

ORÇAMENTO: CONFLITO ENTRE ENSINO, PESQUISA E ASSISTÊNCIA MÉDICA

Roberto Francisco de Souza

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná (2017), Professor da Faculdade Maurício de Nassau - Salvador, Brasil – e-mail: robertofsouzajr@gmail.com

Leila Aparecida Scherer Weiss

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil (2017).
Contadora do Grupo Zero Grau, Brasil.

Sérgio Moacir Fabríz

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil (2017)
Professor da Faculdade União das Américas, Brasil.

Denize Cavichioli

Mestre em Contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil (2017)
Contadora na Câmara Municipal de Guaraniaçu, Brasil.

Leandro Augusto Toigo

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau, Brasil (2016). Professor adjunto II da Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Brasil.

Resumo

Este estudo objetiva compreender como as características dos hospitais universitários e de ensino interferem no controle orçamentário. Realizou-se uma pesquisa qualitativa por meio de entrevistas em profundidade com os principais diretores de um Hospital Universitário no sul do Brasil. No processo de análise de dados da pesquisa foi empregado o *software* Atlas/Ti e realizada análise de conteúdo das categorias de análise conforme metodologia de (STRAUSS e CORBIN, 1998). Como resultados, constatou-se que o Hu não dispõe de uma rubrica no orçamento destinada a para a pesquisa, ensino e extensão. No entanto embora não exista rubrica destinada a pesquisa, os professores participam de discussões, em relação ao ensino e a assistência. O processo orçamentário é engessado e centralizado. A percepção dos profissionais de saúde sobre o orçamento influencia a gestão hospitalar sobre tudo orçamentária, uma vez que o médico tem a preocupação de salvar vidas independente de recursos financeiros.

Palavras-chave: Orçamento. Pesquisa. Hospital Universitário.

BUDGET: CONFLICT BETWEEN TEACHING, RESEARCH AND MEDICAL ASSISTANCE

Abstract

This study aims to understand how the characteristics of university and teaching hospitals interfere with budgetary control. A qualitative research was carried out through in-depth

interviews with the main directors of a University Hospital in southern Brazil. In the process of analyzing the research data, the Atlas / Ti software was used and content analysis of the analysis categories was carried out according to the methodology of (STRAUSS and CORBIN, 1998). As a result, it was found that Hu does not have a budget line for research, teaching and extension. However, although there is no rubric for research, teachers participate in discussions regarding teaching and assistance. The budgeting process is plastered and centralized. The perception of health professionals about the budget influences hospital management over everything budget, since the doctor is concerned with saving lives regardless of financial resources.

Keywords: Budget. Research. University hospital.

Recebimento: 03/05/2021 Aprovação: 13/05/2021

1. Introdução

O orçamento tem sido visto como uma ferramenta útil no alcance do controle das atividades realizadas pelas organizações, através do fluxo constante de informações. Nos hospitais, os orçamentos podem ser utilizados como instrumento de negociação com os quais os gestores defendem as necessidades de seus departamentos perante aos gerentes e diretores de nível superior, ocasionando um conflito de interesses quanto a sua execução (COVALESKI; DIRSMITH, 1983).

Em hospitais universitários (HU) a questão do orçamento aparece com grande complexidade, pois além de prestarem serviços de assistência médica, agregam atividades de ensino e pesquisa, e ainda, devem ser um referencial em termos de tecnologia (DALLORA; FORSTER, 2008). O volume de recursos necessários para manter a estrutura complexas destes HU's exigem um rigoroso controle por parte dos administradores, visando uma melhor gestão hospitalar nos sistemas de saúde, e incluir atividades de otimização dos serviços (DALLORA; FORSTER, 2008).

Resultados de estudos anteriores apontam para uma dissociação entre as necessidades dos médicos e os administradores financeiros (TOIGO; PICCOLI; LAVARDA, 2014)

Diante deste contexto surge a seguinte questão de pesquisa: **Como as características dos hospitais de ensino interferem no controle orçamentário?** Para responder a questão de pesquisa este estudo tem como objetivo compreender como as características dos hospitais de ensino interferem no controle orçamentário.

