
ORÇAMENTO COMO MEIO DE CONTROLE DA DISSOCIAÇÃO EM HOSPITAL PÚBLICO

BUDGET AS A MEANS OF CONTROLLING DISSOCIATION IN GOVERNMENTAL HOSPITAL

Leandro Augusto Toigo

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração - Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC
Telefone: (45) 8806-1818
E-mail: leandrotoigo@yahoo.com.br

Márcio Roberto Piccoli

Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração - Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC
Telefone: (49) 3522-0524
E-mail: marcio.piccoli@unoesc.edu.br

Recebido: 19/06/2015 Aprovado: 24/08/2016
Publicado: 29/08/2016

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração - Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Fundação Universidade Regional de Blumenau – FURB
Endereço: Rua Antônio da Veiga, nº 140, sala D202, Bairro Victor Konder, Blumenau-SC
Telefone: (47) 3321-0938
E-mail: clavarda@furb.br

RESUMO

O estudo objetivou identificar a percepção dos gestores sobre o orçamento público como forma de controle da dissociação em um ambiente hospitalar de grande porte. A presente pesquisa identificou, a partir dos envolvidos na elaboração e execução do orçamento, algumas dissociações quanto à participação, autonomia orçamentária e defesa de seus departamentos entre médicos e gestores hospitalares, embasados no estudo de Covaleski e Dirsmith (1983). A pesquisa é caracterizada como descritiva, com abordagem qualitativa concretizada por meio de estudo de caso que buscou a partir de um roteiro de entrevistas semiestruturada observar a dissociação e se o orçamento consegue controlá-la. Como resultado observou-se a existência da dissociação, pois os médicos buscam mais recursos do orçamento para a realização de suas atividades e os diretores disponibilizam os recursos dentro dos parâmetros estabelecidos pelo orçamento público. Como conclusão e contribuição o estudo verifica-se que a dissociação existe e o orçamento público contribui para sua redução.

Palavras-chave: Orçamento público. Controle financeiro. Dissociação.

ABSTRACT

The study aimed to identify the managers' perception on the governmental budget as a way to control dissociation in a large hospital. This research identified from those involved in the development and implementation of the budget, some dissociation on the participation, budgetary autonomy and defending their departments among physicians and hospital managers, based on the study of Covalleski and Dirsmith (1983). The research is characterized as descriptive, with a qualitative approach accomplished through case study that sought from a screenplay by semi-structured interviews to observe dissociation and the budget can control it. As a result, there was the existence of decoupling, as doctors seek more budget resources to carry out its activities and the directors make the resources available within the parameters set by the governmental budget. As a conclusion and contribution to the study it appears that decoupling exists and the governmental budget contributes to their reduction.

Keywords: *Governmental Budget. Financial control. Dissociation.*

1 INTRODUÇÃO

O orçamento é sustentado nas organizações como um mecanismo de controle, sendo considerado como uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos organizacionais das empresas, sendo capaz de medir desempenho gerencial (OTLEY, 1999) bem como influenciar no comportamento organizacional (BURNS; WATHERHOUSE, 1975).

O orçamento tem sido apontado como um instrumento utilizado para uma variedade de finalidades, como centralização e autonomia, a avaliação de desempenho, implementação de estratégia, formação da estratégia, avaliação gerencial, comunicação, planejamento, controle e previsão (BURNS; WATHERHOUSE, 1975; MILANI, 1975; OTLEY, 1978; BURCHELL et al., 1980; SHARMA, 2002; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

Para Burns e Watherhouse (1975) apesar do uso generalizado do orçamento ser realizado para o controle de atividades da organização, relativamente pouco se sabe sobre como os orçamentos influenciam o comportamento organizacional. Para os autores, a análise de dados, como por exemplo, medidas de comportamento relacionadas ao orçamento, indicam relações claras entre a estrutura da organização e os efeitos orçamentais, fornecendo insights sobre várias relações complexas de controle nas organizações.

Poucas pesquisas buscaram examinar como os controles de gestão desempenham funções de mudança nas organizações (ALBERNETHY; BROWNELL, 1999). Diversos estudos sobre o orçamento vêm sendo realizados; entretanto, na concepção de Lapsley (2001), essas pesquisas ainda são escassas no âmbito dos hospitais. Para o autor, as dificuldades de controle orçamental em hospitais de propriedade pública são um motivo de preocupação de longa data, seja para pesquisadores ou para profissionais.

