UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

GISELE CRISTINA DOS SANTOS

Uma investigação da relação das características do processo orçamentário sobre a *performance* da execução orçamentária na percepção dos gestores do Serviço de Saúde

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Grespan Bonacim

RIBEIRÃO PRETO
2016

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Dante Pinheiro Martinelli
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Fabiano Guasti Lima
Chefe do Departamento de Contabilidade

Profª. Drª. Maisa de Souza Ribeiro
Coordenador do Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade

GISELE CRISTINA DOS SANTOS

Uma investigação da relação das características do processo orçamentário sobre a *performance* da execução orçamentária na percepção dos gestores do Serviço de Saúde

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Grespan Bonacim

RIBEIRÃO PRETO

2016

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

Santos, Gisele Cristina dos
Uma investigação da relação das características do processo orçamentário sobre a *performance* da execução orçamentária na percepção dos gestores do Serviço de Saúde. Ribeirão Preto, 2016.
114 p. : il. ; 30 cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP. Área de concentração: Controladoria.
Orientadora: Bonacim, Carlos Alberto Grespan

1. Controle Orçamentário. 2. Avaliação Orçamentária.
3. Serviço de Saúde

Nome: SANTOS, Gisele Cristina dos

Título: Uma investigação da relação das características do processo orçamentário sobre a *performance* da execução orçamentária na percepção dos gestores do Serviço de Saúde

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Grespan Bonacim

Aprovada em 06 de outubro de 2016.

Banca Examinadora

Prof.ª Dr.ª Carmen Silvia Gabriel

Instituição: Escola de Enfermagem de Ribeirão Preto - USP

Profª. Dr.ª Maria do Carmo Lourenço Haddad

Instituição: Universidade Estadual de Londrina

Prof. Dr. Alexandre Pazetto Balsanelli

Instituição: Universidade Federal de São Paulo

Ao meu pai Joaquim, *in memoriam*, e a minha mãe Maria Helena, com carinho, amor e respeito por todo apoio e incentivo para realização desse projeto na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Quando comecei a sonhar em fazer o mestrado, muitas pessoas me incentivaram, desde aquelas que disseram uma simples palavra de apoio até as que entraram em minha vida e passaram a partilhar desse projeto: professores, funcionários e alunos da minha querida FEA-RP, professores da Escola de Enfermagem de Ribeirão Preto, professores da Faculdade de Ciências Farmacêuticas de Ribeirão Preto e da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, amigos da igreja Santuário Nossa Senhora Aparecida, minha equipe de trabalho da área financeira da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, amigos da minha turma de graduação da FEA-RP, dos meus cursos de MBA, do meu curso de inglês da *The House* e das minhas aulas de dança do Rodrigo Araújo, da minha fisioterapeuta e amiga Andrea Oliveira, e da minha querida turma do mestrado 2014 e de amigos especiais de turmas anteriores – Elisabeth e Ricardo - a certeza que tenho é que Deus, desde o início desse sonho, deu-me a graça de estar rodeada dessas pessoas maravilhosas que fizeram tudo ser possível, assim, agradeço primeiramente a Deus, ao Pai Criador, pelo dom da minha vida e de todos que estiveram comigo nesse período, pois só Ele poderá retribuir a todos com Vossa bênção.

À minha família, a base de tudo, da minha formação humana, da minha educação - o meu porto seguro. Ao meu amigo e orientador, Prof. Dr. Carlos Alberto Grespan Bonacim, por ser um exemplo de professor para mim, que com toda sua humildade, carinho, respeito e dedicação, ensinou-me que independente de qualquer titulação, respeitar o ser humano é essencial. Ao Prof. Dr. Marcelo Botelho, por todo apoio e disponibilidade em me ajudar a entender e aprender o modelo estatístico utilizado na pesquisa, que com tanto carinho e humildade incentivou muito meu trabalho. Às Professoras da minha banca de qualificação, Profª. Drª. Carmem e Profª. Drª. Maria do Carmo, pela grande contribuição no direcionamento e viabilidade da pesquisa, grandes exemplos de amor à docência; a todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade pelas aulas e conhecimentos partilhados, em nome da Prof.ª Dr.ª Maísa Ribeiro, que tive o prazer de ser sua aluna novamente na FEA-RP;

Aos meus amigos da turma de mestrado 2014, especialmente do nosso grupo de estudos – Bianca Silva, Lydia, Manuela e Lucelma, no qual construímos uma amizade sincera e a Rogiene, pela amizade e ajuda na minha dissertação. Ao Marlon Rodrigues, doutorando da FEA-RP, por partilhar sua experiência sobre o software estatístico; ao Paulo Heitor, por me ajudar na validação do questionário e a todos os gestores das diversas instituições de Saúde que responderam ao questionário dessa pesquisa, viabilizando todo o estudo pretendido.

A alegria não chega apenas no encontro do achado, mas faz parte do processo da busca. E ensinar e aprender não pode dar-se fora da procura, fora da boniteza e da alegria.

Paulo Freire

RESUMO

SANTOS, G. C. **Uma investigação da relação das características do processo orçamentário sobre a *performance* da execução orçamentária na percepção dos gestores do Serviço de Saúde**. 2016. 114 f. Versão da Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

O controle orçamentário é apontado como um mecanismo gerencial adequado para redução, controle de custos e avaliação do desempenho de uma instituição hospitalar. No ambiente da Saúde, onde se inserem os hospitais, o orçamento atua como um instrumento de alocação de recursos, coordenação, controle e comunicação das estratégias da instituição, já que há crescente busca pela redução de custos e eficiência devido à escassez de recursos presente nesse setor. O processo orçamentário nesse ambiente pode ser influenciado por características peculiares desta área, como complexidade, frequência e incerteza da tarefa, e também da tensão existente entre as áreas clínica e administrativa do hospital no estabelecimento de metas. A pesquisa observará o fenômeno do processo orçamentário sob a ótica da área clínica, dos profissionais do Serviço de Saúde, predominantemente do Serviço de Enfermagem, cujo objetivo é investigar a relação das características do processo orçamentário no Serviço de Saúde sobre a efetividade da Execução Orçamentária. O modelo teórico da pesquisa e a definição das cinco hipóteses analisadas são alicerçados na literatura e apresentam a relação de cada característica do processo orçamentário - Participação Orçamentária, *Feedback* Orçamentário, Avaliação Orçamentária, Clareza e Dificuldade da meta orçamentária - com o Indicador de Execução Orçamentária *Meeting the budget.* Para o desenvolvimento da pesquisa, o questionário desenvolvido foi aplicado aos gestores do Serviço de Saúde, selecionados pela técnica de amostragem não probabilística *snowball*. As técnicas utilizadas para tratamento e análise dos dados foram de estatística descritiva e Modelagem em Equações Estruturais. Após a coleta e organização das respostas dos 33 questionários respondidos, as hipóteses foram testadas utilizando o software *SmartPls*, cujos resultados dessa análise do modelo foram: somente a Hipótese 3 foi suportada estatisticamente, afirmando que há uma relação positiva e significante da característica Avaliação Orçamentária sobre a *performance* da Execução Orçamentária, cujo coeficiente de caminho dessa relação foi de 0,487, o qual explica aproximadamente 50% da variação do efeito da Avaliação Orçamento sobre a efetividade do orçamento; as hipóteses H1 e H5 foram rejeitadas, mas verificou-se uma relação positiva com o Indicador de Execução Orçamentária; as hipóteses H2 e H4 não foram testadas devido à retirada dos construtos Dificuldade da meta orçamentária e *Feeback* Orçamentário. O achado dessa pesquisa foi uma constatação relevante para esse ambiente do setor de Saúde, no que se refere à amostra estudada, pois se constatou que mesmo havendo Participação Orçamentária e Clareza das Metas, esses gestores se orientam pela questão da Avaliação Orçamentária, ou seja, o quanto as variações orçamentárias ocorridas são reportadas aos responsáveis e utilizadas na avaliação de desempenho desses gestores. Nesse ambiente, com características peculiares, as decisões desses gestores se orientam para a prestação do serviço de assistência ao paciente, mas se importam com a alocação dos recursos escassos, expressa nas metas orçamentárias traçadas, cuja Avaliação Orçamentária dessa alocação interfere diretamente na execução orçamentária do seu setor/unidade.

Palavras-chave: Controle Orçamentário. Orçamento. Serviço de Saúde. Avaliação Orçamentária.

ABSTRACT

SANTOS, G. C. **An investigation on the relation between the budget process characteristics and the budgetary execution performance under the perspective of Health Service managers.** 2016. 114 f. Thesis (Master) – Faculty of Economics, Business Administration and Accounting, University of São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

Budget control is indicated as a management tool suitable to reduce and control costs and valuate a hospital performance. In the health services field, where the hospitals fit in, the budget works as an instrument to allocate resources, coordinate, control and communicate the institution strategies, aiming costs reduction e efficiency, taking in consideration the scarce resources available in the area. The budget process in this area could be influenced by peculiar characteristics, such as complexity, frequency, the task uncertainty and also the tension between the clinical and management departments of a hospital concerning establishment of goals. The research will show the budgetary process from the clinical department, health providers and specially from the Nursing Service perspective. Its goal is to investigate the relation between characteristics of the budgetary process in the health service and the budgetary execution. The theoretical framework of the research and also the definition of the five hypotheses analyzed are based on the literature and present the relationship between each budgetary process characteristic - Budgetary Participation, Budgetary Feedback, Budgetary Evaluation, Budget Goal Difficulty and Budget Goal Clarity – and the Budgetary Execution Indicator *Meeting the budget.* For the research, the questionnaire was applied to the health service managers selected by the non-probability sampling *snowball*. For the treatment and analysis of data we used descriptive statistics and Structural Equation modeling. After the data collection and organization that came from 33 questionnaires, the hypothesis were tested using *SmartPls* that showed the following results: only hypothesis H3 was supported statistically, stating that there is a positive and significant relation between budgetary evaluation and the Budgetary Execution performance, whose coefficient was 0,487. This figure explains the approximately 50% variation in effect of budgetary evaluation over the efficacy of the budget. The hypotheses H1and H5 were rejected. It was, however, observed that they both presented a positive relation with the Budgetary Execution Indicator. The hypotheses H2 and H4 were not tested due the removal of the constructs budget goal difficulty and budgetary feedback. The research finding was a relevant realization for the health area, concerning the samples analyzed as we observed that even when the budgetary participation and the budget goal clarity happened, these managers were guided by the budgetary evaluation. In other words, the budgetary variations are reported depending on their use for the managers' performance evaluation. In this field, which presents peculiar characteristics, these managers' decisions are towards the patient and their needs, considering, however, how to allocate the scarce resources they have as determined in the budgetary goals. Also, the budgetary evaluation impacts directly the department/unity budget execution.

Key-words: Budget Control. Budget. Health Service. Budgetary Evaluation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Idade dos Respondentes 66

Tabela 2 – Gênero dos Respondentes 66

Tabela 3 – Tempo de atuação na função 67

Tabela 4 – Tempo de Trabalho 67

Tabela 5 – Formação Acadêmica 67

Tabela 6 – Frequência e Moda – Construto Participação Orçamentária 68

Tabela 7 – Frequência e Moda – Construto *Feedback* Orçamentário 69

Tabela 8 – Frequência e Moda – Construto Avaliação Orçamentária 70

Tabela 9 – Frequência e Moda – Construto Dificuldades com Meta Orçamentária 71

Tabela 10 – Frequência e Moda – Construto Clareza da Meta Orçamentária 72

Tabela 11 – Frequência e Moda – Construto *Meeting the Budget* 73

Tabela 12 – AVE dos Construtos do Modelo 76

Tabela 13 – AVE dos Construtos do Modelo Ajustado 78

Tabela 14 – Confiabilidade Composta dos Construtos do Modelo Ajustado 78

Tabela 15 – Cargas Fatoriais dos Construtos do Modelo Ajustado 80

Tabela 16 – Valores das Correlações e Raízes quadradas das AVE's dos Construtos do Modelo Ajustado 81

Tabela 17 – Coeficientes Estruturais e Estatísticas t e *p-value* 84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Construtos e fontes das questões do instrumento de coleta..... 57

Quadro 2 – Construtos, indicadores e questões do instrumento de coleta 60

Quadro 3 – Critérios e parâmetros para análise do Modelo de Mensuração..... 75

Quadro 4 – Hipóteses do estudo com os respectivos resultados da estatística do modelo..... 86

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Modelo Teórico da pesquisa e hipóteses 51

Figura 2 – Modelo Inicial – Análise do Modelo de Mensuração 76

Figura 3 – Modelo Ajustado 1 – Análise do Modelo de Mensuração 77

Figura 4 – Modelo Ajustado 2 – Análise do Modelo de Mensuração 79

Figura 5 – Modelo Ajustado 2 – Análise do Modelo de Mensuração por *Bootstrapping* 81

Figura 6 – Modelo Final Ajustado – Análise do Modelo Estrutural por *Bootstrapping* 83

LISTA DE SIGLAS

OMS –	Organização Mundial da Saúde
PIB –	Produto Interno Bruto
SUS –	Sistema Único de Saúde
ABC –	*Activity-Based Costing*
UTI –	Unidade de Terapia Intensiva
PLS –	*Partial Least Squares*
AVE –	*Average Variance Extracted*
VIF –	*Variance Inflation Factor*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 27
1.1 Objetivo Geral 29
1.2 Objetivos Específicos 29
1.3 Justificativa 29
1.4 Estrutura do trabalho 31

2 REVISÃO DE LITERATURA 33
2.1 Controle gerencial e abordagem econômica do orçamento 33
2.2 Setor de saúde no Brasil 38
2.3 Sistemas de controle gerencial e processo orçamentário nos hospitais 42
2.3.1 Processo Orçamentário e o Serviço de Enfermagem 47
2.4 Modelo teórico e hipóteses 51

3 METODOLOGIA DA PESQUISA 55
3.1 Desenvolvimento do questionário 55
3.2 Amostra, coleta e estratégia para análise de dados 61

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 65
4.1 Estatística descritiva 65
4.2 Modelo de equações estruturais 73

5 DISCUSSÃO DAS ANÁLISES E DO MODELO TEÓRICO 87

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 93

REFERÊNCIAS 97

APÊNDICES 105
APÊNDICE A – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – Comitê de Juízes 105
APÊNDICE B – Instrumento de Coleta da Pesquisa 107

ANEXOS 113
ANEXO A – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética em Pesquisa 113

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de se incrementar o controle gerencial nos hospitais em resposta à pressão para redução de custos e eficiência das instituições tem promovido o desenvolvimento de vários estudos na área de Saúde, como Abernethy e Stoelwinder (1991), Jacobs (1998), Aidemark (2001) e Lu (2011), os quais apontam o controle orçamentário como um mecanismo gerencial adequado para redução, controle de custos e avaliação do desempenho de uma instituição hospitalar.

No ambiente da Saúde, onde se inserem os hospitais, o orçamento atua como um instrumento de alocação de recursos, coordenação, controle e comunicação das estratégias da instituição, já que há crescente busca pela redução de custos e eficiência devido à escassez de recursos presente nesse setor. Em 2014, segundo dados da Organização Mundial da Saúde, 8,3% do PIB foi destinado ao setor da Saúde, e existe uma preocupação, pois esses gastos continuam se elevando, mas não na mesma proporção do PIB, devido ao cenário econômico nacional (ZUCCHI; DEL NERO; MALIK, 2000).

A elevação desses gastos que podem ser explicadas por algumas razões, dentre elas: o envelhecimento da estrutura etária da população e queda da fecundidade, mudança no perfil epidemiológico das doenças, incorporação de novas tecnologias na determinação de diagnósticos, passam a exigir a adoção de instrumentos gerenciais adequados para que os gestores realizem a alocação desses recursos, visando à eficiência e eficácia do serviço prestado (CASTILHO, 2008; ZUCCHI; DEL NERO; MALIK, 2000; BONACIM; ARAUJO, 2010).

A eficiência de uma instituição hospitalar se traduz na maneira de como se utiliza os recursos disponíveis para produzir tratamentos e outros serviços clínicos e não clínicos. A aplicação inadequada desses recursos impede a prestação eficiente de recursos, compromete a qualidade do serviço e resulta em custos mais elevados (LA FORGIA; COUTTOLENC, 2009).

Na área da Saúde, o processo orçamentário pode ser influenciado pela complexidade das características peculiares do serviço de saúde, como a dificuldade de se medir a qualidade do serviço devido à intangibilidade, a heterogeneidade dos procedimentos, a inseparabilidade da produção e consumo do serviço, além da tensão existente entre as áreas clínica e

administrativa do hospital no estabelecimento de metas (PETTERSEN, 1995; SILVA; LANCMAN; ALONSO, 2009).

Diante das características desse ambiente, a dificuldade de se mensurar o esforço do agente[1] é maior devido a essa tensão entre as áreas clínica e administrativa, pois a área clínica, diante da complexidade das características dos serviços, tenderá a se proteger da escassez de recursos, induzindo metas que tragam mais recursos para realização dos procedimentos para cuidado do paciente, enquanto a área administrativa buscará a alocação de recursos que reflita a eficiência para instituição.

Neste contexto, no âmbito dos sistemas de Controle Gerencial, insere-se a ferramenta orçamentária como parte desse sistema, pois consiste tanto em um plano para gestão, representado pela quantificação dos objetivos econômicos e financeiros a serem atingidos por uma organização, expresso por intermédio da formalização das projeções de receitas e gastos, como em um processo, compreendendo as relações entre os elementos do sistema de controle de uma organização, como indicadores de desempenho, incentivos e controle (LUNKES, 2009; MERCHANT; MANZONI, 1989).

Assim, nesse processo orçamentário, além desses gestores estarem inseridos na definição das metas orçamentárias que irá compor esse plano de projeções de gastos do seu setor/unidade, também são parte do processo que compreendem as relações do sistema de controle da instituição, como a avalição da *performance* da execução orçamentária, que poderá estar atrelada a sistema de incentivos e remuneração.

A partir dos estudos de Kenis (1979) e Lu (2011), pretende-se estudar as características do sistema orçamentário - participação orçamentária, *feedback*, avaliação, clareza e dificuldade da Meta Orçamentária - no qual os gestores do Serviço de Saúde estejam envolvidos, analisando quais dessas características influenciam a *performance* da execução orçamentária da unidade/área desses gestores.

Espera-se observar indícios de que quanto maior a extensão de desenvolvimento dessas características orçamentárias e sua relação com a execução orçamentária, mais o processo de orçamentação do Serviço de Saúde será consistente, aprimorado e legitimado pelos agentes, refletindo assim um processo orçamentário acurado, que possa ser considerado

[1] O termo “agente” se refere a uma relação de agência, na qual o Principal (proprietário) delega ao agente (gerente) o direito de atuar em nome dele. O Principal delega decisões ao agente, esperando que esse agente atue alinhado com seus interesses (Jensen; Meckling, 1976).

como um mecanismo de controle gerencial adequado para redução e controle de custos e avaliação de desempenho da instituição, como sugerem os estudos realizados.

Desta forma, dada a complexidade dos Serviços de Saúde e a importância do orçamento como instrumento de Controle Gerencial, o presente estudo trata de responder a seguinte questão de pesquisa: **existe relação entre as características do processo orçamentário, percebidas pelos gestores do Serviço de Saúde, com a *performance* da execução orçamentária do seu setor/área?**

1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do trabalho é analisar a relação das características do processo orçamentário no Serviço de Saúde sobre a efetividade da execução orçamentária na visão dos gestores do Serviço de Saúde.

1.2 Objetivos Específicos

O objetivo geral da pesquisa pode ser desmembrado nos seguintes objetivos específicos. Inicialmente, será capturar as percepções dos gestores do Serviço de Saúde que são envolvidos no processo orçamentário da instituição de Saúde a respeito do artefato gerencial em si e do processo orçamentário, pela análise das características desse processo.

Em segundo lugar, analisar se as características do sistema orçamentário - Participação Orçamentária, *Feedback*, Avaliação Orçamentária, Clareza e Dificuldade da meta orçamentária podem explicar a efetividade do orçamento do Serviço de Saúde.

1.3 Justificativa

Justifica-se o presente estudo pela oportunidade de se explorar o assunto sobre orçamento e processo orçamentário, tão investigado na literatura, porém com algumas lacunas a serem estudadas quando esse artefato gerencial é aplicado no ambiente da Saúde.

Nesse ambiente, cujas atividades são complexas e com grande variabilidade de desfechos, destacam-se os gestores do Serviço de Enfermagem, pois esses profissionais constituem um nível decisório importante na alocação dos recursos (FRANCISCO; CASTILHO, 2002).

Estudos anteriores, como de Abernethy e Stoelwinder (1991), indicam que as *nurses managers* (enfermeiras que ocupam cargos de gestão e interagem com o orçamento do Serviço de Enfermagem) atribuem grau superior de importância aos objetivos diretamente relacionados com o cuidado com o paciente e com o ambiente em relação aos objetivos referentes ao controle gerencial da instituição, como execução de tarefas dentro do orçado e cumprimento de programas de redução de custos.

As tarefas relacionadas ao controle gerencial seriam mais utilizadas pelos gerentes tradicionais, porém esse estudo de Abernethy e Stoelwinder (1991) trouxe evidências de que as *nurses managers* desejariam participar do orçamento do hospital, mas a forma como o processo é conduzido não facilitava o envolvimento desses profissionais.

A utilidade da informação orçamentária para as *nurses managers* pode ser influenciada pela ausência de participação, além de fatores como a identificação correta dos responsáveis pelo controle de custos e a incerteza da tarefa no uso da informação orçamentária para fins de gerenciamento e avaliação da *performance* (ABERNETHY; STOELWINDER, 1991).

Outro fator limitante apontado no estudo é a questão da formação educacional e treinamento para uso de sistemas de controle gerencial como o orçamento. Os autores sugerem que a efetividade dos sistemas de controle gerencial nos hospitais depende do cuidado dispendido com o desenho desses sistemas para que reflitam a incerteza do processo de cuidado do paciente e de ser implementados de maneira participativa pelos gerentes que tenham recebido orientação e treinamento para tal execução (ABERNETHY; STOELWINDER, 1991).

Segundo o estudo de Abernethy (1988), as enfermeiras que ocupam posições de gestão em um hospital são responsáveis pelo controle gerencial de uma proporção relativamente grande em relação aos recursos totais da instituição, sendo relevantes as atividades de controle gerencial realizadas por esses profissionais.

Nylinder (2011) apontou em pesquisa realizada sobre as percepções do controle orçamentário entre os gerentes dos serviços de saúde público na Suécia que as enfermeiras e

outros profissionais não médicos com responsabilidades gerenciais podem ser mais comprometidos com o orçamento do que os médicos.

Diante das evidências deste estudo, surge a oportunidade de pesquisa para se analisar o processo orçamentário, de forma específica, as características desse processo, sob a ótica dos gestores do Serviço de Saúde, principalmente do Serviço de Enfermagem, buscando relacioná-las à *performance* da execução orçamentário do seu setor/área. No Brasil não foram encontrados estudos desenvolvidos sobre essa temática, principalmente na área do Serviço de Enfermagem.

1.4 Estrutura do trabalho

O trabalho será estruturado em seções para facilitar o entendimento dos leitores.

O primeiro capítulo trata da contextualização do problema de pesquisa, objetivos gerais e específicos, bem como a justificativa da pesquisa.

A segunda parte apresenta o referencial teórico acerca do assunto pesquisado. Na sequencia será discorrida sobre a metodologia utilizada, além do processo de desenvolvimento do instrumento de coleta, amostra, coleta e técnica para análise dos dados. Na quarta parte serão apresentados os resultados e sua análise, prosseguindo com a discussão dessas análises e do modelo teórico de pesquisa proposto.

A última seção será compreendia pelas considerações finais, concluindo com as referências bibliográficas, anexos e apêndices.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controle gerencial e abordagem econômica do orçamento

Nesta subseção será abordado sobre Controle Gerencial, partindo do conceito de Organizações Econômicas, abordando Economia dos Custos de Transação, Teoria da Agência e o enfoque econômico de abordagem do Orçamento.