O estudo justifica-se pela importância dos hospitais universitários e de ensino, da complexidade dos serviços prestados, pelo grande aporte de recursos necessários para seu funcionamento e pelo que representam para a assistência médica brasileira, além da relevância do controle e gestão orçamental para a eficiência na aplicação dos diversos recursos. Com este

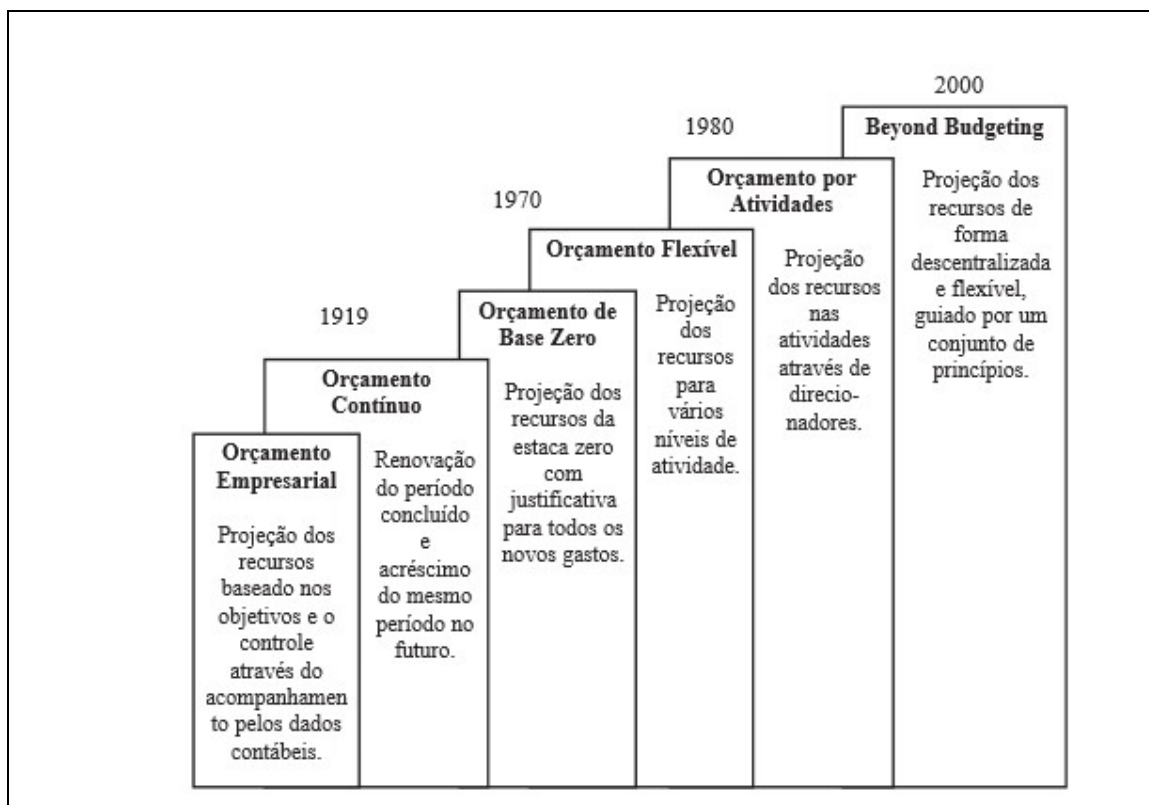
estudo procura-se contribuir para o desenvolvimento do controle orçamentário em hospitais universitários, possibilitando a compreensão do sistema de gestão de forma que os conflitos de interesses gerados sejam minimizados.

2. Referencial Teórico

2.1 Sistema Orçamentário

O orçamento é um instrumento fundamental para planejar e controlar as necessidades futuras de qualquer indivíduo ou organização (MARTINS, LONGARAY, BEUREN; 2005). Pode ser definido como um plano que estabelece necessidades de investimento e financiamento para um cenário a curto, ou, longo prazo projetado da empresa, com um enfoque sistemático e formal a execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração, (WELSCHI, 1983; WESTON, BRIGHAN; 2000; ANTONY, GOVINDARAJAN; 2006).

Figura 1. Evolução do Processo Orçamentário



Fonte: Bornia e Lunkes (2007)

Os autores descrevem o processo evolutivo do orçamento em quatro fases, na primeira o orçamento predominou o orçamento empresarial com a projeção dos recursos baseado na

estrutura organizacional. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período. A segunda fase privilegiou o orçamento contínuo que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte.