No Reino Unido, as dificuldades de controle orçamental em hospitais de propriedade pública foram investigadas em um relatório seminal pelo Merrison Committee (1979). O relatório identificou que decisões clínicas feitas pelos médicos são as que mais influenciam nas despesas de saúde. As iniciativas que foram lançadas em uma variedade de países para implementar orçamentos por médicos do hospital foram consideradas como “falhas de contabilidade”. A falha é definida como a ausência de situações em que os médicos do hospital não estão dispostos a receber, ou agir, a respeito da informação orçamental no exercício das suas funções. A falta de informações contábeis era um grande obstáculo na avaliação da eficiência dos hospitais de Nova Zelândia resultando em uma falta de consciência na utilização dos recursos (JACOBS, 1995).

A falta de informações orçamentais está relacionada com a defesa individual das informações. Para Jacobs (1995) citando Coombs (1987), os detentores do orçamento experimentam uma tensão nesse tipo de contexto, ou seja, o detentor do orçamento pode desempenhar um papel duplo, “guardião” dos recursos,

agindo em nome dos fornecedores desses recursos, mas também como “advogado” agindo em benefício de sua unidade orçamentária defendendo somente os seus interesses.

A participação no orçamento também é importante para a melhora da informação e gerenciamento orçamentário. Para Covaleski e Dirsmith (1983) é a partir da participação orçamentária que se pode melhorar o controle das atividades organizacionais. Segundo Magee (1980), a participação orçamentária tem forte relação com o comportamento do indivíduo na organização. O autor admite que o conflito de agência pode ser minimizado a partir da participação orçamentária, onde os envolvidos no processo de orçamentação possam discutir seus interesses.

Pode-se dizer que a participação no orçamento tem relação com a autonomia de cada unidade orçamentária, podendo influenciar na dissociação informacional. A relação entre unidades orçamentárias e o bom relacionamento interorganizacional de baixo para cima, podem legitimar sua autonomia orçamentária (COVALESKI; DIRSMITH, 1983) e é nesse sentido que se apresenta a defesa dos interesses orçamentários.

A partir da abordagem de que a participação no orçamento, associada à defesa de interesses e autonomia de cada unidade orçamentária está relacionada com o controle da dissociação informacional, apresenta-se como problemática de estudo: qual a percepção dos gestores sobre o orçamento como forma de controle e dissociação perdida no ambiente hospitalar brasileiro? A dissociação é um meio pelo qual as organizações podem proteger a sua identidade institucional de grandes choques ou pressões para a mudança (LAPSLEY, 2001).

Os sistemas orçamentais têm sido determinados ou dependentes de vários fatores organizacionais e ambientais (BURNS; WATHERHOUSE, 1975; GINZBERG, 1980; OTLEY, 1980). Por exemplo, orçamentos apertados podem ser efetivamente utilizados em ambientes estáveis e orçamentos com folga podem ser utilizados em situações mais dinâmicas.

Nesse sentido, tem-se como objetivo, identificar qual a percepção sobre o orçamento como forma de controle e dissociação perdida no ambiente hospitalar brasileiro, tendo como referência o estudo de Covaleski e Dirsmith (1983) os quais pesquisaram a relação entre os participantes do orçamento: médicos, gestores e enfermeiros, buscando relacionar o comportamento funcional (gerencial e técnico) ao processo de orçamentação.

O orçamento tem sido tradicionalmente visto como um meio para alcançar o controle sobre as atividades realizadas em níveis médios e inferiores da organização por meio de um fluxo essencialmente descendente de informações. No cenário hospitalar, os orçamentos podem muito bem ser usado como uma ferramenta de negociação com os quais os gerentes de nível médio defendem as necessidades de suas subunidades aos membros gerentes de nível superior, possibilitando que tal utilização orçamentária constitua-se num fluxo ascendente de informação gerando assim um conflito de interesses quanto a sua execução (COVALESKY; DIRSMITH, 1983).