Organizações econômicas são entidades nas quais as pessoas interagem para atingir objetivos econômicos individuais e coletivos, tendo como característica chave sua identidade legal independente, permitindo-a participar de contratos, executando-os em seu nome, de forma separada dos indivíduos que pertencem a essa organização (MILGRON; ROBERTS, 1992).

Esta habilidade para participar de contratos é crítica para uma das maiores abordagens para análise econômica da organização, sendo pela primeira vez sugerida por Alchian e Demsetz (1972), quando definiram que a organização é considerada como um *nexus* de contratos, acordos e entendimentos entre os indivíduos da organização. A firma é uma ficção legal que participa de contratos com fornecedores, empregados, investidores, gerentes e clientes (MILGRON; ROBERTS, 1992).

A unidade fundamental de análise da teoria da Organização Econômica é a transação – a transferência de bens e serviços de um indivíduo para outro (COASE, 1937). Os participantes dessas transações são os indivíduos, eles são os tomadores de decisões nas organizações, são as ações dos indivíduos que determinam o comportamento e a *performance* da organização, são quem gerenciam, quem julgam a performance, redefinem ou rejeitam se a performance não for aceitável, assim o objetivo de uma organização econômica é satisfazer as necessidades e vontades do ser humano (MILGRON; ROBERTS, 1992).

Nessa abordagem, assume-se que os indivíduos possuem suas medidas de bem estar, chamadas de função utilidade, cujo objetivo é a escolha que maximiza a medida de satisfação, ou seja, a decisão sobre a transação está atrelada à função utilidade do tomador de decisão. Essa escolha será eficiente quando não houver alternativa disponível que é preferida em termos de objetivos e preferencias às pessoas envolvidas. As organizações são eficientes quando elas produzem os resultados desejados pelos indivíduos, ou seja, as organizações são

avaliadas tendo como base o quão bem elas satisfazem as necessidades e desejos das pessoas. O principio da eficiência, definido como um princípio positivo no qual as pessoas estão aptas a barganhar e podem implementar e garantir suas decisões, então o resultado das ações econômicas tende a ser eficiente (MILGRON; ROBERTS, 1992).

A explanação do Principio da Eficiência é importante para compreendermos que se as transações forem eficientes, a organização produzirá resultados eficientes.

Coase, no artigo seminal "A Natureza da Firma", aponta a necessidade de incorporar os custos de transação na análise das decisões contratuais, para explicar a escolha de um arranjo contratual (COASE, 1937). Esses custos dependem da natureza da transação e da maneira como é organizada, pois de acordo com o Princípio da Eficiência, a tendência será adotar o modelo organizacional que gera mais economia nos custos de transação (MILGRON; ROBERTS, 1992).

Os tipos de custos de transação são os custos de coordenação e de motivação. Os custos de coordenação surgem com a necessidade de se determinar preços, de trazer os potenciais compradores e vendedores para transacionar, ou seja, são custos oriundos da transferência da informação relevante, de forma a criar mecanismo para que a informação relevante chegue ao gestor para tomada de decisão. A eficiência da empresa dependerá da eficiência dos tomadores de decisão.

Os custos de motivação estão associados com a incompletude da informação e com assimetria de informação, pois será necessário motivar os agentes para gerar mais esforços já que existe assimetria de informação e os contratos são incompletos, não há toda informação relevante necessária para se determinar os termos do contrato.

De acordo com a abordagem dos custos de transação, as transações diferem em termos de atributos básicos, que são categorizados por Williamson (1988):

- especificidade do investimento (ativo): refere-se à natureza dos investimentos requeridos para conduzir a transação. Transações que requerem investimentos específicos também necessitam de contratos que protejam o investidor contra comportamento oportunístico, para evitar o problema de *lock in* (aprisionamento ao contrato) ou de *hold up* (quem ficará com o excedente do contrato);
- frequência: frequência com que as transações similares ocorrem e sua duração;
- complexidade e incerteza: complexidade e incerteza relacionadas à tarefa/fatores

endógenos ou ao ambiente/fatores exógenos que não podem ser previstos ex ante para serem relacionados na elaboração do contrato entre as partes, tornando mais complexo predizer o desempenho desejável.

A análise desses custos norteará as decisões de *make or buy*, ou seja, se o custo de se produzir internamente um dado produto for maior que o custo de comprar no mercado, a solução será comprar a mercado. Essa análise também fundamenta a escolha das arquiteturas organizacionais, pois as características da transação influenciam os custos de transação e a escolha de governança do contrato, e são consideradas variáveis exógenas, conforme modelo proposto por Yvrande-Billon e Saussier (2005).

Além disso, faz-se necessário tratar das hipóteses que a Economia de Custos de Transação assume para se explicar a existência dos contratos incompletos, de acordo com Williamson (1988), sendo elas:

- Racionalidade limitada: não há capacidade cognitiva para observar toda a informação. A limitação decorre da complexidade do ambiente que cerca a decisão dos agentes, que não conseguem atingir a racionalidade plena. Se os agentes fossem plenamente racionais, seriam capazes de formular contratos completos e não surgiria a necessidade de se estruturar formas sofisticadas de governança;
- Oportunismo: quando o individuo busca maximizar sua função utilidade estando sujeito a restrições e capacidade de escolha. Esta característica comportamental é importante para a definição da arquitetura dos contratos. Oportunismo implica no reconhecimento de que os agentes não apenas buscam o interesse próprio, mas por possuírem informações privilegiadas, rompem contratos *ex-post* com a intenção de apropriar-se de "quase rendas" associadas àquela transação.

De acordo com Williamson (1985), quando há presença de racionalidade limitada, oportunismo e ativos específicos, o modelo de contrato a ser adotado é o de governança, no qual mecanismos de controle (*safeguards*) e incentivos são necessários para se protegerem de expropriações e para que o contrato seja executável. Assim, o que se espera de um instrumento de controle é que ele facilite as transações, reduzindo custo de transação e oportunismo, sendo esse um papel da Controladoria.

No contexto da abordagem contratual da firma, a Teoria da Agência é uma vertente dessa abordagem, a qual tem como ideia principal a alocação de direitos decisórios, estabelecida quando o Principal (proprietário) delega poder de decisão a um agente (gerente)

que deve atuar no interesse dele, ou seja, alinhado com seus interesses. A relação de agência pode ser definida como um contrato sob o qual o Principal empregue outra pessoa (agente) para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente (JENSEN; MECKLING, 1976).

Dado que o agente e o principal são maximizadores de sua função utilidade, o agente nem sempre agirá de acordo com o interesse do principal, gerando desalinhamento de interesses e custos de agência. Esses custos se referem aos custos de monitoramento do agente para romper a assimetria de informação, visando limitar as atividades irregulares do agente; custo de gerar incentivos ou delinear o comportamento (*bonding cost*) e as perdas residuais (pela ineficiência do monitoramento) (JENSEN; MECKLING, 1976).

Os agentes participam de uma relação com a firma para aumentar sua função utilidade dado a remuneração e os incentivos recebidos para mantê-los interessados e agindo em nome do principal, porém o comportamento individual do agente potencializa o risco moral, pois o esforço do agente não é observável. O risco moral é uma mudança de comportamento de um individuo após firmar um compromisso, quando não está sendo observado, para aumentar seu bem estar e reduzir o resultado do Principal (MACHO-STADLER; PÉREZ-CASTRILLO, 1995).

Como o esforço do agente não é observável, surge o problema de incentivo, pois a firma terá que desenhar contratos que vinculem o resultado contratável - a *proxy* utilizada para mensurar o seu esforço - com sistema de recompensas, a fim de que o agente revele sua informação sobre o comportamento não observável (GIBBONS; ROBERTS, 2013).

Nesse contexto de Organizações Econômicas, Economia de Custos de Transação, Teoria da Agência e dificuldades com mensuração do esforço do agente, a Controladoria trata dos artefatos gerenciais - como o orçamento e seu processo de elaboração, que darão origem às informações relevantes para o sistema de mensuração de desempenho e incentivos, sendo parte do sistema de controle da organização.

Na ótica da Controladoria, o artefato gerencial orçamento deve ser definido como parte de um sistema de controle, pois a elaboração de metas atingíveis não pode estar separada de assuntos como incentivos, função de recompensa, medidas contábeis na avalição de desempenho e recompensa e na estrutura organizacional, ou seja, compreende as relações entre os elementos do sistema de controle de uma organização e não como um sistema próprio (MERCHANT; MANZONI, 1989).

Como exposto anteriormente, a firma é um *nexus*[2] de contratos, sendo muitos deles implícitos nesse processo de orçamentação, pois as interações orçamentárias ocorridas para se discutir o resultado final – resíduo da firma – entre o agente e o principal geram contratos implícitos pela negociação das metas. Esses contratos implícitos são de difícil execução, por isso dependem de incentivos para que os agentes cumpram seus termos (MILGRON; ROBERTS, 1992).

O processo orçamentário reflete toda essa interação para repactuar metas (bandas) para o próximo período, no qual o principal quer transferir os riscos ao agente e este pretende negociar uma meta que preserve os seus interesses, como acesso aos incentivos atrelados às metas negociadas.

O processo de elaboração do orçamento em muitas organizações é coordenado pelo *Controller*, ou por um comitê de orçamento que responde à alta gerência. Esse comitê será responsável por emitir as normas e diretrizes que regulamentem a elaboração do orçamento, que terão como base o planejamento estratégico da empresa (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Essas diretrizes serão distribuídas a todos os envolvidos no processo, geralmente aos gerentes dos centros de responsabilidade, para que juntos com suas equipes desenvolvam o orçamento da unidade/divisão que está sob sua responsabilidade (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

Nesse processo de interação orçamentária que envolva distribuição de recursos, elaboração de metas, desempenho e motivação, aspectos comportamentais do orçamento devem ser considerados (ATKINSON et al., 2011).

A participação dos agentes envolvidos na elaboração orçamentária é um aspecto relevante desse processo, pois como as metas orçamentárias podem estar relacionadas com sistemas de incentivos e compensações, estas podem influenciar o comportamento dos agentes (ATKINSON et al., 2011).

Merchant (1985) analisou se a propensão à folga pode ser aumentada ou reduzida dependendo da forma que o sistema orçamentário é desenhado e implementado, ou seja, se houver participação ativa no processo de elaboração do orçamento e se as informações orçamentárias forem base para alocação de recompensas. Os resultados, apesar de

[2] Os autores Jensen e Meckling (1976) trazem uma nova definição de firma, descrevendo-a como uma mera ficção legal que serve como um ponto de ligação – *nexus* – para um conjunto de relacionamentos contratuais entre os indivíduos.

apresentarem pouca suficiência estatística, inferiram que a participação no processo orçamentário e a efetiva comunicação podem reduzir folga orçamentária.

A pesquisa em Orçamento pode se apresentar em três perspectivas teóricas, sendo elas a perspectiva da Economia, Psicologia e Sociologia. Na perspectiva da Economia, o orçamento é visto como um componente do sistema de Contabilidade Gerencial, sendo importante na coordenação de atividades e incentivos dentro da organização (COVALESKI et al., 2007).

Sob essa perspectiva, analisa-se o orçamento como um facilitador de decisões e como influenciador nas decisões devido a sua função no sistema de avaliação de desempenho e incentivos, além de promover um processo de comunicação entre gerentes e empregados, antecipando decisões por fatos já conhecidos pelos empregados e também pela participação no processo orçamentário (COVALESKI et al., 2007).

Assim, o foco da pesquisa nessa perspectiva é nos arranjos orçamentários que maximizam os interesses do Principal e dos agentes, investigando o uso das práticas orçamentárias (como estabelecimento das metas orçamentárias, orçamento participativo, sistema de recompensa baseado no orçamento), além de analisar como as escolhas das práticas orçamentárias produzem *outcomes*, como o bem estar individual, o desempenho da organização e a folga orçamentária (COVALESKI et al., 2007).

No caso específico desta pesquisa, esse processo será estudado no âmbito do setor de Saúde, o qual será discorrido nas próximas subseções deste capítulo.

2.2 Setor de saúde no Brasil

No Brasil, dado o atual cenário da economia nacional, o setor de Saúde desponta como um dos setores que exigem atenção no que se refere aos recursos necessários para contemplar o acesso à saúde da população brasileira, que instituído pela Constituição Federal de 1988, passou a se constituir um direito do cidadão e um dever do Estado.

De acordo com os dados da Organização Mundial de Saúde (OMS), 8,3% do Produto Interno Bruto (PIB) foi destinado para a Saúde em 2014, e existe uma preocupação, já que as despesas com o setor crescem a um ritmo superior ao crescimento do PIB (ZUCCHI; DEL NERO; MALIK, 2000).

O panorama nacional do financiamento da Saúde sofre influencia do quadro econômico, principalmente na destinação dos recursos públicos advindos dos recursos públicos, devido à oscilação da arrecadação de receita (MANSUR, 2001).

Assim, o Sistema de Saúde Brasileiro possui como um dos maiores desafios a busca pelo equilíbrio entre o financiamento e os gastos do setor, havendo a necessidade de busca de recursos extras. Alguns fatores podem ser apontados para explicar esse desequilíbrio, sendo: escassez de capital financeiro, utilização ineficiente dos recursos, aumento dos gastos e dificuldades para o controle de custos (CASTILHO, 2008).

O aumento dos gastos em Saúde pode ser explicado por algumas razões, dentre elas: o envelhecimento da estrutura etária da população e queda da fecundidade, mudança no perfil epidemiológico das doenças, incorporação de novas tecnologias na determinação de diagnósticos (CASTILHO, 2008; ZUCCHI; DEL NERO; MALIK, 2000).

Diante deste contexto, torna-se importante a alocação adequada dos recursos, já que são escassos e insuficientes para as necessidades de saúde, buscando estudos e reflexão na área de Economia da Saúde, a qual é definida como o ramo do conhecimento que tem por objetivo a otimização das ações de saúde, ou seja, o estudo das condições ótimas de distribuição de recursos disponíveis para assegurar à população a melhor assistência à saúde e o melhor estado de saúde possível, tendo em conta meios e recursos limitados (DEL NERO, 2002).

Para que as ações referentes à Economia da Saúde sejam disseminadas, foram criados os Núcleos de Economia da Saúde para que os Estados e municípios subsidiem os gestores locais no processo de tomada de decisão pela aplicação do conhecimento e das ferramentas de Economia da Saúde (BRASIL, 2012).

As organizações de Saúde passaram a adotar instrumentos gerenciais adequados para que os gestores possam realizar a administração desses recursos escassos, visando à busca continua pela eficiência e eficácia das atividades (BONACIM; ARAUJO, 2010; DALLORA; FOSTER, 2008).

A eficiência e a eficácia gerencial envolvem certamente a questão de custos, pois a excelência hospitalar exige eficácia em custos aliada à qualidade do serviço prestado e consequente satisfação do paciente (BONACIM; ARAUJO, 2010).

O sistema de apuração e controle de custos assume um papel importante nessas instituições, porém no âmbito da Saúde, a gestão de custos possui características muito singulares, compostas por diferentes tipos de procedimentos, atividades e inúmeros

empreendimentos realizados dentro de uma única organização, tornando o trabalho de apuração de custos uma tarefa desafiadora (ALMEIDA; BORBA; FLORES, 2009).

France e Grover (1992) relata que os serviços de saúde são mais complexos do que outros serviços ao consumidor, por cinco razões: os serviços de saúde são provavelmente os mais intangíveis de todos os serviços; desencontros entre as expectativas do cliente e a entrega efetiva podem ser maiores para os serviços de saúde; a demanda por serviços de saúde pode ser menos previsível; e a distinção entre o tomador de decisão e o cliente é mais confusa nos serviços de saúde.

As características do serviço, definidas por Kotler, (1994), quando aplicadas ao setor de Saúde, tornam-se mais peculiares, sendo elas: intangibilidade, heterogeneidade, inseparabilidade e perecibilidade. A intangibilidade se refere à condição de imaterialidade do resultado produzido; a heterogeneidade, à dificuldade de padronizar resultados e processos de produção; inseparabilidade, o consumo e a produção do serviço prestado são simultâneos e perecibilidade, o serviço não pode ser "estocado" para consumo posterior (SILVA; LANCMAN; ALONSO, 2009).

Dessa forma, essas características precisam ser consideradas pelos gestores quando da implantação de um sistema de controle de custos nas instituições de Saúde, dada a complexidade deste trabalho de apuração de custo devido à diversidade de serviços prestados que exige delimitação de centros de custos e um eficiente sistema de informações (BONACIM; ARAUJO, 2010).

Ressalta-se que os custos hospitalares são de difícil padronização e, com isso, a atividade de análise das variações dos custos e de seu efeito orçamentário pode ser considerada complexa (SOLA, 2014).

Neste contexto, esforços por parte dos gestores dessas instituições são realizados para a adoção de metodologias de custeio para que, tanto os serviços e ações garantidas pelo SUS (Sistema Único de Saúde), como pelas instituições privadas, sejam realizados com qualidade e eficiência, sendo necessário o envolvimento dos profissionais de Saúde na formulação e desenvolvimento desses sistemas (FRANCISCO; CASTILHO, 2002).

Estudos analisando a adoção de metodologias de custo no serviço de Saúde, especificamente no que se referem a internações hospitalares, procedimentos, gestão de materiais estão sendo desenvolvidos, segundo a literatura, para assim identificar ações que possam propiciar a redução de custos e consequente alocação eficiente de recursos, conforme algumas pesquisas elencadas a seguir.

Castro e Castilho (2013) pesquisaram sobre a gestão de recursos materiais em um Hospital Universitário da Universidade de São Paulo e apontaram que os recursos materiais representam o segundo maior custo das organizações de Saúde, consumindo de 15 a 45% do orçamento hospitalar. O gerenciamento desses recursos possibilita reduzir os custos de assistência prestada ao paciente, adotando um sistema de gerenciamento de materiais baseado nos princípios da ferramenta gerencial *Just in Time*, permitindo que a tomada de decisão de alocação de recursos do gestor seja mais assertiva.

A aplicação da metodologia de custeio ABC (*Activity-Based Costing*) foi realizada em um centro de material esterilizado de um hospital de ensino, cuja análise possibilitou o conhecimento do processo gerador de custos dessas atividades, como as atividades que mais consumiam recursos, gerando informações gerenciais aos gestores para a tomada de decisão, permitindo o redesenho de processos na busca de melhor desempenho (JERICÓ; CASTILHO, 2010).

Haddad, Bortoletto e Silva (2010) conduziram estudo para analisar o custo de internação dos portadores de diabetes *mellitus* que sofreram amputação de membros inferiores em um hospital universitário público, no qual constataram que a maior proporção dos custos se refere à diária hospitalar, sendo possível a partir deste apontamento, que a instituição adote ações quanto ao controle de custos e a necessidade de participação dos profissionais da Enfermagem nesse processo.

Rezende et al. (2008) realizaram levantamento sobre os custos diretos de internação hospitalar de pacientes com diabetes e ulcerações nos pés, e compararam os custos apurados com os valores reembolsados pelo SUS. Esses valores foram inferiores ao realmente dispendido pelo hospital, cerca de sete vezes menor, gerando um acréscimo de custo aos hospitais, porém esse apontamento possibilitou uma análise dos gestores quanto ao custo desse procedimento.

Pesquisa realizada por Azevedo, Ferraz e Ciconelli (2008) estimou o custo indireto de artrite reumatoide de uma amostra de pacientes que utilizaram o serviço público de Saúde, trazendo como contribuição o impacto do custo de doenças crônicas, auxiliando os gestores a identificarem áreas prioritárias de investimento, bem como alocação de recursos para aperfeiçoar a qualidade das ações adotadas no setor de Saúde.

Lima e Castilho (2015) realizaram o cálculo do custo total médio relativo à mão-de-obra direta dos profissionais de Enfermagem envolvidos nas atividades de mobilização de pacientes internados em hospital universitário visando à prevenção de úlceras por pressão por

se constituir em um grande problema de saúde, além de causar elevação dos custos se houver prolongamento da hospitalização, o que se destaca a necessidade de se conhecer esses custos para permitir ao gestores, as ações corretas quanto à melhoria dos procedimentos e à alocação eficiente dos recursos.

A inserção de novas tecnologias também foi objeto de estudo de Araújo, Lima e Ferraz (2007) quando analisaram o impacto da inclusão do *stent* farmacológico para tratamento da doença arterial coronariana no orçamento do SUS, a fim de auxiliar os tomadores de decisão sobre a adoção do novo procedimento e escolha entre as alternativas disponíveis, mensurando o benefício de cada unidade de custo e o retorno para a sociedade referente à incorporação de novas modalidades diagnósticas e terapêuticas.

Silva, Haddad e Silva (2012) realizaram estudo sobre o custo da internação de pacientes com gripe A (H1N1) que evoluíram para internação nas unidades de terapia intensiva (UTI) do Hospital Estadual de Londrina, apurando os dados pelos prontuários dos pacientes selecionados. Foi verificado que os maiores custos diretos se referiam aos recursos humanos e aos materiais e equipamentos, e os exames, aos custos indiretos. Destacaram também a falta de um sistema informatizado de gerenciamento do consumo de medicamentos e materiais para que o apontamento fosse mais fidedigno.

Diante desses estudos, verifica-se que um sistema de controle de custos assume um papel importante, pois auxilia no gerenciamento de resultados, cálculos de margem por procedimento, direcionamento do trabalho, identificação de instalações e espaços ociosos, análise de adoção de novas tecnologias, visando a expansão do atendimento da população, considerando a escassez dos recursos (BONACIM; ARAUJO, 2010).

Neste contexto, o apontamento dos custos e seu controle se inserem nos instrumentos de controle gerencial, como no processo orçamentário de uma organização, o qual será explorado no próximo tópico, de forma específica no ambiente das organizações de Saúde.

2.3 Sistemas de controle gerencial e processo orçamentário nos hospitais

Estudos na área de Saúde, como os de Abernethy e Stoelwinder (1991), Jacobs (1998), Aidemark (2001) e Lu (2011), relatam que no campo da Contabilidade Gerencial o sistema de controle orçamentário é o mecanismo gerencial adequado para redução e controle de custos na área clínica e para avaliação e melhoria da *performance*.

O orçamento se refere a um plano que a organização utiliza para obter e consumir recursos financeiros e não financeiros durante um período de tempo (LU, 2011). Pode ser usado como um mecanismo de gestão, como forma de autorização para que os gestores gastem determinada quantia de recursos, como forma de planejamento e controle, como ferramenta para influenciar o comportamento do gestor e motivar financeiramente suas práticas de tomada de decisão e como forma de julgamento do desempenho do gestor e cálculo de remuneração (MACINATI, 2010).

Na pesquisa desenvolvida por Abernethy e Stoelwinder (1991), examinou-se o uso do orçamento para avaliação da *performance* gerencial em hospitais de ensino da Austrália, sem fins lucrativos, a partir de um modelo de contingência desenvolvido que incluiu duas variáveis importantes para o entendimento do comportamento dessas organizações – incerteza da tarefa e a orientação do sistema de objetivos dos gerentes das subunidades da instituição, sendo confirmada a importância dessas variáveis na *performance* da instituição.

Os sistemas de controle gerencial, pelas suas ferramentas, como o orçamento, devem ser projetados e desenvolvidos, considerando-se o contexto organizacional das instituições e também dos profissionais envolvidos nesse processo, principalmente das instituições do setor de Saúde, pois segundo Pizzini (2006), os hospitais constituem organizações complexas cujas atividades clínicas e de cuidado com o paciente possuem alto nível de incerteza da tarefa.

Nesse sentido, Jacobs (1995) realizou estudo de caso relatando a experiência da adoção de um sistema de controle orçamentário nos hospitais públicos da Nova Zelândia, após as reformas do setor público ocorridas no país. O objetivo da adoção do orçamento era tornar o Serviço Nacional de Saúde com gerenciamento mais transparente para tomada de decisão e para dar visibilidade às ações da área clínica da instituição.