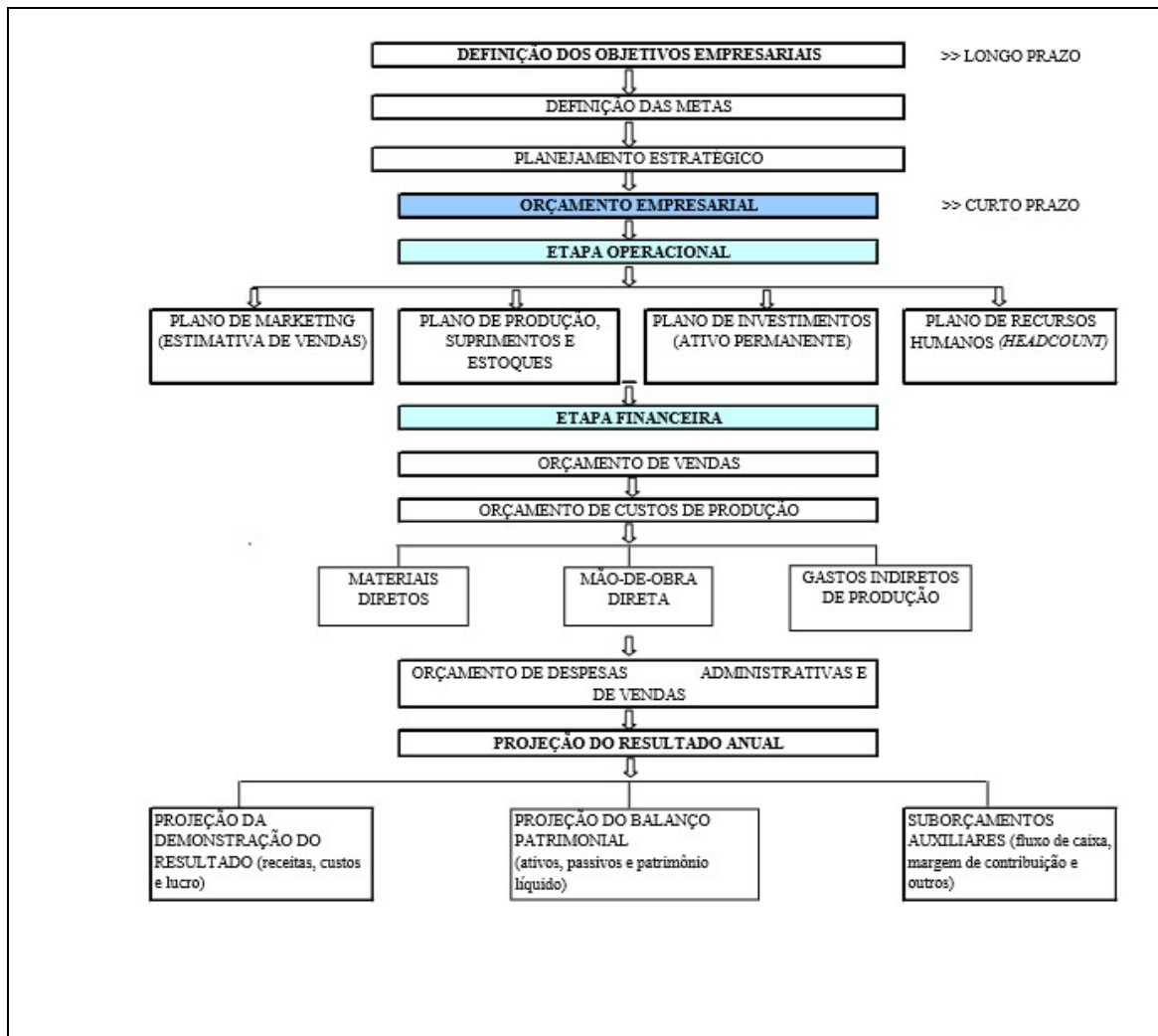
Conforme Bornia e Lunkes (2007) a fase seguinte foi o surgimento do orçamento de base zero com a projeção dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando da estaca zero e a necessidade de justificar os gastos. No orçamento base zero os gestores estimam e justificam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações.

A quarta etapa apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade (BORNIA, LUNKES; 2007). O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades, portanto, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade. Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado por atividades, com projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para estimar e controlar a carga de trabalho e recursos.