A partir das considerações apresentadas por Covaleski e Dirsmith (1983), a pesquisa justifica-se pelo ineditismo de estudos orçamentais em hospitais brasileiros, tendo como variáveis fatores ambientais e organizacionais relacionado aos médicos, gestores e demais envolvidos na elaboração e execução orçamentária. Apresenta-se ainda como justificativa, a importância do controle e gestão orçamentária, bem como a eficiência na aplicação dos recursos orçamentários da saúde, a partir das diversas fontes de recursos orçamentários.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Dado que este artigo se propõe a identificar a percepção do orçamento como forma de controle e dissociação perdida no ambiente hospitalar, busca-se, nesta seção, descrever o sistema orçamentário e as peculiaridades como um todo, bem como apresentar as principais variáveis propostas por Covaleski e Dirsmith (1983) para investigar o controle e dissociação perdida em um hospital público. Esta seção

abordará ainda um histórico do Hospital Universitário do Oeste do Paraná, entidade pública objeto de nosso estudo.

2.1 Sistema Orçamentário e o Orçamento

Na concepção de Galbraith (1977) o orçamento é um sistema que incentiva maior interação entre a alta gerência e subordinados facilitando o aumento do fluxo de informação. O orçamento tem como uma de suas características o uso interativo, ou seja, um intercâmbio contínuo entre a alta administração e os níveis mais baixos de gestão (interações dentro dos vários níveis de gestão) envolvendo todas as funções, a fim de fornecer um meio de debate, respondendo às mudanças ambientais e operacionais (ALBERNETHY; BROWNELL, 1999).

Para Merchant (1981), sistema orçamentário pode ser considerado como uma combinação entre os fluxos de informação e processos administrativos, ou seja, procedimentos planejados e que integram um planejamento de curto prazo com o sistema de controle de uma organização.

O ambiente orçamental precisa ser avaliado para que se tracem estratégias de longo prazo, e a partir disso pode ser possível existir um plano estratégico para a empresa, preservando assim a sua sobrevivência. (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004). Nesse sentido, analisando sua importância para a estratégia da empresa, seja de curto ou de longo prazo, Espejo e Frezzati (2008) asseveram que o sistema orçamentário é a projeção de curto prazo para que se atinjam os dois objetivos no longo prazo.

Hansen (2011) argumenta ainda que o sistema orçamentário é usado para várias finalidades e cada organização desenvolve seu sistema para resolver os seus problemas mais importantes. Para o autor, o processo de orçamentação de uma usina de aço, por exemplo, pode ser focado no planejamento operacional, enquanto processo orçamentário de uma empresa de telemarketing pode ser centralizado na avaliação de desempenho.

O orçamento é um sistema de controle importante em quase todas as organizações e existe uma grande quantidade de estudos sobre como funciona essa prática. Para o autor, um determinado sistema de controle orçamental não pode servir a múltiplos propósitos (por exemplo, planejamento e avaliação de desempenho) igualmente bem, pois acabam gerando conflitos dentro da organização (HANSEN; VAN DER STEDE, 2004).

O orçamento é um produto do planejamento operacional, também é um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações, é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores de projetos e planos (HANSEN, 2011).

Orçamento, para Simons (1988), é a declaração formal geralmente determinado pela negociação e aprovação da alta administração, das entradas e saídas de recursos esperados durante o período orçado. Ele é considerado um contrato explícito delineando expectativas entre o superior e o subordinado.

A participação no orçamento geralmente é definida como a quantidade de envolvimento e influência que um gerente subordinado tem para definir o seu orçamento ou da sua unidade, fazendo com que o planejamento orçamentário seja um aspecto importante (DERFUSS, 2009).

Para Albernethy (1999), a partir da elaboração participativa do orçamento, seu uso deve ser de forma interativa, com foco no diálogo, na comunicação e na aprendizagem, entre a alta gerência e seus subordinados, bem como entre os gestores do mesmo nível. Conclui-se a compreensão dos envolvidos em relação ao orçamento interativo melhora a aprendizagem e adaptam-se melhor as estratégias em andamento da organização.

Para Covaleski e Dirsmith (1983) a participação dos envolvidos no orçamento de hospitais pode ser dividida em nível gerencial e técnico, em que o primeiro é realizado por profissionais que administram

o orçamento e que por outro lado possuem o controle como política de defesa orçamentária. Seu fluxo de informações é de nível superior de tarefas complexas e dinâmicas. Por outro lado, o nível técnico é realizado pelas pessoas consumidoras dos recursos orçamentários proporcionando atender a missão básica do hospital as quais proporcionam uma dissociação quanto a utilização dos recursos orçados.