Segundo Jacobs (1995), essa visibilidade seria concretizada na forma do artefato gerencial - orçamento, pois os dados contábeis seriam a base para comparação da *performance* atual versus a planejada, além de ser um modelo de alocação de responsabilidades. A solução proposta era prover à equipe clínica informações de custo e orçamentárias para que isso resultasse em um gerenciamento mais eficiente e responsável.

A equipe clínica passou a ser monitorada e suas decisões avaliadas por gerentes com responsabilidades orçamentárias, dando visibilidade às ações e decisões clínicas. Essa transparência levou a uma tensão considerável entre a equipe clínica e a administrativa, pois a área clínica poderia induzir metas que trariam mais recursos para realização dos atendimentos,

considerando o nível de incerteza da tarefa e a complexidade da demanda de atendimentos (JACOBS, 1995).

Esse estudo elucidou a importância do controle orçamentário para os médicos, pois os orçamentos seriam um instrumento de controle, transformando os clínicos em alocadores efetivos de recursos e encorajando-os a aceitar a responsabilidade e prestação de contas pelas suas ações.

Os orçamentos criaram novas visibilidades para tomada de decisão e alocação de recursos, sendo uma ferramenta intermediária para transformação das organizações públicas de saúde em negócios eficientes, corroborando com Nylinder (2011), quando afirma que o orçamento e o processo orçamentário possuem função importante para viabilizar alocação de custos e acompanhamento dos sistemas públicos de saúde.

Lega e Vendramini (2008) discutiram sobre a história e o desenvolvimento do sistema de controle gerencial e mensuração da *performance* no sistema de Saúde da Itália, identificando suas principais características e o processo de implementação desses sistemas, principalmente no que se referia aos sistemas de mensuração e orçamento.

A participação dos médicos e administradores no processo facilitava o diálogo, o estabelecimento e a negociação das metas, desenvolvendo uma cultura de responsabilidade conjunta e coleguismo entre a administração e o corpo clínico, pois na elaboração do orçamento havia interação entre gerentes e área clínica da instituição (LEGA; VENDRAMINI, 2008).

As medidas de *performance* utilizadas nessas instituições eram financeiras e não financeiras, sendo objeto de análise das variações ocorridas, para estimular a responsabilização e promover a cultura de consciência de custos (LEGA; VENDRAMINI, 2008).

Este estudo de Lega e Vendramini (2008) contribuiu para alertar que os sistemas de mensuração de *performance* são constituídos a favor da equipe de saúde e que esses profissionais precisam se conscientizar quanto à necessidade de gerenciamento e de avaliação da *performance* da instituição.

Hammad et al. (2010) propôs um modelo para examinar a relação entre fatores contextuais, o sistema de controle gerencial – planejamento, orçamento e controle – e *performance* gerencial nos hospitais do Egito, após o início da reforma no sistema de Saúde.

O sistema de controle gerencial também foi apontado como uma ferramenta para melhoria da *performance* nos hospitais, pois aperfeiçoaria os processos, promoveria eficiência

dos custos sem sacrificar a qualidade do serviço da instituição e maximização dos recursos, além de facilitar o processo decisório, segundo estudos anteriores de Abernethy e Guthrie (1994), corroborado por Hammad et al. (2010).

As pesquisas relatadas acima sobre sistemas de controle gerencial na área da Saúde enfatizaram a relação entre sistema de controle orçamentário e *performance* organizacional, ressaltando a importância do orçamento como instrumento de controle, comunicação e diálogo das estratégias da instituição.

Kenis (1979) examinou alguns efeitos das características das metas orçamentárias como a participação, o *feedback*, a clareza, a dificuldade e a avaliação nas atitudes relacionadas ao desenvolvimento do trabalho – satisfação, envolvimento e tensão, na *performance* e nas atitudes relacionadas ao orçamento.

Segundo este estudo, as características orçamentárias executam um papel importante na melhoria das atitudes dos gerentes pelos orçamentos, pois os resultados revelaram que a participação orçamentária tende a incrementar a *performance* orçamentária dos gerentes e que há correlação positiva entre as características orçamentárias, motivação e *performance*.

Com relação à clareza da meta e à participação orçamentária, Kenis (1979) identificou que são correlacionadas positivamente e que o nível de dificuldade da meta orçamentária demonstrou efeitos adversos na atitude e na *performance* orçamentária.

A participação orçamentária é definida como a extensão na qual os gerentes participam na preparação do orçamento e influenciam as metas orçamentárias de responsabilidade de seus centros. O *feedback* orçamentário é o grau no qual as metas orçamentárias têm sido atingidas (KENIS, 1979).

A avaliação orçamentária refere-se à extensão na qual as variações orçamentárias são reportadas aos responsáveis dos departamentos individuais e utilizadas na avaliação de *performance*. A clareza da meta orçamentária é a extensão na qual as metas orçamentárias são declaradas de forma específica e clara e como são entendidas por aqueles que são responsáveis pelo seu cumprimento (KENIS, 1979).

A dificuldade da meta orçamentária é conceituada como a variação do nível de "atingimento" da meta – varia desde facilmente atingível a inatingível (KENIS, 1979).

Govindarajan (1986) investigou como a incerteza do ambiente influenciava a relação entre participação orçamentária, motivação e *performance*, e os resultados demonstraram que

quando a incerteza do ambiente aumentar, a participação orçamentária tem impacto positivo na *performance* orçamentária e na motivação.

O orçamento efetivo, segundo Lu (2011), motivaria os membros a trabalharem em busca dos objetivos da organização, envolvendo a participação dos membros (gerentes e subordinados) no processo de elaboração do orçamento, pois assim os gerentes obteriam as informações detalhadas das operações diárias de cada departamento.

O estudo de Lu (2011) teve como base a pesquisa de Kenis (1979), porém aplicado aos gerentes de orçamento de hospitais públicos da China, sendo gerentes de unidades de serviço como departamentos clínicos, Enfermagem, departamentos auxiliares e administrativos, buscando-se investigar as percepções orçamentárias (atitude, propensão à folga orçamentária e motivação) dos membros e a influência dessas percepções na *performance* dos hospitais.

Lu (2011) buscou integrar as percepções orçamentárias como variáveis intermediárias entre as características do sistema de controle orçamentário (participação orçamentária, *feedback*, avaliação da meta orçamentária, clareza e dificuldade da meta orçamentária) e a *performance*, além de contribuir para examinar essas questões nos hospitais públicos.

Os resultados desse estudo demonstraram que quando o *feedback* e participação orçamentária forem altas, a motivação e a atitude dos gerentes seriam altas e a propensão à folga orçamentária baixa. Quando o grau de motivação orçamentária e atitude forem altos, a *performance* também poderia ser alta. O estudo também sugeriu que os gerentes de nível superior deveriam negociar as metas com gerentes dos departamentos e ouvir as razões sobre a pobre execução orçamentária.

Os indicadores de desempenho/*performance* refletem o nível de alcance das metas orçamentárias que compõem o sistema de mensuração de desempenho. A literatura apresenta vários indicadores tratados nos estudos. Govindarajan (1984) e Govindarajan e Gupta (1985) utilizaram indicadores como lucro operacional, programas de redução de custo, participação de mercado, retorno sobre investimento (ROI) e pesquisa e desenvolvimento.

Para Lu (2011), a medida básica de *performance* da instituição seria captada pela taxa de “atingimento” ou alcance da meta orçamentária, além de outras, como receita médica, margem bruta médica, taxa de ocupação dos hospitais

Abernethy e Stoelwinder (1991), em estudo aplicado nos hospitais sem fins lucrativos, utilizaram indicadores como satisfação do paciente, qualidade do cuidado com o paciente, habilidade de atrair recursos, satisfação dos membros das unidades e nível de atingimento do

orçamento (*Meeting the budget*), os quais foram ponderadas e constituíam o resultado médio para a medida de *performance*.

Segundo Lu (2011), na área médica os serviços são entregues por uma pessoa a outra, ou seja, a equipe de trabalho é vital para o alcance da efetividade organizacional em qualquer dimensão, assim o sucesso de um sistema de controle orçamentário depende das atitudes e de como são executadas as atividades pelos membros da instituição. Independentemente da especificidade e objetividade das técnicas envolvidas no processo orçamentário, o sistema só será efetivamente executado com cooperação dos membros da organização.

O processo orçamentário é potencializado pelas características do serviço de Saúde, como discorridas anteriormente, assim, nesse tipo de ambiente, a participação dos funcionários envolvidos no processo seria preferida na elaboração do orçamento e compartilhamento de informações (SHIELDS; SHIELDS, 1998).

A participação dos gestores do Serviço de Saúde - área de Enfermagem - seria fundamental, tendo em vista que esses profissionais constituem um nível decisório importante na alocação de recursos, quando decidem sobre as prioridades de seus serviços e quais recursos serão empregados, além de serem apontados pela Organização Mundial da Saúde como aqueles com maior potencial na área da Saúde para assegurar uma assistência rentável (FRANCISCO; CASTILHO, 2002; OLIVEIRA W.T. et al., 2014).

Dessa forma, apresentaremos alguns estudos específicos sobre o processo orçamentário envolvendo os gestores de Saúde, especificamente os do Serviço de Enfermagem.

2.3.1 Processo Orçamentário e o Serviço de Enfermagem

Covaleski e Dirsmith (1981) apontaram que os enfermeiros se importavam com o seu envolvimento no processo orçamentário para assegurar a entrega de serviço ao paciente, pois o orçamento do serviço de Enfermagem refletiria a alocação de recursos e controle de recursos necessários para atendimento dos pacientes.

Dado o aumento dos custos do serviço de Saúde e a necessidade de aumento da eficiência dos hospitais, os gestores dos hospitais e do serviço de Enfermagem devem utilizar o orçamento desse serviço para integrar o orçamento da instituição (COVALESKI; DIRSMITH, 1981). Covaleski e Dirsmith (1983) afirmaram que os enfermeiros desejavam

participar do processo de gerenciamento do hospital e se tornarem envolvidos na linguagem do orçamento para que pudessem influenciar a alocação dos recursos escassos do hospital para o serviço de Enfermagem.

Em pesquisa realizada, Covaleski e Dirsmith (1986) estudaram o interesse da participação das *nurse managers* (enfermeiras que ocupam cargos de gestão e interagem com o orçamento do Serviço de Enfermagem) no processo orçamentário. A análise realizada suportou o argumento de que as necessidades do departamento de Enfermagem seriam defendidas quando houvesse a participação das *nurse managers* no processo orçamentário.

Carruth e Carruth (2001) discutiram que as enfermeiras que ocupam cargos de gestão são um elo vital entre a área financeira e a Controladoria devido ao controle de custos e à pressão para aumento da eficiência. Essas profissionais devem ser familiarizadas e entender a importância da informação orçamentária referente aos serviços prestados, ao consumo de materiais e a despesas realizadas pelo setor.

Neste estudo, na amostra composta somente por *nurse managers* do Estado da Louisiana (*Louisiana State Board of Nursing*), analisou-se se as atividades referentes ao processo orçamentário eram utilizadas na avaliação de *performance* pelos seus superiores. As atividades orçamentárias se referiam à participação na preparação do orçamento, ao uso do orçamento para planejamento e controle e manipulação de contas (CARRUTH; CARRUTH, 2001).

Como as *nurse managers* tomam decisões que impactam a viabilidade financeira de uma instituição de Saúde, justifica-se a razão pela qual elas participariam e seriam avaliadas pela efetividade no planejamento e controle de vários aspectos do processo orçamentário. O estudo demonstrou que 87,2% das enfermeiras prepararam orçamentos futuros, 70% delas utilizaram a informação orçamentária para planejar atividades e 62,3% tomaram ações corretivas referentes a variações orçamentárias (CARRUTH; CARRUTH, 2001).

Segundo Abernethy e Stoelwinder (1988), o envolvimento desses profissionais da área de Enfermagem no sistema de controle gerencial é visto como crítico para a efetividade dos hospitais, tendo em vista a necessidade de redução de custos e melhoria do controle gerencial dos hospitais, além de serem responsáveis por uma grande parte dos recursos totais alocados para prestação de serviço dos hospitais.

Caroselli (1996) apontou que nas unidades onde as *nurse managers* têm responsabilidade orçamentária, elas utilizam o conhecimento para estimar e conter custos,

além de aumentar a consciência econômica e comportamento das demais enfermeiras com relação ao consumo de materiais e equipamentos.

Abernethy e Stoelwinder (1988) examinaram o uso do orçamento, como estratégia de sistema de controle gerencial, pelas *nurse managers*, e a orientação para resultados desses profissionais, comparando-se com o dos médicos e dos outros gerentes tradicionais (não pertencentes à área da Saúde).

O uso da informação orçamentária foi captado por um questionário que abordava as seguintes dimensões: participação no processo orçamentário, utilidade da informação orçamentária para planejamento das atividades organizacionais, avaliação de *performance*, gerenciamento e monitoramento e coordenação das atividades das subunidades. Os resultados apontaram que as *nurse managers* têm foco na orientação para prover alto padrão de cuidado com o paciente e indicaram que elas são menos propensas ao uso da informação orçamentária (ABERNETHY; STOELWINDER,1988).

Esse diagnóstico foi investigado pelos autores, por meio de entrevistas, nas quais as *nurse managers* afirmaram que desejavam participar do processo orçamentário do hospital, porém o processo utilizado não facilitava o envolvimento e participação das mesmas. A necessidade correta de apontamento dos custos que estão sob responsabilidade das *nurse managers* é essencial para efetividade do orçamento como estratégia de controle gerencial e a incerteza da tarefa pode impossibilitar o uso do orçamento para gerenciamento e avaliação da *performance* (ABERNETHY; STOELWINDER, 1988).

Abernethy e Brownell (1999), em estudo realizado, traçaram como hipótese que a participação dos gestores na elaboração do orçamento aumentaria o desempenho dos hospitais e os resultados a confirmaram.

No contexto brasileiro, Anselmi e Nakao (1999) já relatavam que no campo da Enfermagem, os aspectos econômico-financeiros relativos à assistência de Enfermagem foram historicamente ignorados, mesmo sendo incorporado a esses profissionais o trabalho de planejamento, supervisão e controle do trabalho.

De acordo com Anselmi e Nakao (1999), o orçamento de enfermagem exprime, em termos quantitativos e qualitativos, as atividades desenvolvidas sob o perfil monetário e físico-técnico; representa um conjunto de intenções, de objetivos a serem alcançados em um determinado período de tempo, explicitando a relação entre o volume de atividades realizadas segundo suas características específicas e respectivos custos.

Para a participação desses gestores da área Enfermagem no processo orçamentário, seria necessária a redefinição de níveis de responsabilidade organizacional, implantação de um sistema de custos não centralizado e atribuição de autonomia para esses gestores nos processos decisórios (ANSELMI; NAKAO, 1999).

Francisco e Castilho (2002) apontavam que as enfermeiras administradoras estavam cada vez mais sendo envolvidas em decisões financeiras, no planejamento orçamentário de suas instituições, tendo de gerir recursos escassos, mas se questionavam sobre os conhecimentos e habilidades necessários para executar tal atividade.

Para que esses gestores possam assumir responsabilidades de caráter econômico-financeiro no Serviço de Saúde, tomando o orçamento como instrumento para tal, requer a incorporação de um conjunto de conhecimentos, habilidades e competências que instrumentalizarão a profissão para o desenvolvimento de um processo de gestão inovador, mais autônomo e orientado à melhoria da eficiência, eficácia e economicidade (ANSELMI; NAKAO, 1999).

Essa necessidade de conhecimento sobre a área específica de custos foi levantada em um estudo realizado por OLIVEIRA, W.T et al. (2012), no qual os enfermeiros - diretores de unidade, chefes de divisão, encarregados de seção e enfermeiros assistenciais - foram entrevistados sobre o significado do gerenciamento de custos, a utilização do relatório gerencial e a contribuição dos relatórios gerenciais por centro de custos.

Os resultados apontaram que o foco da atenção é voltado para a assistência, há ausência de formação profissional voltada para o gerenciamento de custo, há necessidade de capacitação para melhor compreensão e análise dos relatórios gerenciais de custo e contribuições do relatório gerencial de custos (OLIVEIRA, W.T et al., 2012).

Assim, a capacitação desses profissionais, pelo desenvolvimento de atitudes, conhecimentos e competências relativas à abordagem econômico-gerencial, integrando os aspectos da profissão com os da gestão econômica, seria uma possibilidade de superação para que houvesse a participação desses gestores (ANSELMI; NAKAO, 1999).

Tal constatação corrobora com o estudo de OLIVEIRA, W.T et al. (2014), o qual descreveu a elaboração, aplicação e avaliação de um curso de capacitação em gestão de custo para enfermeiros de um hospital universitário público, sendo o resultado positivo, sensibilizando esses profissionais sobre a importância da gestão de custo e estimulando a participação dos enfermeiros no processo.

Assim, para que o orçamento como parte do sistema de controle gerencial seja efetivo, ele deve refletir a incerteza das atividades do processo de cuidado com o paciente e ser implantado e utilizado de forma participativa pelos gerentes que receberão orientação e treinamento para a execução desse processo (ABERNETHY; STOELWINDER, 1988).

2.4 Modelo teórico e hipóteses

A partir do referencial teórico discorrido, principalmente dos estudos de Kenis (1979) e Lu (2011), foi construído o presente modelo teórico da pesquisa, estruturado pelos seis construtos: Participação Orçamentária, *Feedback* Orçamentário, Avaliação Orçamentária, Dificuldade com Meta Orçamentária, Clareza da Meta Orçamentária e Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget* e as cinco hipóteses traçadas, representado na Figura 1:

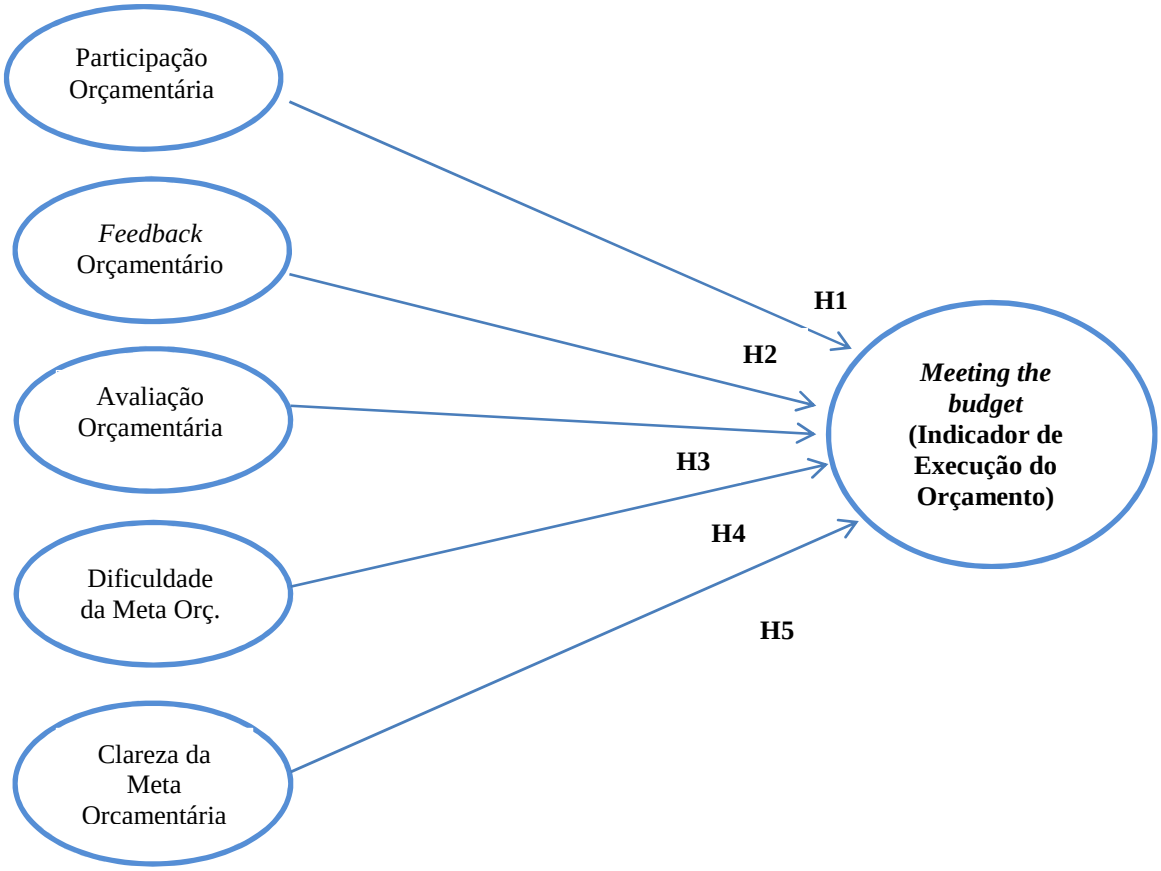

Figura 1: Modelo teórico da pesquisa e hipóteses

Fonte: Elaborado pela autora

Pretende-se investigar se as características do sistema orçamentário - Participação Orçamentária, *Feedback* Orçamentário, Avaliação Orçamentária, Clareza e Dificuldade da Meta Orçamentária - no processo orçamentário no qual os gestores do Serviço de Saúde estejam envolvidos, explicam a efetividade da execução orçamentária, referindo-se à *performance* dessa execução, dada pelo Indicador de Execução Orçamentária, denominado *Meeting the Budget*.

Os indicadores de desempenho/*performance* refletem o nível de alcance das metas orçamentárias que compõem o sistema de mensuração de desempenho. A literatura apresenta vários indicadores tratados nos estudos, porém, para a presente pesquisa, apropriou-se do termo *Meeting the Budget* do estudo de Abernethy e Stoelwinder (1991), o qual significa o nível de atingimento do orçamento.

O nível desse atingimento refletirá em um processo orçamentária mais legitimado por esses gestores a serem pesquisados, no qual se houver mais participação, mais *feedback*, mais avaliação, mais clareza da meta e menos dificuldade da meta, a execução orçamentária será mais efetiva, o que será analisado pela técnica de Modelagem de Equações Estruturais, a partir desse modelo teórico desenvolvido e das hipóteses elencadas abaixo:

H1 - Quando a participação dos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

H2 - Quando o *feedback* recebido pelos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alto, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

H3 - Quando a avaliação das variações orçamentárias reportada aos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

H4 - Quando a dificuldade dos gestores do Serviço de Saúde com as metas orçamentárias no processo orçamentário for alta, menor tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

H5 - Quando a clareza da meta para os gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

Esse modelo teórico proposto será testado utilizando-se a técnica do Modelo de Equações Estruturais, cujos resultados oriundos dessa análise permitirão comparar a teoria com a realidade representada pelos dados da amostra, confirmando ou não as relações

previstas entre os construtos Participação Orçamentária, *Feedback* Orçamentário, Avaliação Orçamentária, Clareza da meta e Dificuldade da Meta Orçamentária nas hipóteses apresentadas, para se responder ao problema de pesquisa apresentado.

No próximo capítulo, sobre a Metodologia da pesquisa, serão apresentados de forma mais detalhada a composição de cada construto, do instrumento de coleta, o processo de amostragem e coleta e as técnicas estatísticas de Modelagem de Equações Estruturais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Abernethy et al. (1999) afirma que definida a questão de pesquisa, a discussão sobre o método surge, pois a sua escolha será realizada com o propósito de se responder ao problema de pesquisa, definindo-se os construtos, as variáveis operacionalizadas, o instrumento desenvolvido para coleta de dados, o processo de amostragem e o procedimento para análise dos dados.

De acordo com Bisbe et al. (2007), os construtos são os conceitos teóricos, representados por indicadores, denominados de variáveis ou *proxies*. Na presente pesquisa, os construtos são: Participação Orçamentária, *Feedback*, Avaliação, Clareza e Dificuldade da Meta Orçamentária e Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*.

Esses construtos são mensurados pelos indicadores – questões do instrumento de coleta desenvolvido, tendo em vista que o questionário é uma categoria do método de coleta de dados de *survey* para obtenção de dados primários, cujo desenvolvimento pressupõe uma série de atividades que devam ser consideradas (HAIR et al., 2005).