O orçamento por atividades usa a informação sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação. Finalmente, o beyond budgeting utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial (BORNIA, LUNKES; 2007)

Leite et. al (2008) o orçamento empresarial não deve ser entendido como instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Figura 2. Visão geral do processo orçamentário



Fonte: Castanheira (2008)

Nas palavras de Espejo (2008) o sistema orçamentário, pode ser entendido como a maneira pela qual o orçamento é utilizado na organização, transformando entradas (dados) em saídas (informações) úteis para o gerenciamento da empresa.

Hansen e Van der Stede (2004) descrevem as quatro razões para uso do sistema orçamentário nas organizações, sendo dois motivos com foco operacional e a curto prazo, em sua essência (planejamento operacional e avaliação de desempenho), e outros prioritariamente de longo prazo e estratégicos quanto a sua natureza (comunicação de metas e formação da estratégia).

2.2 Ensino e Assistência dos Hospital Universitários

Os hospitais de ensino foram criados com a finalidade de ensinar praticas médicas e de enfermagem (ANTUNES, 1991).

Para Machado e Kuchenbecker (2007), os hospitais universitários no Brasil são agentes de políticas de Estado, na educação e na saúde. Neste sentido a portaria nº 375 de 04 de março de 1991, definiu que os hospitais de ensino são todos que oferecem campo de treinamento para cursos de graduação e pós-graduação nas áreas da saúde, e ainda, a partir dos 1990 os hospitais de ensino integraram-se ao SUS – Sistema Único de Saúde. (FABRIZ, 2012).

Os hospitais de ensino brasileiros têm a necessidade de atender as demandas da saúde, mas possui um desafio importante, em desempenhar sua principal função, formar profissionais na área de saúde (MACHADO; KUCHENBECKER, 2007).

Atualmente, conforme dados estatísticos disponibilizados no site do Conselho Nacional de Saúde (CNS), o número de hospitais no país, era de 6.657 hospitais, sendo 30% públicos, 70% privados (CNS, 2019).

Tabela 1. Hospitais públicos e privados

| Distribuição dos hospitais públicos e privados | | |
|---|-------|------|
| Municipais | 1.398 | 21% |
| Estaduais | 533 | 8% |
| Federais | 66 | 1% |
| Privados | 4660 | 70% |
| Total | 6.657 | 100% |

Fonte: Adaptado de Conselho Nacional de Saúde (2019)

Quanto aos hospitais de ensino, conforme dados estatísticos disponibilizados no site do Associação Brasileira de Hospitais Universitário e de Ensino (ABRHAUE), o número de hospitais de ensino no país, era de 117 hospitais, sendo a maioria da rede pública com 66,67% e 33,33% privados (ABRAHUE, 2019), formando uma relação inversa aos hospitais gerais.

Tabela 2. Hospitais públicos e privados

| Distribuição dos hospitais de ensino públicos e privados | | |
|---|-----|--------|
| Municipais | 03 | 2,56% |
| Estaduais | 30 | 25,64% |
| Federais | 45 | 38,46% |
| Filantropicos | 39 | 33,33% |
| Total | 117 | 100% |

Fonte: Abrahue (2019)

Machado e Kuchenbecker (2007), afirmam que há tensionamentos e dificuldades em articular as políticas de ensino e assistência. Segundo Fabriz (2012) também apontou que a inserção do ensino nos hospitais não teve boa aceitação pelos gestores, devido a inserção de alunos, aumentado os gastos hospitalares sem a devida contrapartida pelo Governo.

Neste sentido o Governo Federal implantou diversos sistemas de financiamentos para os Hospitais de ensino, como o programa de regionalização, assistência de urgência e emergência, FIDEPS, Contratualização entre outros, este último implantado e em vigência, (MACHADO; KUCHENBECKER, 2007). Os arranjos contratuais existem deste os anos 90, entre os hospitais e secretarias Estaduais e Municipais de Saúde para pactuar metas, indicadores e critérios de avaliação (LIMA; REVERA, 2012).

A partir de 2004 o MEC – Ministério da Educação implementou a uma reestruturação dos hospitais de ensino a partir da contratualização, onde a estrutura assistencial e gerencial dos hospitais interferiu diretamente para uma contratualização mais estruturada (LIMA; REVERA, 2012). Para Reis (2011), o programa de restauração dos hospitais de ensino por meio da contratualização foi uma estratégia para enfrentamento de uma crise que o setor enfrentava.