2.2 Controle e Dissociação Perdida

Covaleski e Dirsmith (1983) mencionam que hospitais têm procurado adotar várias formas de controle de gestão, tais como sistemas orçamentários para combater o aumento de custos. Tais medidas vêm reduzindo a dissociação (ou dissociação perdida) entre os gestores financeiros que buscam a redução de gastos e os profissionais da área médica que clamam por mais recursos hospitalares.

Os orçamentos são planos financeiros e fornecem uma base para orientar e avaliar o desempenho dos indivíduos ou segmentos de organizações. Por meio dos orçamentos, atividades de diferentes partes de uma organização podem ser coordenadas e controladas (BURNS; WATHERHOUSE, 1975).

Para Burns e Watherhouse (1975), uma estratégia alternativa para o controle é a de centralizar a autoridade de tomada de decisão em níveis mais elevados dentro da organização. Manter o controle de tomada de decisão de centralização reduz a necessidade da organização, sistemas, procedimentos e pessoal especializado para operar sistemas administrativos.

Já para Simons (1990), a alta administração deve usar o orçamento de forma interativa. O uso dos procedimentos de planejamento e controle monitora ativamente e intervêm nas atividades dos subordinados uma vez que esta intervenção é uma oportunidade para que a gestão de topo possa debater e questionar dados subjacentes, suposições e planos de ação. Controles de gestão interativos exigem atenção regular dos subordinados que operam em todos os níveis da empresa (SIMONS, 1990).

Para Mintzberg (1979 apud COVALESKI; DIRSMITH, 1983) há dois sistemas de controle ou de fluxo de informações distintas que emergem em hospitais. O primeiro procura manter comunicações laterais, o controle sobre o seu próprio trabalho e controle coletivo sobre as decisões administrativas que têm impacto sobre suas próprias atividades, tais como: a distribuição de recursos, considerado como uma hierarquia democrática por ser exercida de baixo para cima. Já no segundo sistema, o fluxo de informações e controle é revertido com a administração do hospital controlando e dirigindo as atividades da equipe de apoio, ou seja, o controle realizado de cima para baixo.

Jacobs (1995) identificou três justificativas para o uso dos orçamentos clínicos delegados em hospitais públicos da Nova Zelândia: o primeiro foi por que os sistemas de contabilidade eram vistos como resposta positiva às exigências governamentais; em segundo lugar por considerar que os médicos são alocadores eficazes de recursos, aceitando a responsabilidade de prestação de contas de suas ações, ou seja, do uso eficiente e eficaz dos recursos; e como terceira justificativa, os diretores tinham seus salários atrelados à gestão e não no desempenho do orçamento, mas por outro lado a gestão ficava comprometida, haja vista, a participação dos médicos na aplicação dos recursos.

As mudanças realizadas no hospital pesquisado trouxeram alguns conflitos entre os setores e envolvidos na elaboração do orçamento. Nesse sentido, cita-se a resposta de dois entrevistados (JACOBS, 1995, p. 69):

Eu produzi um orçamento realista para o meu setor. Em seguida, a gestão passou e redesenhou o meu orçamento deixando despesas importantes de fora. Eles não parecem se importar que fosse realista (Dr. S).

Eu costumava sentir que eu tinha alguma influência e me senti como se estivesse ouvido pelos administradores. Mas ninguém ouve o que você diz (Dr. D).

Os detentores do orçamento experimentam uma tensão nesse tipo de contexto. O titular do orçamento pode desempenhar um papel duplo: o "guardião" dos recursos em nome dos fornecedores dos recursos, mas também de "defesa" para a unidade particular em questão (COOMBS, 1987).

Esse desconforto entre os envolvidos no orçamento faz com que haja uma disputa de poder, ao mesmo tempo em que cada unidade tem autonomia para a realização de seu orçamento a partir da responsabilidade orçamental do diretor clínico. Uma questão implícita de responsabilidade orçamental por parte dos diretores tinha como forte exigência o gerenciamento de seus colegas (JACOBS, 1995).

Para Yuen (2006) é importante criar sistema orçamental que equilibre a satisfação dos funcionários a partir da participação e autonomia, avaliada posteriormente pelo feedback dos participantes no ambiente de trabalho.