Essas atividades envolvem o cuidado com o desenvolvimento das questões, identificação dos respondentes potenciais, estruturação do questionário, definição das escalas de mensuração e aplicação de pré-teste (HAIR et al., 2005).

Na subseção seguinte, será discorrido sobre o desenvolvimento do instrumento de coleta.

3.1 Desenvolvimento do questionário

O instrumento de coleta desenvolvido para a pesquisa tem o objetivo de mensurar os construtos Participação Orçamentária, *Feedback*, Avaliação, Clareza e Dificuldade da Meta Orçamentária e o Indicador de Execução do orçamento - *Meeting the budget* - efetividade do orçamento, de acordo com as questões definidas para cada construto.

O desenvolvimento do instrumento de coleta teve como base as pesquisas anteriores de Swieringa e Moncur (1975), Kenis (1979) e Lu (2011). Swieringa e Moncur (1975) conduziram um estudo de investigação exploratória cujo objetivo era estudar alguns efeitos do

orçamento participativo no comportamento dos gerentes de quatro indústrias, desenvolvendo 44 questões fechadas para se avaliar o comportamento dos gestores quanto à participação, à avaliação, à aceitação das variações, a interações com superiores, ao nível de envolvimento no processo orçamentário.

Na pesquisa de Kenis (1979), o autor investigou os efeitos das características das metas orçamentárias (participação, avaliação, *feedback*, dificuldade e clareza da meta) sobre as atitudes relacionadas à função do gestor, ao orçamento e à *performance*, aplicando um questionário composto por 26 questões fechadas aos gerentes e supervisores de companhias localizadas em Nova Jersey – Filadélfia.

O estudo de Lu (2011) se fundamentou na pesquisa de Kenis (1979), porém integrou variáveis intermediárias como motivação orçamentária, atitude e propensão à folga orçamentária entre as variáveis do sistema de controle orçamentário (participação, avaliação e *feedback*) e *performance*, investigando os fatores de percepção orçamentária dos membros da organização e a influencia dessa percepção na *performance* da indústria médica. Nessa pesquisa, foi utilizado um questionário composto por 27 questões fechadas aplicado a gerentes da área de orçamento de um hospital público afiliado a uma universidade.

Vale ressaltar que os estudos de Kenis (1979) e Lu (2011) apresentaram questões do instrumento desenvolvido por Swieringa e Moncur (1975), cujo instrumento foi citado em pesquisas de Abernethy (1991), Covaleski e Dirsmith (1983) e em alguns trabalhos da literatura nacional que tratam sobre o uso do orçamento. Na pesquisa de Covaleski e Dirsmith (1983), algumas questões do instrumento de Swieringa e Moncur (1975) foram aplicadas a enfermeiras de 41 hospitais para se analisar a dimensão da participação orçamentária desses profissionais.

A partir dessa constatação, o pesquisador analisou as 44 questões desse instrumento, identificando quais das questões se referiam às características orçamentárias, como participação e avaliação, de acordo com os fatores descritivos e normativos apresentados no estudo de Swieringa e Moncur (1975).

Após essa verificação, oito novas questões foram identificadas para compor os construtos participação e avaliação orçamentária. Foram analisadas também as questões dos instrumentos de coleta contidos nos estudos de Kenis (1979) e Lu (2011), comparando-as quanto ao objetivo da questão, ao conteúdo e à pertinência, em cada construto, para inclusão no instrumento em elaboração.

Dessa forma, as questões do instrumento da pesquisa foram estruturadas e apresentadas, de acordo com suas respectivas fontes e caracterização das questões, no Quadro 1:

Construtos	**Referências**	**Escala**
Participação Orçamentária	três questões Lu (2011)	*Likert* de 7 pontos
	três questões Swieringa e Moncur (1975)	*Likert* de 5 pontos
	duas questões de Kenis (1979)	*Likert* de 5 pontos
Feedback Orçamentário	três questões de Kenis (1979)	*Likert* de 5 pontos
Avaliação Orçamentária	quatro questões Lu (2011)	*Likert* de 7 pontos
	quatro questões Swieringa e Moncur (1975)	*Likert* de 5 pontos
Dificuldade da Meta	cinco questões de Kenis (1979)	*Likert* de 5 pontos
Clareza da Meta	três questões de Kenis (1979)	*Likert* de 5 pontos

Quadro 1 – Construtos e fonte das questões do instrumento de coleta

Fonte: Elaborado pela autora

Como mencionado anteriormente, essas questões são originadas de instrumentos de coleta aplicados em estudos de língua inglesa, sendo necessária tradução e validação desse instrumento para posterior aplicação, aplicando-se a adaptação transcultural proposta por Beaton et al. (2000).

Primeiramente, as 27 questões foram traduzidas por dois tradutores distintos, tendo como língua nativa o português e domínio da língua inglesa, sendo um com experiência na área de Enfermagem e outro na área de negócios, ambos com vivência no exterior.

A tradução realizada pelos dois profissionais foi de suma importância, pois toda atenção e cuidado precisam ser dispendidos nesse processo para que as perguntas sejam formuladas em uma linguagem com a qual os respondentes estejam familiarizados, evitando ambiguidades, falta de objetividade, falta de clareza e de concisão.

Essas duas versões foram analisadas pelo pesquisador com a finalidade de resolver alguma discrepância entre as duas versões traduzidas, elaborando uma nova versão do instrumento. Essa nova versão foi enviada para revisão de um especialista da área de negócios com experiência na área de controle gerencial de uma multinacional, que vivencia o processo orçamentário e de três enfermeiros gestores para emitirem suas opiniões sobre a necessidade de adaptações culturais na versão brasileira. Essa verificação é também chamada de validação do conteúdo, pois de acordo com HAIR et al. (2005), a validação envolve a consulta a uma pequena amostra de respondentes típicos e/ou especialistas para julgar a adequação dos itens escolhidos para representar os construtos.

Dessa forma, os questionários foram enviados a esses quatro juízes para avaliação, pois foi considerada que essa composição do grupo de juízes seria adequada devido à experiência na área de gestão no ambiente da Saúde, bem como nas organizações empresariais.

O questionário bem como o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (Apêndice A), foram enviados de forma eletrônica, estabelecendo-se um prazo de até 15 dias para devolução com as sugestões apontadas. Após o retorno dos instrumentos, houve o apontamento das sugestões quanto à redação, à clareza e à pertinência das questões.

No que se refere à redação das palavras originadas em inglês e que não possuem um único termo em português que as definam por completo, por exemplo, a palavra *feedback* , optou-se por manter o termo e fornecer uma definição completa, a fim de se zelar pela clareza e compreensibilidade dos termos.

Algumas correções quanto à escrita também foram realizadas, acatando as sugestões e também suprimindo a questão 14, por ser julgada como semelhante à questão 16. Assim, o instrumento foi finalizado, sendo composto por 29 questões fechadas, mensuradas em escala tipo *Likert* de cinco pontos, estruturado primeiramente com as questões relacionadas a cada característica orçamentária e no final foram inclusas nove questões sobre as informações pessoais para classificação dos respondentes, conforme Apêndice B, de acordo com orientações de Synodinos, (2003), propiciando assim o aumento da efetividade do instrumento.

Assim, foi gerada a versão para o pré-teste, utilizando-se uma pequena amostra de respondentes com características semelhantes a da amostra alvo ou por outros especialistas que se assemelhem aos respondentes, a fim de que seja realizada uma avaliação quanto à exatidão e coerência das respostas, podendo ser aperfeiçoado (Synodinos, 2003).

O pré-teste do instrumento elaborado foi realizado no dia 25 de março com uma amostra de enfermeiras que ocupam cargos de gestão, sendo semelhantes à amostra almejada, que trabalham em hospitais públicos e privados da região de Ribeirão Preto.

O instrumento foi respondido por cinco enfermeiras gestoras, pois de acordo com HAIR et al. (2005), o menor número da amostra para um pré-teste é de quatro indivíduos e o maior não excederá trinta. Essas profissionais foram consideradas aptas e apropriadas para participarem do pré-teste por possuírem condições de avaliarem o instrumento dada a experiência profissional com ferramentas de controle gerencial, como o orçamento e a execução desse processo na instituição de Saúde em que atuam.

Após a aplicação do questionário, as enfermeiras não relataram nenhuma dificuldade para respondê-lo, levando aproximadamente 20 minutos o tempo de resposta, não sendo identificado nenhum ruído que apontasse alguma falha no presente instrumento.

Na última etapa, a versão pré-final foi retro traduzida para o inglês por um professor nativo da língua inglesa que reside no Brasil e com domínio do português. Não houve alterações nessa avaliação, foi apenas salientado para se manter alguns termos em inglês e fornecer uma definição completa para se diminuir o risco de má compreensão, estando o instrumento de coleta validado para aplicação definitiva na amostra pretendida pela pesquisa.

Dessa forma, o instrumento de coleta final da pesquisa compreende as seguintes questões para cada construto, conforme disposto no Quadro 2:

Construto	Indicadores	Questões
Participação Orçamentária	PO_q1	Estou envolvido na definição de todas as partes do orçamento da minha unidade/área, desde as previsões de materiais/insumos e demais recursos consumidos por minha unidade/área.
	PO_q2	O orçamento da minha unidade/área não é fechado até que eu esteja satisfeito com ele.
	PO_q3	A minha opinião é um fator importante na definição do orçamento da minha unidade/área.
	PO_q4	Eu trabalho com minha equipe (meus pares e clientes internos) na preparação do orçamento para a minha unidade/área.
	PO_q5	Eu sou consultado sobre o que gostaria de incluir no orçamento que está sendo preparado e qual a importância desta inclusão.
	PO_q6	O orçamento preparado para este ano incluiu mudanças que sugeri.
	PO_q7	Tenho um alto grau de influência na determinação das minhas metas orçamentárias.
	PO_q8	Eu tenho pouca influência na formulação de minhas metas orçamentárias.
Feedback Orçamentário	FO_q9	Eu recebo dos meus superiores uma quantidade suficiente de *feedback* sobre minhas realizações acerca das metas orçamentárias da minha área/unidade.
	FO_q10	Recebo informações sobre o nível de alcance das metas orçamentárias (grau de cumprimento das metas orçamentárias) e orientações dos meus superiores sobre as variações orçamentárias da minha unidade/área.
	FO_q11	Meus superiores me avisam o quão bem eu estou em termos de alcance das metas orçamentárias da minha área/unidade.
Avaliação Orçamentária	AO_q12	Meus superiores exigem que eu assuma a responsabilidade pelo déficit orçamentário.
	AO_q13	Meus superiores pedem que eu mantenha o cronograma de execução do orçamento e que eu cumpra as metas orçamentárias da minha área/unidade.
	AO_q14	Meus superiores considerariam meu desempenho insatisfatório se um grande déficit orçamentário ocorresse no meu departamento.
	AO_q15	Meus superiores ficariam insatisfeitos com o déficit orçamentário no meu departamento.
	AO_q16	Preciso elaborar relatórios comparando os resultados reais obtidos em relação aos orçados.
	AO_q17	Meus superiores me chamam para discutir variações provenientes do orçamento.
	AO_q18	Preciso identificar o motivo das variações de orçamento causadas por grupos ou indivíduos dentro de minha unidade.
	AO_q19	Preciso relatar aos meus superiores as ações que tomo para corrigir as causas das variações orçamentárias.

Construto	Indicadores	Questões
Dificuldades com Meta Orçamentária	DM_q20	Eu não devo encontrar muitas dificuldades para alcançar as metas orçamentárias da minha área/unidade. Elas parecem ser razoavelmente fáceis.
	DM_q21	As metas orçamentárias da minha área/unidade são bastante difíceis de serem alcançadas.
	DM_q22	As metas orçamentárias da minha área/unidade exigem um grande esforço de minha parte para serem alcançadas.
	DM_q23	É preciso um alto grau de habilidade e conhecimento técnico do processo orçamentário para atingir plenamente as metas orçamentárias da minha área/unidade.
	DM_q24	As metas orçamentárias da minha unidade/área são adequadas.
Clareza da Meta Orçamentária	CM_q25	As metas orçamentárias da minha área/unidade são muito claras e específicas. Sei exatamente quais são as minhas metas orçamentárias.
	CM_q26	Acredito que as metas orçamentárias da minha área/unidade são ambíguas e pouco claras.
	CM_q27	Compreendo perfeitamente quais as metas orçamentárias mais importantes da minha área/unidade. Possuo claro entendimento de quais são as metas prioritárias.
Indicador de Execução do Orçamento	IE_q28	Observando o cumprimento das metas orçamentárias para o ano de 2014, minha unidade/área executou o orçamento de forma adequada.
	IE_q29	Indique a faixa do percentual de cumprimento do orçamento da área/unidade sob sua responsabilidade. Esse percentual de execução se refere ao valor orçado para 2014 em relação ao orçamento efetivamente realizado para esse mesmo ano. Caso tenha excedido ao valor orçado, considere o percentual superior a 100%.

Quadro 2 – Construtos, Indicadores e Questões do instrumento de coleta

Fonte: Elaborado pela autora

A seguir, será apresentado o método para seleção da amostra almejada para se aplicar este questionário, bem como o processo da coleta dos dados e as técnicas estatísticas a serem utilizadas na análise desses dados.

3.2 Amostra, coleta e estratégia para análise de dados

O processo de amostragem é o processo de selecionar um numero suficiente de elementos da população para que o estudo da amostra e o entendimento de suas propriedades

e características possam tornar possível a generalização destas propriedades ou características para os elementos da população (SEKARAN; BOUGIE, 2009).

No estudo realizado por Van Der Stede et al., (2005), 71% dos artigos utilizaram amostra por conveniência, pois em Contabilidade Gerencial os autores afirmam que os pesquisadores que utilizam *survey* geralmente não conseguem obter um quadro de amostragem e desenvolver um plano de amostragem probabilística.

Na presente pesquisa, a amostra foi não probabilística, por conveniência, tipo *snowball sampling* – também conhecido por bola de neve, no qual o pesquisador faz um contato inicial com um pequeno grupo de pessoas que são relevantes para pesquisa, as quais indicarão possíveis respondentes e, a partir desses novos respondentes, mais indicações serão realizadas até se atingir o número pretendido para a amostra (HAIR et al., 2005).

Vale ressaltar que embora a generalização de toda amostra não probabilística é muito restrita, há certas vantagens e, algumas vezes, é a única alternativa viável para o pesquisador atingir os respondentes corretos (SEKARAN; BOUGIE, 2009).

Na presente pesquisa, o *snowball* foi a técnica apropriada para se selecionar os gestores do Serviço de Saúde que estão realmente envolvidos no processo orçamentário da instituição e que estarão aptos a responder ao questionário.

Segundo Heckathorn, D.D (2011), a amostragem *snowball* se tornou amplamente aplicada em pesquisas qualitativas em muitas áreas, incluindo a da Saúde, de Políticas Públicas e Artes.

No dia 04 de julho de 2015 houve o contato do pesquisador com um pequeno grupo de profissionais e docentes da área da Saúde, composto por 12 pessoas, que fez as primeiras indicações de gestores do Serviço de Saúde, por correio eletrônico, para que novos respondentes fossem identificados.

Ressalta-se que os primeiros gestores contatados eram da área de Enfermagem, gerando assim um fluxo de indicações mais intenso de gestores dessa área, porém não houve limitação quanto à formação, somente se eram enquadrados como gestores do Serviço de Saúde.

A partir desse primeiro contato, esse fluxo de retorno dos e-mails com novas indicações de gestores se estendeu até o início de outubro de 2015, quando se atingiu 33 questionários respondidos e validados. Durante esse processo, o pesquisador fazia o

acompanhamento semanal do retorno dos questionários enviados aos gestores, após a indicação ter sido realizada. No total, foram realizadas 60 indicações de gestores, mas o retorno foi de 33 até a data limite, para posteriormente se iniciar a análise dos dados.

No que se refere ainda à coleta de dados, o projeto passou por um processo de autorização pelo Comitê de Ética em Pesquisa da Universidade de São Paulo, o qual se encontra aprovado, como uma emenda ao projeto inicial do Professor orientador, de acordo com o protocolo CAAE: 13520813.3.0000.5407 (Anexo A).

Os 33 questionários coletados atenderam ao número almejado de observações para se aplicar o Modelo de Equações Estruturais, no qual se estabelece o número mínimo de 30 observações, pois de acordo com o Teorema do Limite Central, mesmo que a população básica seja não normal, a distribuição da média amostral será aproximadamente normal para amostras superiores a 30 observações (FONSECA; MARTINS, 1995; BUSSAB; MORETTIN, 2004).

A partir de todas as respostas coletadas, as mesmas foram organizadas em uma planilha no Microsoft Excel para se iniciar a análise dos dados, primeiramente pela estatística descritiva, na qual foram calculadas as medidas de moda, frequência, traçando ainda o perfil dos respondentes. Posteriormente, essa base de dados foi importada para o *software* SmartPls versão 3.2.3 para se proceder a análise do modelo teórico da pesquisa de acordo com a técnica multivariada denominada Modelagem de Equações Estruturais.

O método de Equações Estruturais oferece algumas vantagens quando comparado a outras técnicas usadas em Contabilidade Gerencial, como a análise de regressão, visando superar algumas limitações das técnicas tradicionais (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Primeiramente, por permitir que muitas relações sejam consideradas dentro de uma analise única, ou seja, relações insignificantes que não foram relevadas por técnicas como correlação ou análise de regressão, e que as medidas de adequação do modelo sejam determinadas (BAINES; LANGFIELD-SMITH, 2003).

Outro importante fator para utilização desta técnica é a possibilidade de se trabalhar com amostras pequenas, o que é importante nos estudos em Contabilidade Gerencial, segundo Smith e Langfield-Smith (2004).

Na presente pesquisa foi utilizada a técnica de Modelagem de Equações Estruturais baseada em componentes - *Partial Least Squares Path Modeling* – PLS-PM, modelo de estimação PLS que contem os coeficientes de caminho (*path analysis*), pois essa técnica

favorece os estudos com pequenas amostras, apresentando alto nível de poder estatístico (HAIR et al., 2012).

Assim, foi selecionado o software SmartPls versão 3.2.3 que utiliza a técnica de estimação PLS, no qual serão analisados o Modelo de Mensuração e o Modelo Estrutural. O Modelo de Mensuração busca especificar os indicadores para cada construto e viabilizar a validade de cada construto, enquanto o Modelo Estrutural é o conjunto de relações de dependência conectando os construtos do modelo, testando as suas correspondentes relações teóricas presumidas nas hipóteses da pesquisa (HAIR et al., 2009).

A seguir, passaremos à apresentação e análise dos resultados dos dados coletados para se discutir o modelo teórico de pesquisa desenvolvido.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Estatística descritiva

Após a tabulação das respostas dos 33 questionários aplicados aos gestores do Serviço de Saúde, utilizando a técnica do *snowball*, conhecida como "bola de neve", todas foram consideradas válidas para a análise e organizadas em uma planilha do Microsoft Excel para posteriormente se proceder à estatística descritiva, utilizando o software estatístico SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences* - IBM SPSS Statistics versão 21.

A estatística descritiva permite ao pesquisador uma melhor compreensão do comportamento dos dados da amostra por meio das medidas de posição, medidas de dispersão e identificação de *outliers* (FÁVERO et al., 2009).

Na elaboração da estatística descritiva das respostas coletadas, foram utilizadas a medida de posição denominada moda e a distribuição de frequência. A moda é uma medida de posição que se refere ao valor mais frequente do conjunto de observações de determinada variável. Como as questões são medidas por uma escala *Likert* de 5 (cinco) pontos, qualitativa, a moda é a única medida que pode ser calculada para se verificar a frequência das respostas das 27 questões elencadas no item I e das questões 28 e 29 do item II do questionário (FÁVERO et al., 2009).

No que se refere à distribuição de frequência, esta é uma forma de se resumir uma série de dados, cujo objetivo é analisar a frequência de uma ocorrência de um conjunto de observações, mostrando as contagens e porcentagens de cada ocorrência em relação ao total (HAIR et al., 2005). A distribuição de frequência foi utilizada em todas as questões do instrumento de coleta.

Serão apresentadas primeiramente as tabelas com o perfil dos respondentes da pesquisa, conforme as questões do item III do questionário e, na sequencia, a distribuição de frequência e a moda de cada questão dos itens I e II, que correspondem aos indicadores de cada construto - participação orçamentária, *feedback* orçamentário, avaliação orçamentária, clareza, dificuldade da meta orçamentária e do indicador denominado *Meeting the budget* - efetividade do orçamento.

A predominância de atuação profissional desses gestores do Serviço de Saúde foi na área de Enfermagem, sendo 79% Enfermeiros, 6% Farmacêuticos e 15% Médicos.

Conforme se observa pela Tabela 1, a faixa etária dos gestores se concentra dos 31 a 40 anos e dos 41 a 50 anos, na mesma frequência de 36,4% para cada faixa, sendo somente 15,20% abaixo dos 30 anos de idade.

Tabela 1 – Idade dos Respondentes

Idade	**Frequência (%)**
25 a 30 anos	15,20%
31 a 40 anos	36,40%
41 a 50 anos	36,40%
51 a 60 anos	9%
Acima de 60 anos	3%

Fonte: Elaborado pela autora

Quanto ao gênero, 73% dos gestores são do sexo feminino, totalizando 24 respondentes do sexo feminino e 9 do sexo masculino, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Gênero dos Respondentes

Gênero	**Frequência (%)**
Feminino	73%
Masculino	27%

Fonte: Elaborado pela autora

Com relação ao tempo de atuação na função de gestor, houve a predominância de gestores que ocupam o cargo na faixa de 1 a 5 anos, representando 66,70% dos respondentes, ou seja, 22 gestores, e somente 12,10% atuam no cargo há mais de 10 anos, como se pode verificar na Tabela 3.

Tabela 3 – Tempo de atuação na função

Tempo	**Frequência (%)**
Menos de 1 ano	9,10%
1 a 5 anos	66,70%
6 a 10 anos	12,10%
11 a 20 anos	3%
21 a 25 anos	6,10%
Acima de 30 anos	3%

Fonte: Elaborado pela autora

No que se refere ao tempo de trabalho na instituição, 54,50% dos gestores trabalham a menos de 11 anos, enquanto somente 6%, ou seja, dois deles estão na instituição há mais de 30 anos, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 – Tempo de trabalho

Tempo	**Frequência (%)**
1 a 10 anos	54,50%
11 a 20 anos	24%
21 a 30 anos	15,20%
Acima de 30 anos	6%

Fonte: Elaborado pela autora

A formação acadêmica dos gestores do Serviço de Saúde se apresenta elevada, pois 69,70%, 23 gestores, possuem curso de especialização *Lato Sensu* na área de atuação e 21% com pós-graduação nível *Stricto Sensu*, sendo assim, 91% dos gestores pesquisados possuem pós-graduação completa na área de Saúde, como se verifica na Tabela 05.

Tabela 5 – Formação Acadêmica

Formação	**Frequência (%)**
Superior Completo	9,09%
Especialização (*Lato Sensu*)	69,70%
Mestrado *(Stricto Sensu)*	18,18%
Doutorado *(Stricto Sensu)*	3,03%

Fonte: Elaborado pela autora

Como gestores de uma área ou setor da instituição, 61% deles possuem até 50 funcionários sob sua subordinação e 39%, ou seja, 13 gestores possuem acima de 50 funcionários, o que demonstra uma variação no tipo de estrutura organizacional de cada instituição de saúde e do grau de responsabilidade atribuído a cada gestor.

Com relação ao tipo de financiamento da instituição, 57,6% dos gestores trabalham em instituições financiadas por recursos privados, enquanto 42,4% atuam em instituições financiadas predominantemente por recursos advindos da área pública.

O primeiro bloco de questões de números 01 a 08, nomeadas como PO_q1 a PO_q8, refere-se ao construto Participação Orçamentária, o qual buscou captar a extensão que esses gestores participam da preparação do orçamento e influenciam as metas orçamentárias sob a sua responsabilidade.