Com a contratualização os hospitais foram obrigados a implementar metas no campo assistencial, gerencial e de ensino. Para estabelecimentos das metas foi desenvolvido o POA – Plano Operativo Anual, o qual definia os mecanismos de financiamento, monitoramento e avaliação (LIMA; REVERA, 2012). Segundo Reis (2012) com a implementação do POA e os incrementos nos financiamentos os hospitais diminuíram seus passivos e melhoraram sua performance.

Reis (2012) descreveu que a contratualização em alguns momentos foi utilizada como um mecanismo de persuasão na classe médica acadêmica, para efetuar algumas mudanças pretendidas a partir de uma nova lógica de financiamento, onde foi necessário ampliar o processo de mecanismos de controle. Neste sentido foi implementado na área de gestão o conselho gestor para acompanhamento do contrato para diminuir a pressão sobre a direção do hospital.

2.3 Estudos Anteriores

Abernethy e Brownell (1999) elaboraram um estudo com 63 diretores executivos de grandes hospitais australianos, e com base nas respostas aos questionários, desenvolveram um modelo que analisa se a relação entre a mudança estratégica, estilo do uso do orçamento e

desempenho, tendo em vista que um estilo interativo do uso do orçamento pode mitigar os efeitos de desempenho e no processo de mudança estratégica.

Em seu estudo Lapsley (2001), examina as dificuldades que cercam a implementação dos orçamentos para os médicos de dois hospitais públicos da Escócia, mediante um estudo de caso, tendo como principais fontes de dados, documentos e entrevistas com gestores, médicos que fazem parte do processo orçamentário e outros médicos integrantes do quadro clínico, os autores destacam que uma conclusão geral que pode surgir a partir desse diverso estudo é o de falha, de uma incapacidade de informações contábeis para fazer conexões significativas com o mundo do hospital os médicos, no entanto este estudo apresentou uma visão contrastante, onde que uma compreensão mais complexa do processo de reforma é necessária, para explicar o sucesso clínico de orçamentação.

Moraes (2005) teve como objetivo investigar a existência de controladoria e o seu relacionamento com o planejamento orçamentário, em 50 organizações hospitalares da mesorregião do Triângulo Mineiro / Alto Paranaíba, os dados analisados foram obtidos por meio de aplicação de questionários estruturados, e a análise dos dados evidenciou que a poucas instituições possuíam um sistema orçamentário totalmente implantado, havendo uma parcela, daquelas que estavam em fase de implantação e das entidades que pretendiam implementar tal atividade e nas organizações onde, pelo menos, o referido processo estava em andamento, percebeu-se um relevante controle de discordâncias entre o orçado e o realizado, e ativa participação da controladoria no planejamento orçamentário.

Com o objetivo de descrever o processo orçamentário em um hospital e o efeito provocado na propensão para criação de reservas, Aguiar e Souza (2010) desenvolveram um estudo, por meio da pesquisa de campo em uma instituição hospitalar, percebeu-se que as metas orçamentárias são negociadas entre o Diretor Geral, os diretores de áreas, os gerentes e a controladoria, e que o hospital mantém um rígido processo orçamentário, diante de tais características, os autores destacam que os gestores apresentaram uma tendência para criação de reservas.

Toigo, Picolli e Lavarda (2014), baseando-se no estudo de Covaleski e Dirsmith (1983), procuram identificar a percepção sobre o orçamento como forma de controle e dissociação no Hospital Universitário do Oeste do Paraná, por meio de entrevistas realizadas com a diretoria financeira do hospital, observaram que existe dissociação entre médicos e gestores, uma vez que os médicos procuram recursos orçamentários para a realização de suas

atividades médicas e os gestores disponibilizam estes recursos dentro dos parâmetros estabelecidos pelo plano orçamentário.

Sola e Bonacim (2015), através de um estudo de caso realizado no Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto, procuraram verificar como o processo orçamentário da instituição é utilizado para tomada de decisão dos gestores clínicos, por meio de entrevistas semiestruturadas, os autores apontam para pouca quantidade de artigos que discutem a relação entre orçamento e tomada de decisão em hospitais públicos e concluíram que a tomada de decisão quanto ao planejamento de recursos é percebida pelos gestores no processo orçamentário, e este pode impactar nas escolhas dos gestores.

3. Metodologia

Esta pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva (RAUPP; BEUREN, 2009), pois visa identificar os principais conflitos na execução do orçamento nos hospitais de ensino. Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, e, o método utilizado sendo estudo de caso embasado por Stake (1995).