A ambiguidade de objetivos em um hospital faz com que a tomada de decisões não represente a direção proposta pelo orçamento. O grande impulsionador do comportamento de tomada de decisão em hospitais é a ambiguidade de objetivos, parte disso é devido ao seu público, ou seus fins lucrativos, status. Essa mescla de objetivos cria um ambiente politizado em que os administradores buscam alocar recursos para diferentes tipos de procedimentos (cirurgia versus clínica geral). E é nesse ambiente que surgem os conflitos profissionais (ALBERNETHY et al., 2006).

Outra variável identificada em estudos hospitalares é a formalização do orçamento. Para Kim (1988) utilizando-se dados coletados a partir de grupos de sistemas de informações contábeis de 28 hospitais, apóiam-se em controles administrativos formais, tais como: contabilidade, regras, planos e políticas. Para o autor, a adequação do desenho dos mecanismos contábeis e de controle para o contexto de decisão está significativamente associada com bom desempenho, medido pela informação de satisfação do usuário.

Em estudos realizados em um conjunto de hospitais da Nova Zelândia, Macintosh e Daft (1987), demonstraram a importância das características da informação quanto à forma empregada aos sistemas de informação em um contexto de decisão e julgamento. O estudo reconhece que num contexto de decisão incerto exige-se um conjunto de informações que é muito mais amplo do que os dados financeiramente fornecidos pelos sistemas de contabilidade e de gestão tradicionais. Para os autores, não se pode basear-se exclusivamente em dados financeiros internos, podendo ser utilizados dados adicionais que avaliam as consequências e os resultados específicos.

Por outro lado, Modell e Lee (2001) a partir de um estudo em um grande hospital norueguês, demonstraram as consequências quando um sistema de medição de desempenho não reflete adequadamente a controlabilidade dos tomadores de decisão. Para os autores há a criação de uma "cultura de desculpa", em que os gestores não estão dispostos a aceitar a responsabilidade para o desempenho de suas unidades operacionais.

Percebe-se, pelos estudos realizados, a importância dada pelos autores em relação ao orçamento, tanto no Brasil como fora dele. No Brasil, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988, o orçamento é ferramenta de gestão obrigatória e impositiva para todas as entidades públicas, das quais o Hospital, que objeto de nosso estudo faz parte, devendo este ser realizado e acompanhado anualmente.

O orçamento foi incorporado ao sistema público brasileiro a partir da Lei 4.320/64 a qual regulamentava a existência de programas, metas e objetivos a serem alcançados pelas entidades públicas. A partir da Constituição Federal (CF) de 1988, é que definitivamente o orçamento foi normatizado, ficando o Poder Executivo com a obrigação de elaboração dos planos orçamentais: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA).

O artigo 165, parágrafo 5º da CF de 1988 e seus incisos descrevem sobre o conteúdo da Lei Orçamentária Anual (LOA), objeto de nossa pesquisa:

A lei orçamentária anual compreenderá:

- I – o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II – o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta e indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a votos;
- III – o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos e ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Os três grupos identificados no art. 165 da CF, de acordo com a Lei n. 4.320/64 devem abarcar receitas e despesas, ou seja, ao passo que se tem um gasto previamente orçado, deve-se indicar qual será a fonte de recurso que irá suportar essa despesa, mantendo dessa forma um equilíbrio fiscal entre receitas e despesas.

Desde a Lei 4.320/64, e até mesmo antes desta Lei, o orçamento público vem evoluindo. Para Maia (2010) a evolução do orçamento tem seus reflexos marcados pelo processo político pelo qual o país passa, a partir das constituições outorgadas dos anos de 1824, 1934, 1937 e 1969 e pelas constituições promulgadas dos anos de 1891, 1946, 1967 e 1988 (utilizada em 2013). Para o autor, esse processo político (constituição outorgada ou promulgada) delineou a forma expressa que tem a iniciativa de elaborar, aprovar, executar e controlar a lei orçamentária.

O orçamento público brasileiro pode ser dividido em três grandes grupos, que tem como função a manutenção das atividades das entidades (custeio) e ainda proporcionar a evolução e crescimento a partir de investimentos em infraestrutura.