Para as questões PO_q1 a PO_q7, quanto mais próximo de 5, pela escala *Likert*, maior a participação dos gestores e a influência na preparação do orçamento, enquanto a questão PO_q8, item reverso, cuja escala mais próxima de 1 remete a uma maior influência do gestor nas metas orçamentárias.

Os indicadores das questões, a frequência e a moda das respostas obtidas referente ao construto Participação Orçamentária estão apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 – Frequências e Moda - Construto Participação Orçamentária

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
PO_q1	9,1	15,2	21,2	24,2	30,3	5
PO_q2	33,3	15,2	30,3	12,1	9,1	1
PO_q3	6,1	21,2	15,2	42,4	15,2	4
PO_q4	18,2	15,2	21,2	27,3	18,2	4
PO_q5	9,1	9,1	39,4	21,2	21,2	3
PO_q6	18,2	18,2	15,2	27,3	21,2	4
PO_q7	15,2	15,2	36,4	21,2	12,1	3
PO_q8	12,1	24,2	15,2	27,3	21,2	4

Fonte: Elaborado pela autora

As questões PO_q1, PO_q3, PO_q4 e PO_q6 apresentaram as medidas de moda elevadas – 5 para PO_q1 e 4 para as demais, o que demonstra um bom nível de participação dos gestores na preparação do orçamento, porém pelas questões PO_q5 e PO_q7, as quais tratam do nível de influencia dos gestores nesse processo, o resultado da moda foi 3 e, pelo resultado da PO_q8, item reverso, cuja moda foi 4, se constata pouca influencia desses gestores na formulação das metas orçamentárias.

As questões referentes ao construto *Feedback* Orçamentário são nomeadas como FO_q9 a FO_q11, cujas respostas demonstram o grau de cumprimento da meta orçamentária, recebendo *feedback* das informações dos superiores sob o alcance dessas metas. Quanto mais próxima a resposta do item 5 da escala *Likert*, maior é o grau de *feedback* orçamentário recebido de seus superiores durante a execução do orçamento.

Os indicadores das questões, a frequência e a moda das respostas obtidas referente ao construto *Feedback* Orçamentário estão apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Frequências e Moda - Construto *Feedback* Orçamentário

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
FO_q9	15,1	9,1	33,3	21,2	21,2	3
FO_q10	12,1	15,2	24,2	21,2	27,3	5
FO_q11	6,1	18,2	27,3	18,2	30,3	5

Fonte: Elaborado pela autora

Pelas questões FO_q10 e FO_q11, os gestores demonstraram receber nível considerável de *feedback* sobre a realização das metas orçamentárias sob suas responsabilidades e orientações de seus supervisores, como se pôde verificar pela frequência de respostas atribuídas ao grau 5 da escala *Likert*, enquanto a questão FO_q9, a qual indaga sobre a quantidade suficiente de *feedback* recebida pelos seus superiores, esses gestores predominantemente apontaram o grau 3, ou seja, no processo orçamentário ocorre o *feedback*, mas não em uma quantidade considerada suficiente que transmita as informações necessárias em relação ao cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas sob responsabilidade desses gestores.

O construto Avaliação Orçamentária se refere à extensão na qual as variações orçamentárias são reportadas aos responsáveis dos serviços e utilizadas na avaliação de desempenho dos gestores, sendo representado pelas questões AO_q12 a AO_q19.

As respostas mais próximas do grau 5 da escala *Likert* sugerem que esses gestores são avaliados pelos seus superiores sobre o grau de execução das metas orçamentárias, identificando os motivos das variações orçamentárias, relatando as ações tomadas para correção das causas que ocasionaram as variações orçamentárias, participando de forma mais efetiva do processo orçamentário.

Os indicadores das questões, a frequência e a moda das respostas obtidas referente ao construto Avaliação Orçamentária estão apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Frequências e Moda - Construto Avaliação Orçamentária

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
AO_q12	27,3	15,2	21,2	21,2	15,2	1
AO _q13	12,1	3	18,2	36,4	30,3	4
AO _q14	18,2	21,2	30,3	15,2	15,2	3
AO _q15	15,2	12,1	18,2	24,2	30,3	5
AO _q16	36,4	12,1	9,1	15,2	27,3	1
AO _q17	24,2	18,2	15,2	12,1	30,3	5
AO _q18	15,1	6,1	33,3	15,2	30,3	3
AO _q19	9,1	12,1	24,2	30,3	24,2	4

Fonte: Elaborado pela autora

Pela predominância das respostas atribuídas aos graus 4 e 5 da escala *Likert* referentes às questões AO_q13, AO_q15, AO_q17 e AO_q19, os gestores são avaliados pelos supervisores e cobrados para que se mantenha o cronograma de execução do orçamento, o que gera insatisfação quando a meta não é cumprida, pois são chamados para discutir as variações ocorridas, bem como para relatar quais ações corretivas seriam tomadas para correção dessas variações.

No entanto, discordam plenamente quando se questiona sobre a exigência de assumirem a responsabilidade pelo déficit orçamentário e também sobre a elaboração de

relatórios para comparação dos resultados obtidos em relação aos orçados, demonstrada pela medida da moda na escala 1 para as questões AO_q12 e AO_q16.

Quanto a esses gestores serem chamados para identificar o motivo das variações orçamentárias causadas pelos funcionários sob suas responsabilidades, houve predominância das respostas para a escala 3 na questão AO_q18, sendo indiferentes a essa ação. O mesmo ocorreu quando foram indagados se os supervisores considerariam seu desempenho insatisfatório se um déficit orçamentário ocorresse em seu setor, conforme resultado da questão AO_q14.

O bloco de questões DM_20 a DM_24 trata do construto Dificuldades com Meta Orçamentária, o qual se refere à variação do nível de atingimento da meta, desde facilmente a dificilmente atingível.

Assim, as respostas mais próximas do grau 5 da escala *Likert* refletem que o nível de atingimento da meta é difícil, exigindo grande esforço desses gestores no cumprimento das metas orçamentárias estabelecidas, exceto para a questão DM_20, que por se tratar de item reverso, esse nível de dificuldade está nas respostas próximas da escala 1.

Os indicadores das questões, a frequência e a moda das respostas obtidas referente ao construto Dificuldades com Meta Orçamentária estão apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 – Frequências e Moda - Construto Dificuldades com Meta Orçamentária

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
DM_q20	3	12,1	30,4	33,3	21,2	4
DM _q21	18,2	15,2	36,4	24,2	6,1	3
DM _q22	6,1	15,2	30,3	33,3	15,2	4
DM _q23	9,1	12,1	36,4	21,2	21,2	3
DM _q24	9,1	21,2	30,3	27,3	12,1	3

Fonte: Elaborado pela autora

As questões DM_q20 e DM_q22, as quais apresentaram moda 4, demonstraram que os gestores não deveriam encontrar dificuldades para o alcance das metas orçamentárias, mas há exigência de um grande esforço para que sejam alcançadas.

Ao serem questionados sobre a dificuldade do alcance da meta orçamentária e sobre o grau de habilidade e conhecimento técnico necessários para se atingirem as metas propostas, a frequência predominante das respostas foi para escala 3, sendo indiferentes a esse quesito.

O mesmo foi constatado para a questão DM_q24, a qual afirma que as metas orçamentárias são consideradas adequadas, podendo-se inferir que esses gestores não possuam o conhecimento e a habilidade necessários, até mesmo o *feedback* apropriado para saberem se as metas são adequadas, conforme resultado da questão FO_q9 (moda 3). No modelo a ser analisado pela técnica de Equações Estruturais, a predominância dessa indiferença poderá interferir na relação dos construtos.

O construto Clareza da Meta Orçamentária está representado pelas questões CM_q25 a CM_q27, o qual se refere à extensão na qual as metas orçamentárias são declaradas de forma clara e como são entendidas pelos gestores responsáveis pelo orçamento do seu setor/área.

As respostas próximas do grau 5 da escala *Likert* sugerem que as metas orçamentárias são claras e compreensíveis, exceto para a questão 26, item reverso, na qual as respostas próximas de 1 reportam essa compreensão e clareza da meta orçamentária.

Os indicadores das questões, a frequência e a moda das respostas obtidas referente ao construto Clareza da Meta Orçamentária estão apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Frequências e Moda - Construto Clareza da Meta Orçamentária

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
CM_q25	9,1	18,2	21,2	21,2	30,3	5
CM _q26	15,1	3	18,2	18,2	45,5	5
CM _q27	9,1	6,1	27,3	27,3	30,3	5

Fonte: Elaborado pela autora

Pela frequência predominante das respostas no grau 5 da escala *Likert* para todas as questões apresentadas nesse construto, esses gestores afirmaram que as metas orçamentárias são claras e específicas, possuindo entendimento de quais são prioritárias para sua área.

As questões 28 e 29 se referem ao Item II do questionário e representam o construto *Meeting the budget* - efetividade do orçamento, o qual trata do Indicador de Execução do orçamento.

A questão 29 que tratou do percentual de execução do orçamento foi apresentada primeiramente em faixas de percentuais para que o respondente indicasse a qual intervalo de percentual se enquadraria a execução orçamentária do seu setor, captando assim a dimensão dessa execução em termos percentuais, validando e buscando consistência para a questão 28. Para utilização no modelo de Equações Estruturais, essas faixas foram convertidas em escala *Likert* de cinco pontos, podendo também ser verificada a moda da questão, como apresentado na Tabela 11.

Tabela 11 – Frequências e Moda - Construto *Meeting the budget*

Questão	Frequências Respostas (%) – Escala *Likert* 1 a 5					Moda
IE_q28	6,1	15,2	15,2	33,3	30,3	4
IE _q29	9,1	6,1	27,3	51,5	6,1	4

Fonte: Elaborado pela autora

Nesse construto, as questões apresentaram moda 4, o que demonstrou que os gestores consideraram a execução orçamentária referente ao ano de 2014 adequada.

Passemos agora para os resultados e análise do modelo de Equações Estruturais, descrição importante da pesquisa, na qual serão apresentados os resultados das relações propostas no modelo teórico.

4.2 Modelo de equações estruturais

Para análise do modelo de pesquisa foi utilizada a modelagem de equações estruturais. A modelagem de equações estruturais (SEM) é uma família de modelos estatísticos que buscam explicar as relações entre as múltiplas variáveis, examinando a estrutura de inter-relações expressas em uma série de equações, semelhantes a equações de regressão múltipla (HAIR et al., 2009).

Essas equações descrevem todas as relações entre os construtos envolvidas na análise pela especificação do modelo estrutural, não apresentando a limitação de se analisar uma relação entre variável dependente e independente por vez, como a regressão, mas várias relações simultaneamente (HAIR et al., 2009).

Um modelo é a representação de uma teoria, assim, para se desenvolver a aplicação da técnica de modelagem de equações estruturais, o pesquisador partiu de uma base teórica para se estabelecer o modelo de pesquisa e testar as hipóteses desenvolvidas, como apresentado no item 2.4 – Modelo Teórico e Hipóteses.

A análise dos resultados segue duas etapas: análise do modelo de mensuração e do modelo estrutural. O modelo de mensuração se refere à formação dos construtos (variável latente) pelos indicadores (variáveis medidas pelo questionário), representando como essas variáveis medidas se unem para representar os construtos, enquanto o modelo estrutural busca discutir estatisticamente as relações entre os construtos, ou seja, como estão associados entre si (HAIR et al., 2009).

Na presente pesquisa, o modelo de mensuração a ser avaliado parte do modelo teórico apresentado, no qual serão analisados se os indicadores (questões de cada construto) medem os construtos Participação Orçamentária, *Feedback* Orçamentário, Avaliação Orçamentária, Clareza da meta e Dificuldade da meta orçamentária, enquanto no modelo estrutural será verificado a validade das relações teóricas presumidas, ou seja, o quão bem os dados empíricos dão suporte ao modelo teórico.

Para validação do modelo de mensuração, os seguintes critérios são avaliados: Validade Convergente – cargas fatoriais e variância média extraída (AVE), Confiabilidade Composta e Validade Discriminante. A validade convergente se refere à extensão na qual uma medida se correlaciona com as outras medidas alternativas do mesmo construto, verificada pelas cargas fatoriais dos indicadores e pela variância media extraída (HAIR et al., 2009).

No que se refere à confiabilidade composta, esta indica a consistência interna dos construtos. Geralmente conhecida pelo indicador *Alpha de Cronbach*, porém no método de Equações Estruturais, é considerado inadequado, sendo substituído pela medida de Confiabilidade Composta (HAIR et al., 2012).

A Validade Discriminante se refere ao grau em que um construto é verdadeiramente diferente dos demais, isto é, estabelece que um construto seja único e que capture alguns fenômenos que não são representados pelos demais construtos. Essa validade pode ser verificada de duas formas: por meio das cargas fatoriais dos itens e pelo critério de Fornell-Larcker (1981) (HAIR et al., 2009).

Os critérios acima mencionados e seus parâmetros são sintetizados no Quadro 3:

Critério	**Parâmetro**	**Referencia**
Validade Convergente: Carga Fatorial	> 0, 5 mínimo > 0,7 ideal, mas deve ser considerado junto com as AVE's. Cargas baixas devem ser retiradas do modelo.	HAIR et al. (2009)
Validade Convergente: AVE (Variância Média Extraída)	> 0,5	HAIR et al. (2009)
Confiabilidade Composta	> 0,7	HAIR et al. (2009)
Validade Discriminante: Carga Fatorial	A carga fatorial deve ser mais alta em seu construto do que nas demais tanto no sentido horizontal quanto vertical.	Chin (1998)
Validade Discrimante: Fornell-Larcker	As raízes quadradas das AVE's devem ser maiores que as correlações entre os construtos.	Fornell e Larcker (1981)
Teste t de *Student*	Avalia a significância das correlações	t >= 1,96 nível de significância estatística de 5%

Quadro 3 – Critérios e parâmetros para análise do Modelo de Mensuração

Fonte: Elaborado pela autora

Assim, o desenho do modelo teórico da pesquisa foi inserido no *software* SmartPls versão 3.2.3, processou-se o algoritmo PLS e as medidas de qualidade do modelo foram avaliadas, procedendo-se aos ajustes necessários.

Os nomes dos construtos nas tabelas e nos modelos apresentados estão de forma abreviada, sendo: PO – Participação Orçamentária, FO – *Feedback* Orçamentário, CM – Clareza da Meta Orçamentária, DM – Dificuldade da Meta Orçamentária e IE – Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*).

O modelo teórico proposto com as cargas fatoriais e os coeficientes dos caminhos (correlações dos construtos) é apresentado na Figura 2:

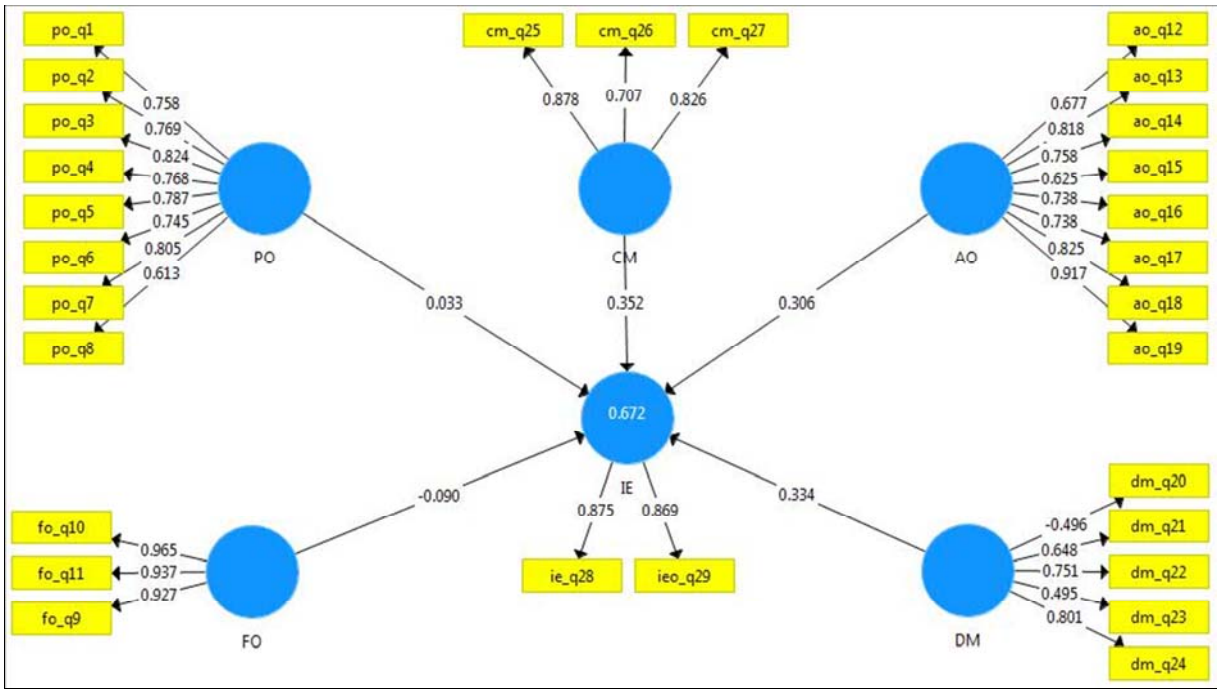

Figura 2 – Modelo Inicial – Análise do Modelo de Mensuração

Legenda: PO (Participação Orçamentária); FO (*Feedback* Orçamentário); CM (Clareza da Meta Orçamentária); AO (Avaliação Orçamentária); DM (Dificuldade da Meta Orçamentária); IE (Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*)
Fonte: Elaborado pela autora

Analisando primeiramente as cargas fatoriais, verificou-se que os indicadores PO_q8, AO_q12, DM_q20, DM_q21 e DM_q23 apresentaram cargas inferiores a 0,7. Com relação à questão DM_q20, esta apresentou sinal negativo, diferente do esperado, pois já foi realizada a transformação da questão por se tratar de escala inversa e mesmo assim o sinal foi negativo, devendo ser excluída do modelo. As demais cargas devem ser observadas juntamente com a AVE – Variância Média Extraída dos construtos.

A AVE dos construtos foi sintetizada na Tabela 12:

Tabela 12 – AVE dos Construtos do Modelo

Construto	**AVE**
AO	0,588
PO	0,579
IE	0,761
FO	0,889
CM	0,651
DM	0,423

Fonte: Elaborado pela autora

De acordo com a literatura, analisam-se as cargas fatorais abaixo de 0,7 com as medidas da AVE do construto. Pode-se observar que a Variância Média Extraída do construto Dificuldade da Meta Orçamentária é baixa, 0,423, demonstrando que, em média, há mais erros nos itens do que a variância explicada pelo construto, pois três questões apresentaram carga fatorial inferior a 0,7, justificando assim a retirada do construto do modelo inicial proposto.

Essa evidenciação corrobora com a teoria pesquisada, na qual foi apresentada que essa dimensão – Dificuldade da Meta Orçamentária - não apresentou relação significante para explicar a *performance* orçamentária e que alguns resultados foram inconclusivos no estudo conduzido (KENIS, 1979).

Após a retirada do construto Dificuldade da Meta Orçamentária e das questões PO_q8 e AO_q12, o modelo ajustado foi processado novamente e apenas a carga fatorial da questão AO_q14 apresentou valor abaixo de 0,7 – 0,685, sendo retirada do modelo para verificar se a AVE do construto se elevaria. O novo modelo ajustado e as novas cargas fatoriais e os coeficientes de caminho (correlações dos construtos) são apresentados na Figura 3:

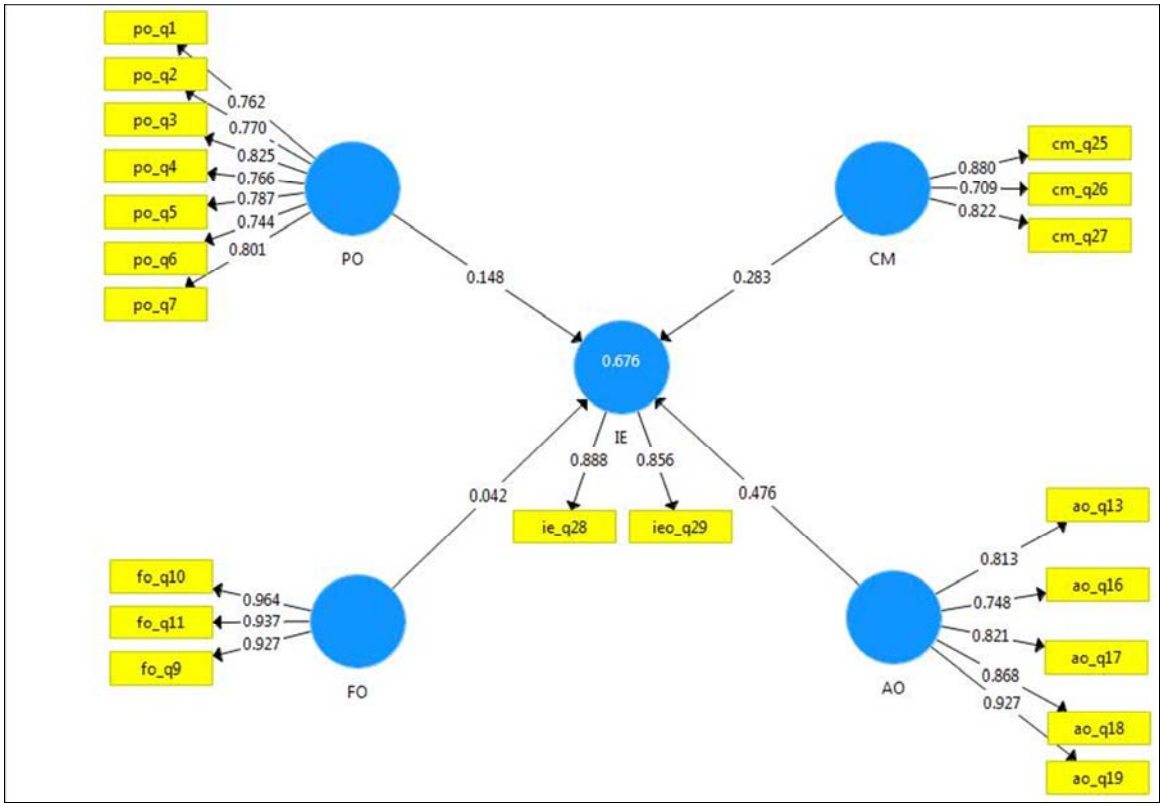

Figura 3 – Modelo Ajustado 1 – Análise do Modelo de Mensuração

Legenda: PO (Participação Orçamentária); FO (*Feedback* Orçamentário); CM (Clareza da Meta Orçamentária); AO (Avaliação Orçamentária); IE (Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*)
Fonte: Elaborado pela autora

Como se pode observar, todos os indicadores apresentam cargas fatoriais acima de 0,7 e as novas AVE's também são superiores a 0,5 e se elevaram após os ajustes realizados no modelo, demonstrando maior qualidade das medidas dos construtos, conforme Tabela 13:

Tabela 13 – AVE dos Construtos do Modelo Ajustado

Construto	**AVE**
AO	0,701
PO	0,608
IE	0,760
CM	0,651
FO	0,889

Fonte: Elaborado pela autora

Quanto à Confiabilidade Composta (Dillon-Goldstein's Rho), os valores apresentados para o modelo seguem na Tabela 14:

Tabela 14 – Confiabilidade Composta dos Construtos do Modelo Ajustado

Construto	**CC**
AO	0,921
PO	0,916
IE	0,864
CM	0,848
FO	0,960

Fonte: Elaborado pela autora

Segundo Ringle, Silva e Bido (2014), a Confiabilidade Composta é a medida mais adequada à estimação PLS, pois prioriza as variáveis de acordo com suas confiabilidades.