Este estudo foi desenvolvido em duas etapas. Primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica no mês de julho de 2016, nas bases de dados nacionais e internacionais como: Capes, Spell, Ibicit e Scopus, em teses, dissertações e artigos. Na segunda etapa, foi elaborado um roteiro de entrevista semiestruturado adaptado de Toigo, Piccoli e Lavarda (2014), direcionado aos diretores do hospital universitário sendo, diretor clínico, diretor administrativo, diretor financeiro e diretor pedagógico. O roteiro e análise estruturado a partir da metodologia de (STRAUSS e CORBIN, 1998).

As categorias de análise foram compostas por elementos que pudessem caracterizar as percepções dos entrevistados sobre o orçamento, analisados com base na descrição de suas atividades (condutas e rotinas) e também normas, valores e emoções. As categorias ficaram definidas como, dicotomia ensino, pesquisa e assistência, distribuição de pessoal, distribuição do orçamento, divergências orçamentárias, fontes de financiamento, influência do ambiente, influência do controle no orçamento, médicos administradores, método de avaliação, orçamento para ensino, pesquisa e extensão, projetos de ampliação, público atendido, tempo que exerce o cargo e tipo de vínculo. Utilizou-se um software de análise qualitativa (Atlas.ti v. 7) para operacionalizar a categorização na etapa de análise.

4. Análise e Discussão dos Dados

Nesta seção, apresenta-se a análise das representações assumidas pelos entrevistados, por meio das percepções á, cerca do orçamento no ambiente acadêmico. Analisou-se a postura dos diretores em suas funções e especialidades, bem como a influência do orçamento para o desenvolvimento de cada departamento do Hospital Universitário de Cascavel vinculado a Unioeste.

Conforme Machado e Kuchenbecker (2007) os hospitais de ensino brasileiros têm a necessidade de atender as demandas da saúde, mas possui um desafio importante, em desempenhar sua principal função, formar profissionais na área de saúde. Diante dessas questões, em relação à postura do diretor, percebe-se que a dinâmica da interação envolve significados considerados formais e informais.

4.1 Ensino, Pesquisa e Assistência

Os hospitais de ensino brasileiros têm a necessidade de atender as demandas da saúde, mas possui um desafio importante, em desempenhar sua principal função, formar profissionais na área de saúde (MACHADO; KUCHENBECKER, 2007).

“o nosso orçamento no hospital hoje a gente tem alguns investimentos em extensão que são pequenos muito poucos aqui ainda, e na pesquisa também muito poucos” [entrevistado DA]

Conforme observado o HU não dispõe de uma rubrica no orçamento destinada a para a pesquisa, no entanto existem alguns projetos que são financiados com recursos providos pela reitoria da Unioeste, embora existe repasse financeiro destinado ao ensino os valores são pouco representativos, as residências possuem arrecadação própria, porém só podem investir na própria residência.

Quanto ao ensino entrevistado descreve a participação dos professores no atendimento, e em plantões auxiliando os residentes, embora não tenha rubrica destinada a pesquisa, os professores participam de discussões, observa-se que mesmo se tratado de hospital de ensino pouco tem sido feito sobre em relação ao ensino com a assistência, embora ressalta que tem ocorrido avanços em alinhar cursos *strictu sensu* a assistência no ambiente do Hu.

4.2 Distribuição de Pessoal

Como destaca pelo entrevistado DA as contratações no Hu em sua maioria ocorrem por meio concurso público, já os médicos são contratados através do chamamento público, ou seja, são terceirizados percebendo mais de um milhão e meio de reais impactando mensalmente no orçamento, no entanto parte do quadro médico também é constituída por docentes.

4.3 Distribuição do Orçamento

Aguiar e Souza (2010) constatararam que as metas orçamentárias são negociadas entre o Diretor Geral, os diretores de áreas, os gerentes e a controladoria, e que o hospital mantém um rígido processo orçamentário, diante de tais características, os autores destacam que os gestores apresentaram uma tendência para criação de reservas.

Entretanto conforme o entrevistado DA no HU a distribuição orçamentária passa pela direção administrativa e pela direção geral, é um orçamento “flexível”, vai de acordo com a necessidade de cada departamento, embora o entrevistado destaca que, são atribuídos para as diretorias valores aproximados com base em exercícios anteriores, não existindo a possibilidade de construção de reservas.