A maioria das despesas de custeio é de execução obrigatória, não podendo deixar de pagar contas como água, energia, serviços de limpeza, pessoal, entre outras, inerentes ao funcionamento da máquina pública. Por outro lado, há a existência de programas de investimento público, havendo uma discricionariedade relativa, pois muitos projetos dependem de investimentos realizados ao longo de vários anos, sendo difícil sua interrupção. Por exemplo, “considere a construção de um prédio de tribunal que tenha iniciado há três anos, em outra legislatura. Uma nova legislatura teria dificuldade em interromper a obra se 50%, 60% ou 70% dela já tivesse sido realizada” (LIMA, 2003). O “orçamento não é um processo para si mesmo, mas é parte de arranjos governamentais e institucionais mais amplos” (SCHICK, 1998).

Nesse contexto, de evolução e obrigatoriedade de elaboração orçamentária, a subseção 2.3 busca apresentar um histórico do Hospital Universitário do Oeste do Paraná, demonstrado suas principais fontes de custeio e investimentos. Busca-se a partir do histórico e de sua estrutura organizacional, na perspectiva de Covalski e Dirsmith (1983) identificar a percepção dos gestores sobre o orçamento como forma de controle e dissociação perdida entre os partícipes do orçamento.

2.3 Histórico do Hospital Universitário do Oeste do Paraná - HUOP

O Hospital Regional de Cascavel (HRC), situado na região Oeste do Paraná, começou a ser construído com recursos do Governo do Estado e do Programa Especial para Desenvolvimento do Oeste – PRODOPAR, em 1977, tendo como principal objetivo, atender as necessidades das famílias da área de influência da Itaipu. A obra inicial foi dividida em: Pronto Socorro, Centro Médico e Internação com aproximadamente 10 mil m² de área e 150 leitos, beneficiando cerca de 50 municípios da Região (CNDU, 1980).

Lima (2000) aborda que na década de 1980, as obras foram interrompidas por falta de recursos, tendo a reativação das obras iniciadas mais precisamente no ano de 1987. Sua inauguração aconteceu em 31 de maio de 1989, ou seja, doze anos após o início da construção, tendo sido inaugurado 180 leitos,

dos quais apenas 85 aptos a receber pacientes, os demais teriam sua ativação trinta ou quarenta dias após a inauguração.

Desde a sua inauguração, o HRC como fora denominado, sempre passou por dificuldades financeiras e falta de profissionais. Para discutir esse problema, em 1992 foi realizado um “Fórum de Debates sobre o Hospital Regional de Cascavel”, a fim de promover uma discussão mais aprofundada sobre sua situação, assumindo em caráter público, o Estado passou a administrar e gerenciar o Hospital. Como outra medida de recuperação financeira do Hospital, 23 municípios se reuniram e criaram em 1995, o Consórcio Intermunicipal de Saúde do Oeste do Paraná (CISOP), com a finalidade de suprir a falta de recursos financeiros, tecnológicos e estruturais do Hospital (LIMA, 2000).

Mesmo com a criação de um Conselho Comunitário, fundado ainda em 1989 com o objetivo de buscar recursos da iniciativa privada e com a criação do CISOP, não foi suficiente para que o HRC se mantivesse com boa saúde financeira para investir em estrutura e profissionais. Com recorrentes problemas financeiros, em 1998 o Conselho Municipal de Saúde constitui uma Comissão Provisória com a finalidade de apurar a real situação financeira do Hospital. Motivado pelo relatório apresentado pela Comissão, em 28 de outubro de 2000, o Conselho Municipal de Saúde realizou um seminário para discutir um projeto de transformação do HRC em Hospital Universitário (LIMA, 2000).

Segundo a mesma fonte, o HRC passou a ser denominado Hospital Universitário do Oeste do Paraná (HUOP) em dezembro de 2000, na qual todos os bens passaram a incorporar o Patrimônio da Universidade do Oeste do Paraná (UNIOESTE), sendo esta a responsável pela sua administração financeira e operacional. Percebe-se que o histórico do Hospital foi bastante desafiador, com recorrentes problemas financeiros e operacionais, haja vista, a maior parcela de recursos provenientes do Estado e que sem o envolvimento da sociedade organizada suas atividades poderiam ter sido mais prejudicadas.

3 METODOLOGIA

Esta seção aborda o método utilizado na pesquisa e a forma de coleta de dados.