Essa medida varia de 0 a 1 e valores acima de 0,7 são indicativos de níveis elevados de confiabilidade. Nos resultados para o modelo analisado, os construtos indicam elevada consistência interna, porém cabe destacar o valor do construto *Feedback* Orçamentário, o qual apresentou valor de 0,96 – acima de 0,95. Esses valores elevados, segundo Hair et al. (2014),

não são desejáveis porque indicam que todas as variáveis manifestas estão medindo o mesmo fenômeno e podem questionar a validade do modelo.

Dessa forma, foi realizado novo ajuste no modelo, retirando o construto *Feedback* Orçamentário e processando-se o algoritmo. O modelo ajustado é apresentado na Figura 4:

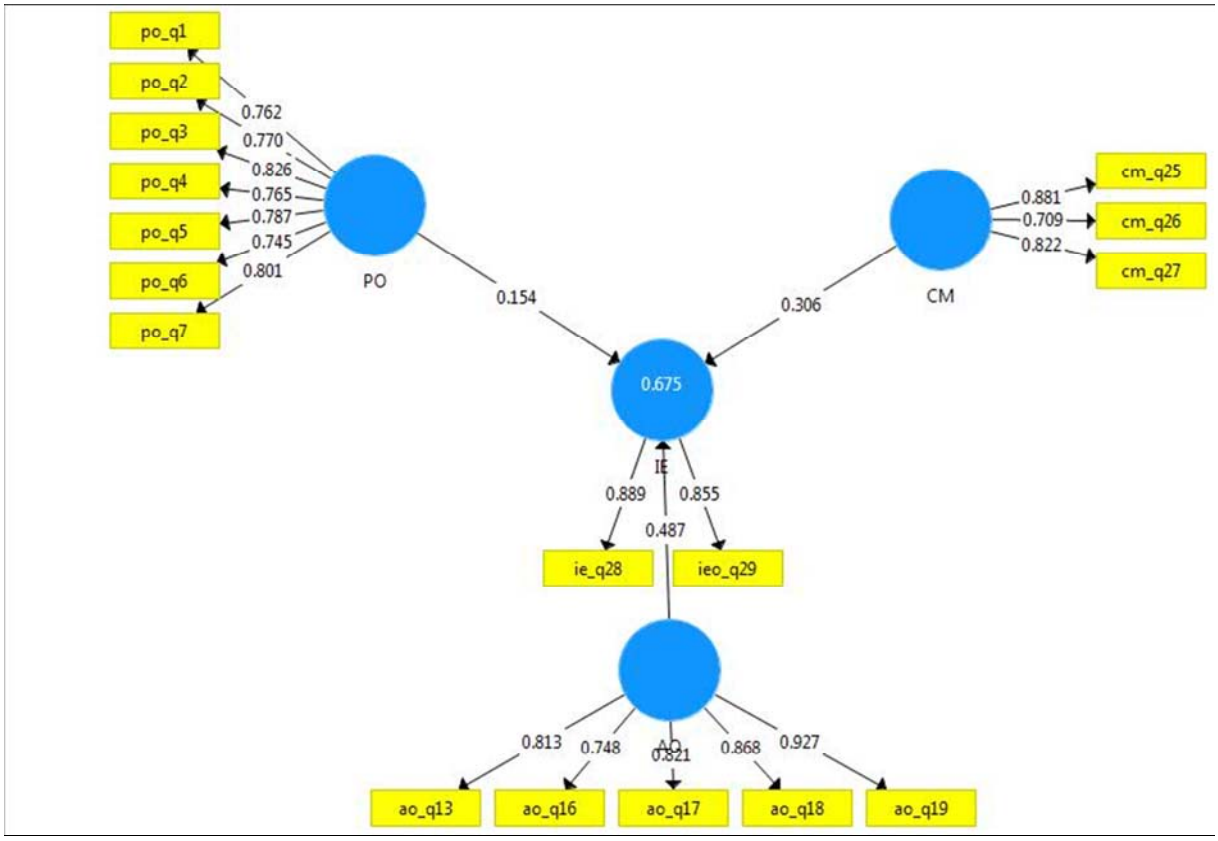

Figura 4 – Modelo Ajustado 2 – Análise do Modelo de Mensuração

Legenda: PO (Participação Orçamentária); CM (Clareza da Meta Orçamentária); AO (Avaliação Orçamentária); IE (Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*)
Fonte: Elaborado pela autora

Após a retirada do construto *Feedback* Orçamentário, os coeficientes de caminho dos construtos Participação Orçamentária, Clareza da Meta Orçamentária e Avaliação Orçamentária apresentaram uma elevação em relação ao modelo anterior: PO - 0,154, CM – 0,306 e AO – 0,487.

Esses coeficientes representam o quanto cada construto afeta a execução orçamentária - *performance*, sendo a Avaliação Orçamentária a dimensão que mais explica o Indicador de Execução, *Meeting the Budget*, por apresentar o coeficiente de 0,487.

O próximo passo é avaliar a Validade Discriminante do modelo, a qual reflete o grau em que um construto é verdadeiramente diferente dos demais. Como explicado anteriormente, essa validade pode ser verificada de duas formas: por meio das cargas fatoriais dos itens e pelo critério de Fornell-Larcker (1981) (HAIR et al., 2009).

No que se refere às cargas fatoriais, analisamos os valores dessas cargas de cada item do construto, tanto no sentido vertical quanto no horizontal e todas atenderam ao critério de Chin (1998), constatando que o modelo possui validade discriminante, conforme Tabela 15.

Tabela 15 – Cargas Fatoriais dos Construtos do Modelo Ajustado

Indicadores	**AO**	**CM**	**IE**	**PO**
AO _q13	0,813	0,675	0,747	0,406
AO _q16	0,748	0,548	0,371	0,353
AO _q17	0,821	0,547	0,570	0,352
AO _q18	0,868	0,492	0,675	0,416
AO _q19	0,927	0,548	0,735	0,542
CM_q25	0,658	0,881	0,682	0,394
CM _q26	0,226	0,709	0,384	0,337
CM _q27	0,634	0,822	0,587	0,429
IE_q28	0,669	0,734	0,889	0,468
IE _q29	0,674	0,484	0,855	0,485
PO_q1	0,646	0,632	0,594	0,762
PO_q2	0,178	0,164	0,373	0,770
PO_q3	0,431	0,278	0,486	0,826
PO_q4	0,388	0,476	0,435	0,765
PO_q5	0,252	0,259	0,256	0,787
PO_q6	0,326	0,263	0,331	0,745
PO_q7	0,267	0,344	0,272	0,801

Fonte: Elaborado pela autora

Com relação ao critério de Fornell e Larcker (1981), os valores das raízes quadradas as AVE's dos construtos são superiores aos das correlações entre os construtos, o que também atesta a validade discriminante do modelo, como demonstrado na Tabela 16.

Tabela 16 – Valores das Correlações e Raízes Quadradas das AVE's dos Construtos do Modelo Ajustado

	AO	**CM**	**IE**	**PO**
AO	0,837			
CM	0,670	0,807		
IE	0,770	0,706	0,872	
PO	0,502	0,479	0,545	0,780

Fonte: Elaborado pela autora

Para verificar se o modelo de mensuração proposto é estatisticamente válido, devemos analisar se as correlações são significantes de acordo com a estatística T de *Student*. No caso desta pesquisa, a um nível de significância de 5%, o valor da estatística T é de 1,96. Assim, se as correlações apresentarem valores iguais ou superiores a 1,96, pode-se afirmar que o modelo é estatisticamente válido.

Esses valores da estatística T são obtidos quando se utiliza o módulo *Bootstrapping* (técnica de reamostragem) no *software* SmartPLS. Dessa forma, apresenta-se o modelo com os valores da estatística T, conforme ilustra a Figura 5:

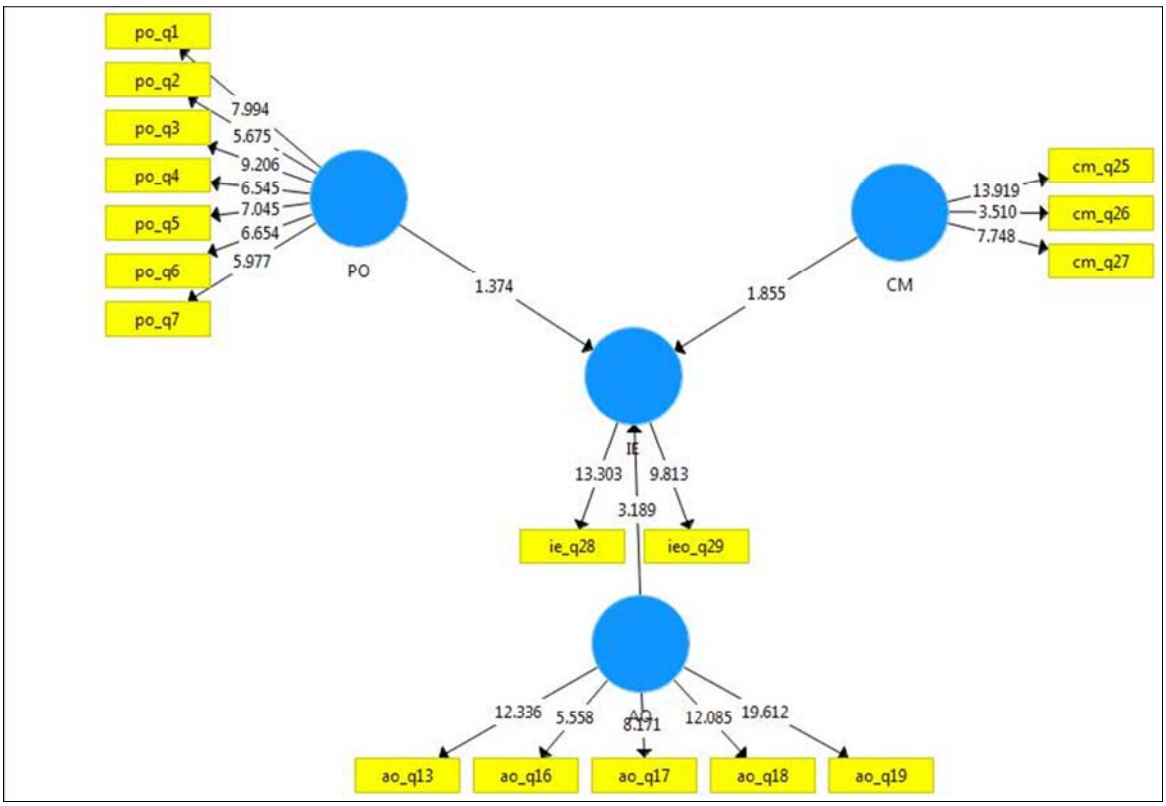

Figura 5 – Modelo Ajustado 2 – Análise do Modelo de Mensuração por *Bootstrapping*

Legenda: PO (Participação Orçamentária); CM (Clareza da Meta Orçamentária); AO (Avaliação Orçamentária); IE (Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*)

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme apresentado, as relações de todos os indicadores com seus respectivos construtos foram significantes, pois todas apresentaram valores superiores a 1,96, a um nível de significância de 5%. Na análise do modelo estrutural será abordada a estatística do coeficiente estrutural.

Após executadas as validações para o Modelo de Mensuração, inicia-se a avaliação do Modelo Estrutural. O Modelo de Equações Estruturais é estimado para fornecer uma medida empírica das relações entre as variáveis e os construtos representados pela teoria. Os resultados permitirão a comparação da teoria com a realidade representada pelos dados da amostra da pesquisa, ou seja, será percebido o quão bem a teoria se ajusta aos dados (HAIR et al., 2009).

Primeiramente é recomendada a verificação de problemas relacionados com a colinearidade entre os construtos pelos valores da tolerância, a qual representa a quantidade de variância de um indicador que não é explicada pelos indicadores do mesmo construto (HAIR et al., 2009).

Na parte estrutural do modelo, importa que os construtos – Participação Orçamentária, Avaliação Orçamentária e Clareza da Meta Orçamentária não se encontrem fortemente associados. Para essa análise, a medida calculada pelo *software* SmartPLS denominada VIF (*Variance Inflation Factor*) deve apresentar valores inferiores a 5 para não se considerar a retirada do construto do modelo.

Os valores de VIF do modelo analisado foram abaixo de 5, sendo de 1,964, 1,908 e 1,406 para os construtos Avaliação Orçamentária, Clareza da Meta Orçamentária e Participação Orçamentária, respectivamente, indicando que não há problemas de multicolinearidade com o modelo.

Após a verificação da colinearidade, o valor de determinação R^2 é a medida mais utilizada para se avaliar o modelo estrutural, por demonstrar o rigor do modelo preditivo do modelo e representar a quantidade de variação no construto endógeno (Indicador de Execução Orçamentária) que é explicada pelos construtos exógenos (Participação Orçamentária, Avaliação Orçamentária e Clareza da Meta Orçamentária) (SARSTEDT et al., 2014).

Os valores de R^2 variam de 0 a 1- mais próximos de 1 indicam maior valor preditivo do modelo.

No modelo analisado, o valor do R^2 é 0,675, ou seja, 67,5% da variação no construto Indicador de Execução Orçamentária são explicadas pelos construtos Participação Orçamentária, Avaliação Orçamentária e Clareza da Meta Orçamentária. Esse índice é

considerado moderado, de acordo com os valores de referência propostos, sendo eles 0,25 (fraco), 0,50 (moderado) e 0,75 (substancial) (SARSTEDT et al., 2014).

Outra medida também relevante nessa avaliação de predição do modelo é o Q^2, a qual avalia quanto o modelo se aproxima do que se espera dele, ou seja, representa o quão bem o modelo estrutural consegue prever os valores observados originalmente. O cálculo é realizado pelo software SmartPLS, utilizando-se o módulo *Blindfolding* , e recomenda-se a abordagem *cross-validated redundancy* (SARSTEDT et al., 2014).

Para o modelo proposto, o valor obtido foi de 0,433, sendo que a referência para essa medida é valor acima de zero, assim a acurácia preditiva do modelo é considerada aceitável (SARSTEDT et al., 2014).

A próxima avaliação se refere à significância e ao peso dos coeficientes estruturais das relações entre os construtos, na qual as hipóteses propostas na pesquisa serão analisadas.

Assim, o modelo final ajustado é apresentado com as estatísticas *t-value*, os coeficientes estruturais e os valores *p-value*, entre parênteses, conforme Figura 6:

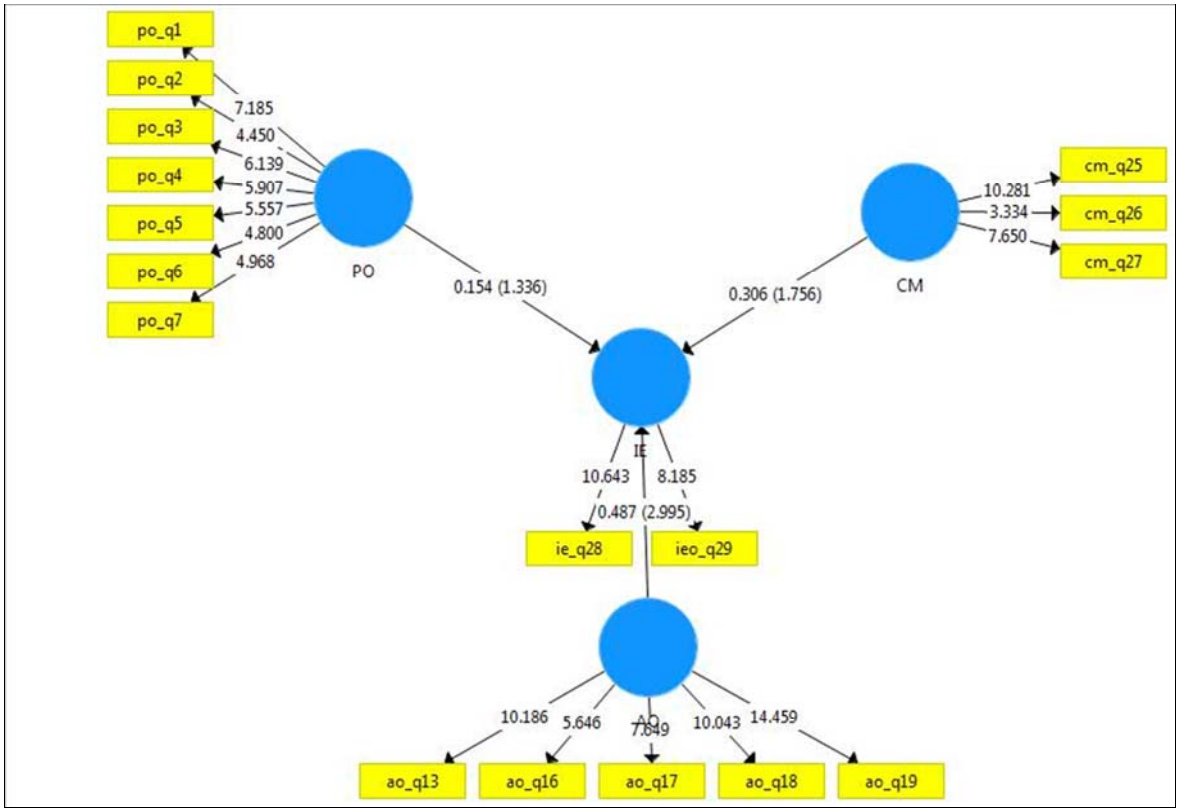

Figura 6 – Modelo Final Ajustado – Análise do Modelo Estrutural por *Bootstrapping*

Legenda: PO (Participação Orçamentária); CM (Clareza da Meta Orçamentária); AO (Avaliação Orçamentária); IE (Indicador de Execução Orçamentária – *Meeting the Budget*)
Fonte: Elaborado pela autora

Como descrito anteriormente, as estatísticas para análise da significância do modelo são obtidas pelo método *Bootstrapping* (técnica de reamostragem - 1000 amostras).

Os coeficientes estruturais dos construtos, a estatística *t* e o *p-value* são apresentados para melhor compreensão do resultado:

Tabela 17 – Coeficientes Estruturais e Estatísticas *t* e *p-value*

	Coeficiente Estrutural	***t-value***	***P- value***
AO-> IE	0,487	3,011	0,003
CM-> IE	0,306	1,745	0,081
PO-> IE	0,154	1,283	0,200

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se, pela Tabela 17, que para a estatística T de Student, o *t-value* acima de 1,96 é significante para o nível de confiança de 5%, adotado nesse estudo. Se o *p-value* for maior que 5%, a hipótese é rejeitada, senão, é aceita.

No que se refere à relação do construto Participação Orçamentária e o Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*), o coeficiente estrutural de 0,154 indica que seu efeito sobre o construto de Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*) é positivo, mas fraco em comparação aos demais construtos, pois explica apenas 15,4% da variação do indicador *Meeting the Budget* em relação a 1% de variação na Participação Orçamentária.

Com relação à significância da relação entre esses construtos, as estatísticas *t-value* e *p-value* assumem valores de 1,283 e 0,2, respectivamente, não suportando a hipótese H1: Quando a participação dos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento. A relação é positiva, mas não significativa estatisticamente para que a Participação Orçamentária contribua para explicar o Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*).

O coeficiente estrutural da relação Clareza da Meta Orçamentária e Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*) foi de 0,306, indicando um efeito positivo, sendo responsável por explicar 30,6% da variação do indicador *Meeting the Budget* em relação a 1% de variação na Clareza da Meta Orçamentária.

As estatísticas *t-value* e *p-value* foram de 1,745 e 0,081, respectivamente, sendo insignificantes, levando-se à rejeição da hipótese H5: Quando a clareza da meta para os gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

A relação do construto Avaliação Orçamentária e Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*) apresentou o coeficiente estrutural de 0,487, sendo o que possui maior efeito, também positivo, em comparação à Participação Orçamentária e à Clareza da Meta Orçamentária, explicando 48,7% da variação do indicador *Meeting the Budget* em relação a 1% de variação na Avaliação Orçamentária.

No que tange à significância estatística da relação entre esses construtos, os valores apresentados foram de 3,011 e 0,003 para *t-value* e *p-value*, respectivamente, sendo considerados significantes, dando suporte à hipótese H3: Quando a avaliação das variações orçamentárias reportada aos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

Dessa forma, a única relação significante estatisticamente do modelo estrutural proposto foi a do construto Avaliação Orçamentária e Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*), explicando aproximadamente 50% da variação no Indicador de Execução do Orçamento – medida de *performance* e ainda se relacionando de forma positiva.

As hipóteses H2 e H4 não foram analisadas, pois as relações dos construtos Dificuldade da Meta Orçamentária e *Feedback* Orçamentário foram excluídas quando no momento da análise do Modelo de Mensuração.

Assim, as hipóteses estudadas com os respectivos resultados da estatística do modelo são sumarizadas no Quadro 4:

Hipóteses	**Estatística *p-value***	**Interpretação**
H1- Quando a participação dos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.	0,200	p-value > 0,05 (nível de confiança), hipótese rejeitada.
H2 - Quando o *feedback* recebido pelos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alto, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.	-	Hipótese não analisada no estudo.
H3- Quando a avaliação das variações orçamentárias reportada aos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.	0,003	p-value < 0,05 (nível de confiança), hipótese aceita.
H4 - Quando a dificuldade dos gestores do Serviço de Saúde com as metas orçamentárias no processo orçamentário for alta, menor tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.	-	Hipótese não analisada no estudo.
H5 - Quando a clareza da meta para os gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.	0,081	p-value > 0,05 (nível de confiança), hipótese rejeitada.

Quadro 4 – Hipóteses do estudo com os respectivos resultados da estatística do modelo

Fonte: Elaborado pela autora

Nesta seção, procurou-se testar as hipóteses do modelo teórico proposto, destacando-se que as análises apresentadas se restringem à respectiva amostra do estudo. Passamos para a discussão das análises e do modelo teórico no próximo capítulo.

5 DISCUSSÃO DAS ANÁLISES E DO MODELO TEÓRICO

A partir da análise das informações coletadas no questionário, pelas medidas geradas na estatística descritiva e no modelo de Equações Estruturais, é possível tecer alguns encadeamentos entre esses resultados a partir do referencial teórico da presente pesquisa.

Ressalta-se a predominância dos respondentes que são gestores da área da Enfermagem, os quais trabalham em instituições de saúde privadas (57,6%) e públicas (42,4%), na faixa etária de 31 a 50 anos, atuando de 1 a 5 anos na função de gestor de um setor/área e com uma formação acadêmica desenvolvida, sendo que 90% possuem curso de pós-graduação na área.

O modelo inicial proposto teve como base teórica os estudos de Kenis (1979) e Lu (2011), os quais analisaram as características do processo orçamentário e sua relação com a *performance* orçamentária do setor sob o qual o gestor é responsável. Kenis (1979) realizou estudo com gestores de departamentos e supervisores de fábrica, enquanto Lu (2011) aplicou o estudo com gerentes de orçamento de hospitais públicos, o que se aproxima da amostra estudada nessa pesquisa.

Analisando a hipótese 1 que trata da participação orçamentária dos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário afetando a execução orçamentária da unidade/área sob responsabilidade do gestor, o resultado do modelo estrutural apresentou uma relação positiva do construto Participação Orçamentária em relação ao Indicador de Execução Orçamentária, mas não significante estatisticamente, rejeitando-se assim a hipótese 1.

Essa constatação não corrobora com os achados no estudo de Kenis (1979), pois além de a relação ser positiva, também foi significante para explicar a *performance* orçamentária da área/unidade dos gestores pesquisados, revelando que a participação orçamentária tende a aperfeiçoar a *performance* orçamentária dos gerentes. Já na pesquisa de Lu (2011), a participação orçamentária também está relacionada positivamente à *performance*, porém sendo intermediada por variáveis que representam as percepções orçamentárias.

Kung, Huang e Cheng (2013) afirmam que há um número relevante de estudos, os quais apontam que a participação orçamentária tem um impacto positivo na *performance*, e é também relatado nesse estudo a participação orçamentária como característica do processo de planejamento orçamentário, a qual se relaciona positivamente à *performance*, utilizando o Modelo de Equações Estruturais.