4.4 Divergências Orçamentarias e os Médicos Administradores

Lapsley (2001), apontaram as dificuldades que cercam a implementação dos orçamentos para os médicos de dois hospitais públicos da Escócia, de uma incapacidade de informações contábeis para fazer conexões significativas com o mundo do hospital os médicos.

Não diferente do cenário brasileiro e descrito pelo entrevistado DA, “o pessoal não compreende muito como funciona o orçamento público e o que interessa pra eles é ter o material ali na mão como por exemplo”, “eles querem que as coisas vão andando e é o perfil da profissão deles também né você pega uma profissão medico é uma profissão muito corrida ele não vai parar muito tempo pra burocracia, então eles querem que aconteça, eles falam olha eu preciso de bomba tal pra salvar vida se você não me der não tem como eu salvar vida.

Para Hansen e Van der Stede (2004) as razões para uso do sistema orçamentário nas organizações, consiste em foco operacional e a curto prazo (planejamento operacional e avaliação de desempenho), e longo prazo e estratégicos quanto a sua natureza (comunicação de metas e formação da estratégia).

Observa-se que a percepção dos profissionais de saúde sobre o orçamento influencia a gestão hospitalar sobre tudo orçamentária, uma vez que o médico tem a preocupação de salvar vidas independente de recursos financeiros. Assim corroborando com Lapsley (2001) as informações contábeis não são significativas em se tratando de salvar vidas, o entrevistado também deixa claro que o orçamento não é tão flexível assim, tão pouco participativo.

4.5 Fontes de Financiamento

Para Martins e Junior (2012) os hospitais sofrem para balancear receitas e custos, e, principalmente, no caso de HU, cuja receita depende de orçamento público, a questão está em gerir custos internos. Nesse sentido o entrevistado DA descreve as fontes de receitas sendo uma de recursos próprios e outra oriunda do SUS proveniente da contratualização, no entanto os repasses não são suficientes para atender todas as demandas da instituição sendo necessário além de um bom jogo de cintura, conhecimento das técnicas gerenciais, além de resultar em escolhas, ou decisões difíceis.

4.6 Influência do Controle no Orçamento

Conforme descrito pelo entrevistado, fatores orgânicos não são os únicos a impactar no orçamento, outros fatores como por exemplo o clima e a quantidade de feriados também impactam no orçamento.

Os fatores climáticos resultam em maior consumo de medicamentos, já os feriados influenciam, geralmente devido ao grande número de acidentes, esses fatores aumentam a ocupação dos leitos tanto na urgência quanto na emergência. Isso acarreta em aumento do quadro funcional e principalmente os plantões.

4.7 Método de Avaliação

Conforme Hansen e Van der Stede (2004) uma das funções do orçamento consiste no foco operacional e a curto prazo (planejamento operacional e avaliação de desempenho) Dessa forma o entrevistado DA: descreve a necessidade de filtrar as ocorrências destinadas ao Hu, uma vez vários casos com pouca gravidade poderiam ser solucionados nas unidades de pronto atendimento, assim não sobrecarregaria os leitos e priorizaria os casos mais urgentes, além de impactar no orçamento.

5. Considerações Finais

Analisou-se a postura dos diretores em suas funções e especialidades, bem como a influência do orçamento para o desenvolvimento de cada departamento do Hospital Universitário de Cascavel vinculado a Unioeste.

Conforme observado o HU não dispõe de uma rubrica no orçamento destinada a para a pesquisa, no entanto existem alguns projetos que são financiados com recursos providos pela reitoria da Unioeste, embora existe repasse financeiro destinado ao ensino os valores são pouco representativos, as residências possuem arrecadação própria, porém só podem investir na própria residência.

A participação dos professores no atendimento, e em plantões auxilia os residente, embora não tenha rubrica destinada a pesquisa, os professores participam de discussões, observa-se que mesmo se tratado de hospital de ensino pouco tem sido feito sobre a relação ensino e a assistência, embora ressalta que tem ocorrido avanços em alinhar cursos *strictu sensu* a assistência no ambiente do Hu.

As contratações no Hu em sua maioria ocorrem por meio concurso público, já os médicos são contratados através do chamamento público, ou seja, são terceirizados percebendo mais de um milhão e meio de reais impactando mensalmente no orçamento, no entanto parte do quadro médico também é constituída por docentes.