O resultado da análise do Modelo Estrutural também se confirma quando se verificou pela estatística descritiva que os gestores do Serviço de Saúde possuem um bom nível de participação no processo orçamentário, porém com pouca influencia na formulação das metas orçamentárias, o que se constata na literatura pelo estudo de Abernethy e Stoelwinder (1988), no qual o processo orçamentário não facilitava a participação dos enfermeiros gestores, apesar de desejarem fazer parte, pois está sob suas responsabilidades o apontamento de custos para alocação de recursos do seu setor/unidade.

A participação dos gestores do Serviço de Saúde também foi analisada no estudo de Aguiar e Souza (2010), quando descreveram o processo orçamentário em uma instituição hospitalar, no qual as metas estabelecidas por esses gestores são facilmente alcançáveis para se protegerem da incerteza envolvida nesse ambiente, além de não reconhecerem que essas metas possam ser úteis no controle de custos.

Segundo Santos, Lavarda e Marcello (2014), a literatura é extensa nos estudos sobre participação orçamentária e medidas contábeis de desempenho, porém com resultados conflitantes, quando alguns relatam uma relação forte e positiva e outros sugerem uma fraca ou negativa relação com *performance*.

Esses resultados conflitantes são comentados no estudo de Bonache, Maurice e Moris (2010), quando concluíram que, dependendo do país onde foi conduzido o estudo, a relação entre participação orçamentária e desempenho gerencial revela a presença de heterogeneidade.

Pelos poucos estudos realizados no Brasil, no setor de Saúde, principalmente relacionados aos gestores do Serviço de Enfermagem, essa participação não é tão expressiva, pois depende de formação e capacitação na área de custos, mudança da forma de responsabilização e autonomia dentro dos hospitais, já que suas atividades se concentram na assistência do paciente, o que se confirma com o resultado da relação do construto Participação Orçamentária com o Indicador de Execução Orçamentária para a amostra estudada.

Assim, pela análise do modelo estudado, rejeita-se a hipótese 1 - Quando a participação dos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento.

Com relação à hipótese 2 - Quando o *feedback* recebido pelos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alto, maior tende a ser o Indicador de Execução do

orçamento, a mesma não foi analisada no modelo estrutural, pois na análise do modelo de mensuração, o construto foi retirado para não prejudicar a validade do modelo.

No estudo de Kenis (1979), o *feedback* orçamentário apresentou uma relação positiva, mas não significante para explicar a *performance* da execução orçamentária, como constatamos na presente pesquisa, somente pela análise do modelo de mensuração. Segundo o autor, os resultados sugerem que o *feedback* sobre o nível de atingimento da meta foi ineficiente em promover a *performance.*

De acordo com Lu (2011), a informação de *feedback* orçamentário tem poder na supervisão, na mensuração da performance e no controle, porém para o resultado dessa pesquisa, não houve essa constatação.

Na estatística descritiva pôde ser observado que os gestores da pesquisa informaram que recebem um nível considerável de *feedback* sobre a realização das metas orçamentárias, mas não em quantidade considerada suficiente que transmita as informações necessárias em relação ao cumprimento das metas estabelecidas, o que corrobora com Hansen e Van der Stede (2004), que afirmam que empresas com processos complexos necessitam de maior comunicação, aumentando assim a importância do orçamento, já que na área da Saúde os processos são considerados mais complexos.

Segundo Yuen (2004), a ideia central é a de que o *feedback* orçamentário na avaliação da *performance*, quando feito de maneira construtiva, objetiva e imparcial é fundamental para construção de metas orçamentárias durante o processo orçamentário, reduzindo ainda a possibilidade de folga orçamentária.

Dessa forma, a fundamentação teórica para essa hipótese não foi suportada no presente estudo para a amostra selecionada.

Com relação à hipótese 3 - Quando a avaliação das variações orçamentárias reportada aos gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento, esta foi confirmada estatisticamente e a relação entre os construtos Avaliação Orçamentária e o Indicador de Execução Orçamentária é positiva e forte, explicando aproximadamente 50% de variação da *performance* orçamentária, o que contraria os resultados de Kenis (1979), no qual a relação entre essas variáveis se mostraram fracas.

Segundo Kenis (1979), os gestores orçamentários aparentemente reagem de forma não favorável na utilização das métricas orçamentárias para avaliação da *performance* de modo

punitivo, o que corrobora com os resultados da estatística descritiva dessa pesquisa, quando os gestores do Serviço de Saúde discordaram que seus superiores avaliassem seu desempenho como insatisfatório caso um *déficit* orçamentário ocorresse no setor, pois esse desempenho poderia estar ligado à remuneração e incentivos, de acordo com Yuen (2004) e Elhamma (2015).

Em contraposição, no estudo desenvolvido por Elhamma (2015), em Morocco, os resultados corroboram com o achado da hipótese 3, na qual a Avaliação Orçamentária apresentou uma relação significante e positiva para explicar a *performance*.

Na análise da estatística descritiva das questões referente ao construto Avaliação Orçamentária, os gestores são cobrados e avaliados para que se mantenha o cronograma de execução orçamentária, gerando insatisfação quando a meta não for cumprida e discordam de assumirem a responsabilidade pelo *déficit* orçamentário, sendo indiferentes quanto a identificar o motivo das variações ocorridas.

Isso pode estar atrelado ao ambiente complexo da Saúde, cujas características do serviço se tornam mais peculiares, como a intangibilidade do desfecho da ação, a heterogeneidade de processos, a perecibilidade e a inseparabilidade do serviço, no qual o motivo de uma variação orçamentária ocorrida pode se basear em uma mudança do protocolo de um procedimento visando aumentar a expectativa de vida ou reduzir o risco de morte do paciente, já que os gestores tendem a agir mais no curto prazo para alocar os recursos destinados para se resolver o problema pontual (QUEIRANTES, D., 2014).

A constatação de Atkinson et al. (2011) aponta a participação dos agentes envolvidos na elaboração orçamentária como um aspecto relevante desse processo orçamentário, pois como as metas orçamentárias podem estar relacionadas com sistemas de incentivos e compensações, estas podem influenciar o comportamento dos agentes, no caso, dos gestores do Serviço de Saúde.

Yuen (2004) afirma que os relatórios de acompanhamento das metas orçamentárias devem ser emitidos para facilitar os ajustes necessários dos objetivos que foram traçados no orçamento, explicando os motivos dessas variações.

Assim, a hipótese 3 foi a única aceita estatisticamente no modelo desenvolvido e analisado, confirmando que os gestores do Serviço de Saúde, principalmente os do Serviço de Enfermagem, reconhecem a Avaliação Orçamentária como característica predominante que interfere na execução orçamentária da área/setor sob suas responsabilidades, devido à

responsabilização sobre os resultados apresentados por gerirem recursos escassos e por serem inseridos nesse processo, muitas vezes sem o conjunto necessário de conhecimento, habilidades e competências para tal atividade.

Tal evidencia também pode ser analisada com relação ao sistema de recompensas e incentivos da instituição, pois o atingimento ou não da meta orçamentária pode estar atrelada à remuneração e incentivos dos gestores, porém essa questão não foi tratada diretamente na presente pesquisa.

Na análise da hipótese 4, que trata da Dificuldade da meta orçamentária afetando o Indicador de Execução Orçamentária, a mesma não pôde ser analisada no modelo estrutural, pois o construto foi retirado do modelo no momento da análise do modelo de mensuração, porém foi verificado que existe uma relação positiva entre o construto Dificuldade da meta e o Indicador de Execução, sendo essa relação contrária ao estudo de Kenis (1979), pois nesse estudo a relação encontrada foi negativa, além de o autor destacar que se tratava de uma relação fraca, ou seja, que os resultados não eram lineares e consistentes.

Quanto à significância estatística, no estudo de Kenis (1979), a Dificuldade da meta não foi significante para explicar a *performance* orçamentária, porém na presente pesquisa isso não foi possível de ser constatado dado que esse construto não foi analisado no modelo estrutural.

No que tange à hipótese 5 - Quando a clareza da meta para os gestores do Serviço de Saúde no processo orçamentário for alta, maior tende a ser o Indicador de Execução do orçamento, a mesma foi rejeitada estatisticamente, porém apresentou uma relação positiva do construto Clareza da meta com o Indicador de Execução Orçamentária. Essa relação positiva é corroborada pelo estudo de Kenis (1979), porém foi estatisticamente significante.

No estudo de Lu (2011), as características Clareza e Dificuldade da meta orçamentária não foram consideradas no modelo de pesquisa, pois apesar de utilizarem como base o estudo de Kenis (1979), essas duas características não foram inclusas e na literatura não se encontra resultados de pesquisa para se confrontar com os resultados do presente estudo, reforçando assim os achados de Kenis (1979), quando demonstra que as relações dessas duas dimensões com a *performance* orçamentária não são lineares e consistentes.

Nesta pesquisa, pelos resultados da estatística descritiva, os gestores do Serviço de Saúde afirmaram não encontrar dificuldades para alcance da meta orçamentária, mas, infere-se que não tenham o conhecimento técnico e habilidades necessários para saberem se as metas

realmente são adequadas e reconheceram que as metas são claras e compreensíveis. Dessa forma, para essa amostra, a característica Dificuldade da meta orçamentária não foi analisada no modelo estrutural e a Clareza da meta não explica estatisticamente a relação com o Indicador de Execução Orçamentária.

Outro fator a se considerar é o tipo de financiamento predominante da instituição, ou seja, o tipo de recurso que esses gestores estão alocando em suas decisões quando estabelecem as metas orçamentárias.

Para melhor elucidar a análise da característica Avaliação Orçamentária, foi interessante verificar se houve diferença na percepção dos gestores do Serviço de Saúde quanto à Execução Orçamentária dos recursos, sejam públicos ou privados.

Para isso, um teste não paramétrico denominado *Mann-Whitney* foi realizado, comparando os resultados das questões do Indicador de Execução Orçamentária dos gestores que trabalham em instituições no qual o financiamento do serviço seja predominantemente público ou privado.

O resultado deste teste gerou uma estatística *p-value* 0,701, superior ao nível de confiança de 5%, afirmando a hipótese de que não há diferença na percepção dos dois grupos de gestores do Serviço da Saúde com relação ao indicador de Execução Orçamentária, o que demonstra que o tipo de financiamento não interfere na forma de execução orçamentária, ou seja, a Avaliação Orçamentária com relação ao recurso ser de origem pública ou privada não interferiu na forma de alocação e controle desses recursos pelos gestores desta pesquisa.

O fato de serem gestores do Serviço de Saúde, inseridos em um ambiente complexo, de incerteza ambiental e da tarefa, no qual a amenização dos sintomas de um paciente predomina em relação à preocupação orçamentária e a limitação dos recursos existentes (PITTA, 1994).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa buscou investigar a relação das características do processo orçamentário no Serviço de Saúde sobre a efetividade da execução orçamentária por parte dos gestores do Serviço de Saúde, principalmente os do Serviço de Enfermagem, tendo como base os estudos de Kenis (1979) e Lu (2011).

As hipóteses elaboradas baseadas na literatura abarcada culminaram no modelo teórico desenvolvido, no qual se buscou testar estatisticamente o relacionamento dos construtos que compreendem essas características com a *performance* da execução orçamentária, mensurada pelo indicador de Execução Orçamentária denominado *Meeting the Budget*.

Para a instrumentalização desse modelo teórico, foi desenvolvido um questionário, a partir dos estudos de Kenis (1979) e Lu (2011), o qual foi traduzido para a língua portuguesa e posteriormente validado, seguindo o método proposto por Beaton et al. (2000). Após todo o processo realizado, o questionário foi composto por 29 questões fechadas e 9 questões para classificação dos respondentes, sendo submetido a um pré-teste, antes do início da aplicação à amostra almejada.

A amostra foi composta por gestores do Serviço de Saúde, predominantemente do Serviço de Enfermagem, os quais foram identificados de acordo com a técnica de amostragem *snowball* – bola de neve, utilizando-se assim de uma amostra não probabilística. O inicio do envio dos questionários se iniciou em 04 de julho de 2015, a partir das primeiras indicações de gestores, encerrando no início de outubro de 2015, quando se atingiu o número de 33 questionários respondidos e validados.

O número de questionários respondidos atendeu ao número mínimo de observações para se aplicar o Modelo de Equações Estruturais, tendo em vista que número mínimo seria de 30 observações, para que a distribuição da média amostral se aproxime da normalidade dos dados.

Houve a tabulação das respostas dos 33 questionários, as quais foram organizadas em uma planilha do Microsoft Excel e a partir delas foram elaboradas as medidas da estatística descritiva, apresentando as medidas de moda e distribuição de frequência referente a cada questão do questionário.

Posteriormente, procedeu-se a análise do modelo teórico da pesquisa, utilizando o software *SmartPLS* versão 3.2.3, estimação baseada em componentes PLS-PM, pois essa

técnica de estimação favorece os estudos com pequenas amostras no que se refere ao poder estatístico do teste. A tabela de dados foi importada para esse *software* e a partir das ações executadas, foram geradas as medidas para o Modelo de Mensuração e posteriormente para o Modelo Estrutural.

No Modelo de Mensuração, as medidas de qualidade inferem sobre a formação dos construtos pelos indicadores do questionário, no caso, das questões do questionário que integram cada construto – cada característica do processo orçamentário, representando o quanto esses indicadores medem bem cada construto.

Os critérios utilizados no Modelo de Mensuração foram a Validade Convergente – Carga Fatorial e Variância Média Extraída, Confiabilidade Composta e Validade Discriminante. Segundo os critérios analisados para o modelo teórico proposto, os construtos Dificuldade da Meta Orçamentária e *Feedback* Orçamentário foram excluídos. Dessa forma, o modelo ajustado com os construtos Participação Orçamentária, Avaliação Orçamentária e Clareza da Meta Orçamentária foram testados quanto à significância estatística das relações dos indicadores com os construtos, sendo todas significantes.

A partir desse modelo ajustado, realizou-se a análise do Modelo Estrutural, no qual será verificada a validade das relações teóricas presumidas, ou seja, como os dados da amostra selecionada suportam o modelo teórico desenvolvido.

A questão da multicolinearidade do modelo foi analisada, não apresentando nenhum problema com relação a essa questão. O modelo apresentou um R^2 de 0,675, indicando rigor do modelo preditivo, já que os valores de R^2 mais próximos de 1 indicam maior valor preditivo, ou seja, 67,5% da variação do construto Indicador de Execução Orçamentária são explicados pelos construtos Participação Orçamentária, Clareza da Meta Orçamentária e Avaliação Orçamentária.

A medida de qualidade da predição do modelo – Q^2 também apresentou valor considerado aceitável – 0,433, mostrando que a acurácia preditiva do modelo analisado é aceitável.

Posteriormente foram analisados a significância estatística e os pesos dos coeficientes estruturais das relações entre os construtos, de acordo com as estatísticas *t-value* e *p-value*, admitindo-se um nível de significância de 5%. Pela análise dos resultados das estatísticas, foram constatadas que há relação positiva dos construtos Participação Orçamentária e Clareza da Meta Orçamentária em relação ao Indicador de Execução Orçamentária, com os

coeficientes de caminho de 0,154 e 0,306, respectivamente, porém não apresentaram significância estatística, sendo rejeitadas as hipóteses H1 e H5.

Com relação ao construto Avaliação Orçamentária, o coeficiente de caminho apresentado foi de 0,487, sendo uma relação positiva entre os construtos, e foi significante estatisticamente, suportando a hipótese H3.

As hipóteses H2 e H4 que tratavam do construto *Feedback* Orçamentário e Dificuldades da Meta Orçamentária não foram analisadas no Modelo Estrutural, por terem sido excluídos no momento da análise do Modelo de Mensuração.

Assim, a característica orçamentária Avaliação Orçamentária explica 48,7% da variação do Indicador de Execução Orçamentária (*Meeting the Budget*) no modelo proposto da pesquisa para essa amostra de gestores do Serviço de Saúde.

A confirmação dessa hipótese não foi corroborada pelo estudo de Kenis (1979), mas foi uma constatação relevante para esse ambiente do setor de Saúde, no que se refere à amostra estudada, pois mesmo havendo Participação Orçamentária e Clareza das Metas, esses gestores se orientam pela questão da Avaliação Orçamentária, ou seja, o quanto as variações orçamentárias ocorridas são reportadas aos responsáveis e utilizadas na avaliação de desempenho desses gestores.

O efeito dessa relação é relevante, pois o coeficiente de caminho foi de 0,487, aproximadamente 50% desse efeito na *performance* da execução orçamentária é explicada pelo modelo, quando há variação da Avaliação Orçamentária.

Em se tratando de um serviço complexo com características peculiares, o gestor do Serviço de Saúde toma decisões para alocar recursos escassos, cujas consequências dessa alocação impactam diretamente a assistência prestada ao paciente, tendem a se orientar para uma decisão de curto prazo para o atendimento da necessidade do paciente, mesmo que essa tomada de decisão interfira diretamente na *performance* da execução orçamentária, porém se importam com os desdobramentos de uma execução não adequada, por serem responsabilizados e cobrados pelo resultado, conforme indicaram os resultados da estatística descritiva e do modelo de Equações Estruturais com relação a esse construto.

Vale ressaltar que o tipo de financiamento predominante na organização não interferiu na forma de os gestores do Serviço de Saúde avaliarem a execução orçamentária do ano, conforme os resultados do teste *Mann-Whitney*, ou seja, a estatística do teste revelou que não há diferença na percepção dos dois grupos de gestores do Serviço da Saúde – os que

trabalham em instituições cujo financiamento predominante seja de recursos público ou privado - com relação ao indicador de Execução Orçamentária, quando eles avaliam a execução como adequada ou não.

O fato de serem gestores do Serviço de Saúde, inseridos em um ambiente complexo, no qual mesmo havendo ferramentas de Controle Gerencial, como o orçamento, as atividades de assistência predominam na tomada de decisão em relação à preocupação orçamentária e a limitação dos recursos existentes.

Os achados desta pesquisa se limitam à amostra estudada, pois foi utilizada uma amostra não probabilística que interfere no poder de generalização dos resultados. Deve ser considerada também como limitação, a origem do instrumento de coleta, pois mesmo passando por um processo de tradução e validação, o aspecto cultural onde o mesmo foi desenvolvido pôde ter interferido nesse processo de tradução, pois houve dois construtos que foram retirados do modelo devido às medidas de qualidade não serem satisfatórias, de acordo com os critérios estabelecidos.

Os resultados do estudo puderam responder à questão de pesquisa elaborada, bem como o cumprimento dos objetivos propostos, deixando como sugestão de pesquisas futuras a expansão da amostra dos gestores do Serviço de Saúde para se buscar um poder de generalização maior do modelo proposto, condução de estudos de casos para se aprofundar a análise e promover a triangulação de dados, bem como associar a esse estudo as questões de sistema de remuneração e incentivos e orientação temporal do gestor, que poderão incrementar essa análise da adoção dos artefatos de Controle Gerencial e como elas se relacionam à *performance* da execução orçamentária.

Assim, esta pesquisa contribui para o estudo de ferramentas de Controle Gerencial, no contexto dos estudos em Contabilidade –Controladoria, especificamente do orçamento e seu processo, considerando as características peculiares do ambiente onde essas ferramentas são implantadas.

Pelos resultados desta pesquisa, deve ser dada ênfase que quando se analisa a implantação desses mecanismos como algo que trará melhoria da *performance*, de aperfeiçoamento de processos, controle de custos, eficiência na alocação de recursos, avaliação de desempenho, não pode ser desconsiderado o tipo de instituição, as características do serviço prestado, como ocorrem as relações entre os agentes e principal nesse processo.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. et al. Research in managerial accounting: learning from others' experiences. **Accounting and Finance**, v.39, p. 1-27, 1999.

ABERNETHY, M.; STOELWINDER, J.U. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: a test of the 'fit' hypothesis in not-for-profit hospitals. **Accounting, Organizations and Society,** v.16, n.2, p. 105-120, 1991.

_____ Nurse managers and budgeting: professional/bureaucratic conflict?. **International Journal of Health Planning and Management,** v.3, p. 3-18, 1988.

AGUIAR, A. B.; SOUZA, S. M. Processo orçamentário e criação de reservas em uma instituição hospital. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n.13, p. 107-126, 2010.

AIDEMARK, L. G. Managed health care perspectives: a study of management accounting reforms on managing financial difficulties in a health care organization. **European Accounting Review**, v.3, n.10, p. 545-560, 2001.

ALCHIAN, A. A.; DEMSETZ, H. Production, information costs and economic organization. **The American Economic Review**, v.62, n.5, p. 777-795, 1972.

ALMEIDA, A. G.; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, 2009.

ANSELMI, M. L.; NAKAO, J. R. S. A Enfermagem no Processo de Gestão Econômica dos Serviços de Saúde: Limites e Possibilidades. **Revista Brasileira de Enfermagem**, v.52, n.2, p. 223-232, 1999.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ARAÚJO, D. V.; LIMA, V. C.; FERRAZ, M. B. Análise de Impacto do *Stent* Farmacológico no Orçamento do Sistema Único de Saúde. **Arquivos Brasileiros de Cardiologia,** v.88, n.4, p. 458-463, 2007.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

AZEVEDO, A. B. C.; FERRAZ, M. B.; CICONELLI, R. M. Indirect Costs of Rheumatoid Arthritis in Brazil. **Value in Health,** v.11, n.5, p. 869-877, 2008.

BAINES, A.; LANGFIELD-SMITH, K. Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. **Accounting, Organizations and Society**, v.28, p.675-698, 2003.

BEATON, D. E. et al. Guidelines for the process of cross-cultural adaption of self-report measures. **Spine**, v.25, n. 24, p. 3186-3191, 2000.

BONACHE, A. B.; MAURICE, J.; MORIS, K. A. Best evidence synthesis on the link between budgetary participation and managerial performance. **Journal of Applied Economic Sciences**, v.5, n.2, p.35-48, 2010.

BONACIM, C. A. G.; ARAUJO, A. M. P. Gestão de custos aplicada a hospitais universitários públicos: a experiência do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da USP. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v.44, n.4, p.903-931, 2010.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Núcleos de Economia da Saúde –** orientações para implantação**.** Brasília, DF, 2012, 36 p.

BUSSAB,W. O.; MORETTIN, P. A. **Estatística Básica**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 526 p.

CAROSELLI, C. Economic Awareness of nurses: relationship to budgetary control. **Nursing Economics**, v.14, n.5, p.292-298, 1996.

CARRUTH, P. J.; CARRUTH, A. K. A comparative analysis of the budget-related activities used in the evaluation of clinical nurse managers, clinical supervisors and nurse executives. **Research in Healthcare Financial Management**, v.6, n.1, p. 91-103, 2001.

CASTILHO, V. **Gerenciamento de Custos: análise de pesquisas produzidas por enfermeiras**. 2008.112f. Tese (livre-docência). Escola de Enfermagem, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

CASTRO, L. C.; CASTILHO, V. O custo de desperdício de materiais de consumo em um centro cirúrgico. **Revista Latino-Americana de Enfermagem**, v. 21, n.6, p. 1228-1234, 2013.

CHIN, W. W. The partial least squares approach for structural equation modeling. In.: MARCOULIDES, G.A. (Ed). **Modern methods for business research**. London: Lawrence Erlbaum Associates, 1998, p. 295-236.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica, New Series,** v.4, n. 16, p. 386-405, 1937.

COVALESKI, M. A. et al. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. In: **HANDBOOK OF MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH**, Oxford, UK: Elsevier, 2007.

COVALESKI, M. A.; DIRSMITH, M. W. Budgeting as means for control and loose coupling. **Accounting, Organizations and Society**, v.8, n.4, p. 323-340, 1983.

_____. Budgeting in the nursing services area: management control, political and witchcraft uses. **Health Care Management Review**, p. 17-24, 1981.

_____. The budgetary process of power and politics. **Accounting, Organizations and Society**, v.11, n.3, p. 193-214, 1986.

DALLORA, M. E. L. V; FOSTER, A. C. A importância da gestão de custos em hospitais de ensino – considerações teóricas. **Medicina (Ribeirão Preto)**, v. 41, n.2, p.135-142, 2008.

DEL NERO, C. R. O que é Economia da Saúde. In: PIOLA, S.F.; VIANNA, S.M. (Org). **Economia da saúde:** conceitos e contribuição para a gestão em saúde. Brasília: Ipea, 2002.

ELHAMMA, A. The relationship between budgetary evaluation, firm size and performance. **Journal of Management Development**, v. 34, n. 8, p. 973-986, 2015.

FONSECA, J. S.; MARTINS, G. A. **Curso de Estatística**. São Paulo: Atlas, 1995.

FORNELL,C.; LARCKER, D. F. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, v.18, n.1, p. 39-50, 1981.

FRANCISCO, I. M. F.; CASTILHO, V. A enfermagem e o gerenciamento de custos. **Revista Escola de Enfermagem USP**, v. 36, n.3, p.240-244, 2002.

FRANCE, K. R.; GROVER, R. What is the health care product? **Journal of Health Care Marketing**, Boone, v. 12, n. 2, p. 31-38, 1992.

GEIGER, D.; ITTNER, C. The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. **Accounting, Organizations and Society**, v.21, n.6, p. 549-567, 1996.

GIBBONS, R.; ROBERTS, J. Economic Theories of Incentive in Organizations. In: _____. **The Handbook of Organizational Economics**. New Jersey: Princeton University Press, 2013. P. 56-99.

GOVINDARAJAN,V. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives. **Decision Sciences**, v.17, n.4, p.496-516, 1986.

_____. Appropriateness of accounting data in performance evaluations: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. **Accounting, Organizations and Society**, v.9, n.1, p. 125-135, 1984.

GOVINDARAJAN,V.; GUPTA, A.K. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. **Accounting, Organizations and Society**, v.10, n.1, p. 51-66, 1985.

HADDAD, M. C. L.; BORTOLETTO, M. S. S., SILVA, R. S. Amputação de Membros inferiores de Portadores de Diabetes Mellitus: Análise dos Custos de Internação em Hospital Público. **Revista Ciência, Cuidado e Saúde**, v.9, n.1, p.107-113, 2010.

HAIR, JF. et al. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

_____. **Análise Multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

_____. An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. **Journal of the Academy of Marketing Science**, v.40, p. 414-433, 2012.

_____. **A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)**. Los Angeles: SAGE, 2014.

HAMMAD, S. A. et al. Management accounting system for hospitals: a research framework. **Industrial Management & Data Systems**, v. 110, n.5, p. 762-784, 2010.

HANSEN, S. C.; VAN DER STEDE, W. Multiple facets of budget: an exploratory analysis. **Management Accounting Research**, v. 15, n.4, p. 415-439, 2004.

HECKATHORN, D. D. Comment: Snowball versus respondent-driven sampling. **Sociological Methodology,** v.44, n.1, p.355-366, 2011.

JACOBS, K. Budgets: a medium of organizational transformation. **Management Accounting Research,** v.6, p. 59-75, 1995.

_____. Costing health care: a study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. **Management Accounting Research,** v.9, p. 55-70, 1998.

JENSEN,M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**, v.3, n.4, 1976.

JERICÓ, M. C.; CASTILHO, V. Gerenciamento de Custos: aplicação do método de custeio baseado em atividades em Centro de Material Esterilizado. **Revista de Escola de Enfermagem USP,** v. 44, n.3, p. 745-752, 2010.

KENIS, I. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. **The Accounting Review**, v. 54, n.4, p.707-721, 1979.

KOTLER, P. **Administração de Marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1994.

KUNG, F.; HUANG, C.; CHENG, C. An examination of the relationships among budget emphasis, budget planning models and performance. **Management Decision**, v.51, n.1, p. 120-140, 2013.

LA FORGIA, G. M.; COUTTOLENC, B. F. **Desempenho hospitalar no Brasil:** em busca da excelência, São Paulo: Singular, 2009.

LEGA, F.; VENDRAMINI, E. Budgeting and performance management in the Italian National Health System (INHS). **Journal of Health Organization and Management,** v. 22, n.1, p. 11-22, 2008.

LIMA, A. F. C; CASTILHO, V. Mobilização Corporal para prevenção de úlceras por pressão: custo direto com pessoal. **Revista Brasileira de Enfermagem**, v.68, n.5, p.647-652, 2015.

LU, C-T. Relationships among budgeting control system, budgetary perceptions and performance: A study of public hospitals. **African Journal of Business Management,** v. 5, n.15, p. 6261-6270, 2011.

LUNKES, J. R. **Manual de orçamento,** São Paulo: Atlas, 2009.

MACHO-STADLER,I.; PÉREZ-CASTRILLO, J. D. **An Introduction to the Economics of Information,** Oxford: Oxford University Press, 2001.

MACINATI, M. S. NPM reforms and the perception of budget by hospitals clinicians: lessons from two case-studies. **Financial Accountability and Management**, v.26, n.4, p.422-442, 2010.

MANSUR, M. C. **O financiamento federal da Saúde no Brasil:** tendências da década de 1990**.** 2001. 116 f. Dissertação (Mestrado). Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, Rio de Janeiro, 2001.

MERCHANT, K. A. Budgeting and the propensity to create budget slack. **Accounting, Organizations and Society**, v.10, n. 2, p. 201-210, 1985.

MERCHANT, K. A.; MANZONI, J-F. The achievability of budget targets in profit centers: a field study. **The Accounting Review**, v.64, n. 3, p. 539-558, 1989.

MILGRON,P. ROBERTS,J. **Economics, Organization and Management**. New Jersey: Prentice Hall, 1992.

NYLINDER, P. Perception of budgetary control: a study of differences across managers in Swedish public primary healthcare related to professional background and sex. **Journal of Nursing Management**, n.19, p. 664-672, 2011.

OLIVEIRA, W. T. et al. Concepções de Enfermeiros de um hospital universitário público sobre o relatório gerencial de custos. **Revista da Escola de Enfermagem USP**, v.46, n.5, p.1184-1191, 2012.

_____. Capacitação de Enfermeiros de um Hospital Universitário Público na Gestão de Custo. **Revista de Enfermagem da UFSM**, v.4, n.3, p.566-574, 2014.

PETTERSEN, I. J. Budgetary control of hospitals – ritual rhetorics and rationalized myths. **Financial Accountability & Management**. v.11, n.3, p.207-221, 1995.

PITTA, A. **Hospital:** dor e morte como ofício. 3ª ed. São Paulo: Hucitec, 1994.

PIZZINI, M. J. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data and financial performance: an empirical study of the US hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v.31, n. 2, p. 179-210, 2006.

QUEIRANTES, D. **A interferência de aspectos econômicos, organizacionais e cognitivos na relação entre o sistema gerencial e a Orientação Temporal do Gestor em instituições de saúde**. 2014. 178f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2014.

REZENDE, K. F. et al. Internações por pé diabético: Comparação entre o custo direto estimado e o desembolso do SUS. **Arquivos Brasileiros de Endocrinologia e Metabologia,** v. 52, n.3, p. 523-530, 2008.

RINGLE, C. M.; SILVA, D.; BIDO, D. Modelagem de Equações Estruturais com utilização do *Smartpls*. **Revista Brasileira de Marketing**, v.13, n.2, p.56-73, 2014.

SANTOS, A. C.; LAVARDA, C. E. F.; MARCELLO, I. E. Relação do Conhecimento de Gestão de Custos e Participação Orçamentária com o desempenho dos gestores. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v.16, n. 50, p. 124-142, 2014.

SARSTEDT, M. et al. Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM): a useful tool for family business researchers. **Journal of Family Business Strategy**, v.5, p. 105-115, 2014.

SCANDURA, T. A.; WILLIAMS, E. A. Research Methodology in Management: Current Practices, Trends and Implications for Future. **Research Academy of Managemente Journal,** v.43, n.6, p. 1248-1264, 2000.

SEKARAN, U.; BOUGIE, R. **Research Methods for Business: A Skill Building Approach**. John Wiley and Sons, 2009.

SHIELDS, J.; SHIELDS, M. Antecedents of participative budgeting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 23, p.49-76, 1998.

SMITH, D.; LANGFIELD-SMITH, K. Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. **Journal of Accounting Literature,** v.23, p.49-86, 2004.

SOLA, G. L. **O processo orçamentário e a tomada de decisão dos gestores em um hospital púbico**. 2014. 126f. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2014.

SILVA, C. S.; HADDAD, M. C. L.; SILVA, L. G. C. Custo da Internação de Pacientes com Gripe A (H1N1) em Hospital Universitário Público. **Revista Ciência, Cuidado e Saúde**, v.11, n.3, p.481-488, 2012.

SILVA, M. T.; LANCMAN, S.; ALONSO, C. M. C. Consequências da intangibilidade na gestão dos novos serviços de saúde mental. **Revista de Saúde Pública**, v. 43, n.1, 2009.

SWIERINGA, R. J.; MONCUR, R. H. **Some effects of participative budgeting on managerial behaviour**. New York: National Association of Accountants, 1975.

SYNODINOS, N. E. The "art" of questionnaire construction: Some important considerations for manufacturing studies. **Integrated Manufacturing Systems**, v.14, n.3, p.221-237, 2003.

VAN DER STEDE,W. A.; YOUNG, S. M.; CHEN,C. X. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. **Accounting, Organizations and Society,** v.30, n.7-8, p.655-684, 2005.

VIANA, A. L. D.; SILVA, H. P. Economia e Saúde. In: Nelson Ibanez; Paulo Eduardo Mangeon Elias; Paulo Henrique D'Angelo Seixas (Org.). **Política e gestão pública em saúde**. São Paulo: Hucitec , 2011. Cap.2, p.54-74.

ZUCCHI, P.; DEL NERO, C.; MALIK, A. M. Gastos em Saúde: Os fatores que agem na demanda e oferta dos serviços de Saúde. **Revista Saúde e Sociedade**, v.9, p. 127-150, 2000.

WILLIAMSON, O. E. **The Economic Institutions of the Capitalism**. New York: Free press, 1985.

WILLIAMSON, O. E. The logic of Economic Organization. **The Journal of Law, Economics and Organization**, v.4. n.1, 1988.

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

YVRANDE-BILLON, A.; SAUSSIER, S. Do Organization Choices matter? Assessing the importance of governance through performance comparisons. In: **NEW IDEAS IN CONTRACTING AND ORGANIZATIONAL ECONOMICS RESEARCH**. JAMES JR, H.S. 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido – Comitê de Juízes

Você está sendo convidado (a) a compor o comitê de juízes da pesquisa intitulada "Estudo sobre as características do sistema de controle orçamentário do Serviço de Enfermagem em Hospitais do Interior de São Paulo", sob responsabilidade dos pesquisadores Gisele Cristina dos Santos e Prof. Dr. Carlos Alberto Grespan Bonacim. Essa pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa (CEP-FFCLRP), que tem a finalidade de proteger eticamente os participantes de pesquisas.

O projeto de pesquisa tem como escopo estudar as características do sistema orçamentário no Serviço de Enfermagem, cujo objetivo é analisar a Participação Orçamentária, o "Feedback", a Avaliação, a Clareza e a Dificuldade da Meta Orçamentária do processo orçamentário no qual o enfermeiro que ocupa posição de coordenação está envolvido. Para isso, será aplicado o instrumento de coleta com questões fechadas que aborda cada uma dessas características, o qual possibilitará captá-las e analisá-las.

Em sua participação você deverá que analisar o questionário que será aplicado aos sujeitos do estudo, quanto a conteúdo e face. As funções do comitê de juízes são consolidar e verificar a pertinência do instrumento, contribuir para que ele seja inteiramente compreensível. Ressalta-se que o profissional convidado a compor o comitê de juízes, e que ao aceitar tal solicitação, deverá remeter ao pesquisador seu parecer sobre o questionário em um prazo de até 15 dias.

O Termo de Consentimento Livre e Esclarecido será obtido pelo pesquisador na ocasião da avaliação do juiz. A participação do comitê de juízes da pesquisa é voluntária e o senhor (a) é livre para se recusar a participar e para retirar seu consentimento em qualquer momento, sem qualquer prejuízo. Garanto-lhe que as informações obtidas serão utilizadas somente para a realização deste trabalho. Não haverá gastos e nem remuneração pela sua participação, e o pesquisador se comprometerá em manter sigilo absoluto sobre a sua participação, ou seja, não haverá identificação dos participantes do comitê de juízes.

O participante da pesquisa tem garantido seu direito à indenização, conforme as leis vigentes no país, caso ocorra dano decorrente de sua participação no estudo, por parte do pesquisador, do patrocinador e das instituições envolvidas nas distintas etapas da pesquisa.

O risco associado à sua participação no comitê de juízes da pesquisa é a ocorrência de algum desconforto ou constrangimento relacionados a atrasos nos prazos estabelecidos ou ocorrências de imprevistos que impeçam o avaliador de terminar o trabalho. Para mitigar tal risco, o pesquisador garantirá o direito de desistência em qualquer etapa do processo, garantindo ainda a confidencialidade e o anonimato dos participantes, assegurando a privacidade do juiz. Quanto aos benefícios, a sua contribuição com esta pesquisa, mediante a avaliação do instrumento sobre as características do sistema orçamentário do serviço de Enfermagem, ajudará com o conhecimento do assunto, ainda um pouco escasso nessa área, a qual integra os conceitos utilizados em Controladoria, porém aplicados no ambiente da Enfermagem.

Este termo de consentimento encontra-se impresso em duas vias, sendo que ambas as vias serão assinadas pelo pesquisador responsável e pelo membro do comitê de juízes. Uma via será arquivada pelo pesquisador e a outra via será fornecida a você (componente do comitê de juízes). Qualquer dúvida a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com o pesquisador abaixo assinado. E, finalmente, quando o trabalho for apresentado/publicado não será usado o seu nome e nem dada nenhuma informação que possa identificá-lo como participante do comitê de juízes avaliador do questionário.
Essa pesquisa foi aprovada pelo Comitê de Ética em Pesquisa que tem a finalidade de proteger eticamente o participante da pesquisa (CAAE: 13520813.3.0000.5407). E em caso de dúvidas com respeito aos aspectos éticos deste estudo, você poderá consultar o CEP FFCLRP/USP – Comitê de Ética em Pesquisa FFCLRP/USP, de segunda a sexta feira, com horário de funcionamento das 8 às 17 horas, localizado na Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Avenida dos Bandeirantes, nº 3900, Campus Universitário – Bairro Monte Alegre, Ribeirão Preto – SP, CEP 14040-901, telefone de contato (16) 3315-4811, e-mail: coetp@ffclrp.usp.br.

Outras dúvidas poderão ser esclarecidas com a autora Pesquisadora responsável: Gisele Cristina dos Santos, vinculada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade do Campus de Ribeirão Preto, em seu endereço Rua Julio Bizio, 803, Jardim Recreio, Sertãozinho-SP, ou pelo e-mail: gisantos@usp.br, também por telefone: (16) 3315-4951 - Celular (16) 9-9796-6525.

CONSENTIMENTO PÓS-ESCLARECIMENTO

Declaro que após convenientemente esclarecido pelo pesquisador e ter entendido o que me foi explicado, concordo em participar do comitê de juízes da pesquisa.

_____

Assinatura do participante do comitê de juízes

Pesquisador responsável
Gisele Cristina dos Santos
Ribeirão Preto, ... de ..... de 2015.

APÊNDICE B – Instrumento de Coleta da Pesquisa

Autora: Gisele Cristina dos Santos
Orientador: Prof. Dr. Carlos A. Grespan Bonacim

Orientações aos respondentes:

- 29 questões fechadas sobre o tópico da pesquisa – escala *Likert* de cinco pontos:
  Escala: 1=Discordo totalmente; 5=Concordo totalmente/N.A – não se aplica
  9 questões para classificação dos respondentes
  Para resposta das questões, considere o processo orçamentário para o estabelecimento das metas para o ano de 2014.

- Enviar questionário respondido pelo email – gisantos@usp.br

I- Questões sobre o tópico da pesquisa:

PARTICIPAÇÃO ORÇAMENTÁRIA: é a extensão na qual os gerentes participam na preparação do orçamento e influenciam as metas orçamentárias sob sua responsabilidade.

1. Estou envolvido na definição de todas as partes do orçamento da minha unidade/área, desde as previsões de materiais/insumos e demais recursos consumidos por minha unidade/área.

N.A.	1	2	3	4	5

2. O orçamento da minha unidade/área não é fechado até que eu esteja satisfeito com ele.

N.A.	1	2	3	4	5

3. A minha opinião é um fator importante na definição do orçamento da minha unidade/área.

N.A.	1	2	3	4	5

4. Eu trabalho com minha equipe (meus pares e clientes internos) na preparação do orçamento para a minha unidade/área.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

5. Eu sou consultado sobre o que gostaria de incluir no orçamento que está sendo preparado e qual a importância desta inclusão.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

6. O orçamento preparado para este ano incluiu mudanças que sugeri.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

7. Tenho um alto grau de influência na determinação das minhas metas orçamentárias.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

8. Eu tenho pouca influência na formulação de minhas metas orçamentárias.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

***FEEDBACK* ORÇAMENTÁRIO: com relação à palavra "feedback", por não haver uma única palavra que traduza o sentido completo do termo, a definição dessa característica do sistema orçamentário se refere ao grau de cumprimento (execução) da meta orçamentária.**

9. Eu recebo dos meus superiores uma quantidade suficiente de *feedback* sobre minhas realizações acerca das metas orçamentárias da minha área/unidade.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

10. Recebo informações sobre o nível de alcance das metas orçamentárias (grau de cumprimento das metas orçamentárias) e orientações dos meus superiores sobre as variações orçamentárias da minha unidade/área.

N.A.	1	2	3	4	5

11. Meus superiores me avisam o quão bem eu estou em termos de alcance das metas orçamentárias da minha área/unidade.

N.A.	1	2	3	4	5

AVALIAÇÃO ORÇAMENTÁRIA: refere-se à extensão na qual as variações orçamentárias são reportadas aos responsáveis dos departamentos individuais e utilizadas na avaliação de desempenho.

12. Meus superiores exigem que eu assuma a responsabilidade pelo déficit orçamentário.

N.A.	1	2	3	4	5

13. Meus superiores pedem que eu mantenha o cronograma de execução do orçamento e que eu cumpra as metas orçamentárias da minha área/unidade.

N.A.	1	2	3	4	5

14. Meus superiores considerariam meu desempenho insatisfatório se um grande déficit orçamentário ocorresse no meu departamento.

N.A.	1	2	3	4	5

15. Meus superiores ficariam insatisfeitos com o déficit orçamentário no meu departamento.

N.A.	1	2	3	4	5

16. Preciso elaborar relatórios comparando os resultados reais obtidos em relação aos orçados.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

17. Meus superiores me chamam para discutir variações provenientes do orçamento.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

18. Preciso identificar o motivo das variações de orçamento causadas por grupos ou indivíduos dentro de minha unidade.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

19. Preciso relatar aos meus superiores as ações que tomo para corrigir as causas das variações orçamentárias.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

DIFICULDADES COM META ORÇAMENTÁRIA: refere à variação do nível de atingimento da meta, desde facilmente atingível a muito difícil de ser atingida.

20. Eu não devo encontrar muitas dificuldades para alcançar as metas orçamentárias da minha área/unidade. Elas parecem ser razoavelmente fáceis.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

21. As metas orçamentárias da minha área/unidade são bastante difíceis de serem alcançadas.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

22. As metas orçamentárias da minha área/unidade exigem um grande esforço de minha parte para serem alcançadas.

N.A.	1	2	3	4	5

23. É preciso um alto grau de habilidade e conhecimento técnico do processo orçamentário para atingir plenamente as metas orçamentárias da minha área/unidade.

N.A.	1	2	3	4	5

24. As metas orçamentárias da minha unidade/área são adequadas.

N.A.	1	2	3	4	5

CLAREZA DA META ORÇAMENTÁRIA: refere-se à extensão na qual as metas orçamentárias são declaradas de forma específica e clara e como são entendidas por aqueles que são responsáveis pelo seu cumprimento.

25. As metas orçamentárias da minha área/unidade são muito claras e específicas. Sei exatamente quais são as minhas metas orçamentárias.

N.A.	1	2	3	4	5

26. Acredito que as metas orçamentárias da minha área/unidade são ambíguas e pouco claras.

N.A.	1	2	3	4	5

27. Compreendo perfeitamente quais as metas orçamentárias mais importantes da minha área/unidade. Possuo claro entendimento de quais são as metas prioritárias.

N.A.	1	2	3	4	5

II- Indicador de Execução do Orçamento:

28. Observando o cumprimento das metas orçamentárias para o ano de 2014, minha unidade/área executou o orçamento de forma adequada.

N.A.	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**

29. Indique a faixa do percentual de cumprimento do orçamento da área/unidade sob sua responsabilidade. Esse percentual de execução se refere ao valor orçado para 2014 em relação ao orçamento efetivamente realizado para esse mesmo ano. Caso tenha excedido ao valor orçado, considere o percentual superior a 100%.

0 a 25%	**26% a 50%**	**51% a 75%**	**76% a 100%**	**Acima de 100% - Indique o percentual abaixo:**

III- Questões para classificação dos respondentes:

1. Idade:

2. Nível de formação acadêmica:

a) Graduação
b) Pós-Graduação – Especialização: especifique o curso:_____
c) Pós-Graduação – Mestrado
d) Pós-Graduação – Doutorado
e) Outro –especifique:_____

3. Tempo de atuação na função/cargo:

4. Tempo de trabalho na instituição:

5. Quantos empregados estão subordinados a sua hierarquia:

6. Gênero:

7. Nome: (apenas para controle da pesquisa, pois será mantido em sigilo)

8. Nome da Instituição: (apenas para controle da pesquisa, pois será mantido em sigilo)

9. Tipo de financiamento predominante da Instituição:

ANEXOS

ANEXO A – Parecer Consubstanciado do Comitê de Ética em Pesquisa

FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DE RIBEIRÃO PRETO- USP

PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: A relação entre a Utilização de Indicadores de Desempenho, estrutura orçamentária e o planejamento estratégico com a Orientação Temporal do Gestor e o real desempenho Financeiro e Operacional.

Pesquisador: Diego Queirantes

Área Temática:

Versão: 4

CAAE: 13520813.3.0000.5407

Instituição Proponente: UNIVERSIDADE DE SAO PAULO

Patrocinador Principal: FUND COORD DE APERFEICOAMENTO DE PESSOAL DE NIVEL SUP
Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 866.003

Data da Relatoria: 26/11/2014

Apresentação do Projeto:

Vide parecer anterior.

Objetivo da Pesquisa:

Vide parecer anterior.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Vide parecer anterior.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

O pesquisador apresentou emenda para inclusão da pesquisadora Gisele Cristina dos Santos como colaboradora da pesquisa. A pesquisadora faz parte do Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA-RP e fará parte do grupo que desenvolve a pesquisa já aprovada por este CEP. Os pesquisadores não relatam qualquer alteração na metodologia proposta.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Vide parecer anterior.

Endereço: Av. Bandeirantes 3.900
Bairro: Monte Alegre CEP: 14.040-901
UF: SP Município: RIBEIRAO PRETO
Telefone: (16)3602-4811 Fax: (16)3633-2660 E-mail: coetp@ffclrp.usp.br

FACULDADE DE FILOSOFIA, CIÊNCIAS E LETRAS DE RIBEIRÃO PRETO- USP

Continuação do Parecer: 866.003

Recomendações:

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

A emenda é justificável e foi aprovada por este CEP.

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

Considerações Finais a critério do CEP:

RIBEIRAO PRETO, 11 de Novembro de 2014

Assinado por:
Andréia Schmidt
(Coordenador)

Endereço: Av. Bandeirantes 3.900
Bairro: Monte Alegre CEP: 14.040-901
UF: SP Município: RIBEIRAO PRETO
Telefone: (16)3602-4811 Fax: (16)3633-2660 E-mail: coetp@ffclrp.usp.br