A distribuição orçamentária passa pela direção administrativa e pela direção geral, é um orçamento “flexível”, vai de acordo com a necessidade de cada departamento, embora o entrevistado destaca que, são atribuídos para as diretorias valores aproximados com base em exercícios anteriores, não existindo a possibilidade de construção de reservas.

Observou-se que a percepção dos profissionais de saúde sobre o orçamento influencia a gestão hospitalar sobre tudo orçamentária, uma vez que o médico tem a preocupação de salvar vidas independente de recursos financeiros. Assim corroborando com Lapsley (2001) as informações contábeis não são significativas em se tratando de salvar vidas, o entrevistado também deixa claro que o orçamento não é tão flexível assim, tão pouco participativo.

Os fatores climáticos resultam em maior consumo de medicamentos, já os feriados influenciam, geralmente devido ao grande número de acidentes, esses fatores aumentam a ocupação dos leitos tanto na urgência quanto na emergência. Isso acarreta em aumento do quadro funcional e principalmente os plantões.

No entanto do decorrer da pesquisa observou-se conforme fala do entrevistado DA as características orçamentárias de curto e longo prazo, porém não existe ampla participação do quadro funcional da elaboração desse.

A pesquisa limita-se a estudo de caso, não permitindo portando a generalização para o campo estudado, sendo assim necessário novas pesquisas sobre tudo com casos múltiplos, e, além de entrevista sugere-se aplicação de questionário devido a dificuldade de agendar e realizar as entrevistas.

6. Referências

- ABERNETHY, Margaret A.; BROWNELL, Peter. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, organizations and society**, v. 24, n. 3, p. 189-204, 1999.
- AGUIAR, Andson Braga; DE SOUZA, Sheila Muritiba. Processo orçamentário e criação de reservas em uma instituição hospitalar DOI: 10.5007/2175-8069.2010.v7n13p107. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 107-126, 2010.
- ANTHONY, Robert, N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. LUNKES, Rogério João. Orçamento renovado: proposta para melhorar o processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./ dez. 2007
- CASTANHEIRA, Dariane Reis Fraga. O uso do orçamento empresarial como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial em indústrias farmacêuticas de médio porte. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada. 2008. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.
- FABRIZ, L. A.; Implicações da mudança organizacional de hospital geral para hospital de ensino no trabalho dos enfermeiros. 2012. 99 f. Dissertação de mestrado em enfermagem, Universidade Federal do Paraná, Curitiba. 2012.
- HANSEN, Stephen C.; VAN DER STEDE, Wim A. Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. **Management accounting research**, v. 15, n. 4, p. 415-439, 2004.
- LAPSLEY, Irvine. The accounting-clinical interface—implementing budgets for hospital doctors. **Abacus**, v. 37, n. 1, p. 79-109, 2001.
- LIMA, Mariomar de Sales; JORGE, José Luiz. O Planejamento Orçamentário como fator de diferencial competitivo nas Organizações: um estudo realizado em uma indústria do segmento Eletroeletrônico. Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2007.
- LIMA, S. M. L.; RIVERA, F. J.U.. A contratualização nos Hospitais de Ensino no Sistema Único de Saúde brasileiro. **Ciência & Saúde Coletiva**, Porto Alegre, v.17, n. 9, p. 2507-2521, 2012.
- MACHADO, S. P.; KUCHENBECKER, R.. Desafios e perspectivas futuras dos Hospitais Universitários no Brasil. **Ciência & Saúde Coletiva**, Porto Alegre, v.12, n. 4, p. 871-877, 2007.
- MORAES, Roberto Costa. Controladoria e planejamento orçamentário em organizações hospitalares: um estudo empírico. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.
- REIS, A. A. C.; Entre a intenção e o ato: Uma análise da política de contratualização dos hospitais de ensino (2004-2010). 2011. 200 f. Tese de Doutorado em saúde coletiva, Universidade Federal de São Paulo, São Paulo. 2011.

SOLA, Gabryel Lopes; BONACIM, Carlos Alberto Grespan. O processo orçamentário e a tomada de decisão de gestores em um hospital público. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 9, n. 25, p. 31-42, 2015.

TOIGO, Leandro Augusto; PICCOLI, Marcio Roberto; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. Orçamento como meio para controle e dissociação em um hospital público brasileiro. XVII SIMPOI 2014 - Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais.

WELSCH, G. A. Orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 1983.