3.1 Método

O referido estudo apresenta características de pesquisa descritiva com abordagem qualitativa concretizada por meio de estudo de caso no maior hospital público e universitário da região Oeste do Paraná, definido intencionalmente e por acessibilidade.

Esta pesquisa foi caracterizada como descritiva, pois buscou descobrir e relatar qual era a percepção do orçamento como forma de controle e dissociação perdida no ambiente hospitalar brasileiro, pois tal dissociação foi relatada no estudo de Covaleski e Dirsmith (1983) realizado nos Estados Unidos, sendo que, se buscou com este estudo verificar a possível ocorrência no Brasil. Referente à abordagem do problema, a pesquisa foi classificada com qualitativa devido ao entendimento que esta seria a melhor forma de responder à questão de pesquisa tendo a acessibilidade disponível de uma única instituição orçamentária, no caso o Hospital Universitário. Richardson (1999) menciona que a referida abordagem não se furta da devida qualidade, pois está caracterizada com maior nível de profundidade, entendimento das particularidades e complexidade.

A pesquisa também se caracterizou como estudo de caso de um Hospital público e de grande porte na região oeste do Paraná e sul do Brasil, sendo que Martins e Theóphilo (2007) abordam que o estudo de caso alcança a profundidade que a pesquisa quantitativa nem sempre consegue. Dessa forma, elegeu-se o estudo de caso para explorar por meio da técnica de entrevista o real teor do objetivo deste estudo.

3.2 Coleta de dados

Para a coleta de dados foi desenvolvido um roteiro de entrevista semiestruturada com questões elaboradas com base no referencial teórico deste estudo e também as argumentações propostas pelo estudo de Covaleski e Dirsmith (1983), de forma que, com estes dois suportes buscou-se identificar a percepção do entrevistado quanto ao propósito deste estudo no ambiente de um hospital público brasileiro. A entrevista foi realizada em dezembro de 2013.

Depois da realização da entrevista, que foi gravada e devidamente transcrita, foi aplicada a técnica de análise de conteúdo. A análise dos dados descreveu, com base no referencial teórico abordado e estudos anteriores, os indícios da dissociação perdida entre os gestores financeiros e os chefes de departamentos do hospital no cumprimento do orçamento público.

Por fim, como principal limitação da pesquisa tem-se que os resultados deste estudo não podem ser generalizados para outros hospitais públicos brasileiros, pois podem haver outras formas de analisar as variáveis condicionantes analisadas nesta instituição de saúde. Porém, este estudo pode perfeitamente ser replicado em outros hospitais públicos e privados, ampliando a discussão sobre o seu tema central.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Essa seção descreve os achados obtidos da entrevista estruturada com a Diretora Financeira do Hospital Universitário do Oeste do Paraná, aborda-se inicialmente a caracterização do hospital e da entrevistada, depois seguem as questões da entrevista que buscaram responder à questão de pesquisa. Os resultados da entrevista foram relacionados com outras bases bibliográficas.

4.1 Caracterização da instituição e da entrevistada

Buscou-se o referido hospital pela importância que o mesmo tem na região e pelo grande volume de atendimentos que realiza. Com base nos dados coletados, menciona-se que, devido ao seu quadro clínico recebe solicitações de internações de outros hospitais do oeste de Santa Catarina, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e até mesmo do Paraguai e Argentina devido a proximidade da tríplice fronteira, aproximadamente 140 km.

A caracterização da instituição foi realizada no capítulo do referencial teórico, em que foram utilizadas bibliografias publicadas e disponíveis on line, porém complementa-se com informações atualizadas sobre o porte do hospital, sendo que o mesmo possui até a data da entrevista, 147 leitos credenciados e 1.000 colaboradores entre médicos, enfermeiros, técnicos administrativos, estudantes da UNIOESTE que são estagiários, prestadores de serviços especializados e terceirizados, para atender a 10ª região da Secretaria Estadual de Saúde do Paraná.

A entrevistada é uma das diretoras financeiras do hospital universitário, que é funcionária efetiva da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (UNIOESTE) a mais de 20 anos e atua no hospital desde o ano de 2000 quando a universidade incorporou a gestão do hospital, que pertencia ao antigo consórcio municipal. O nome da entrevistada foi mantido em sigilo. A entrevista foi realizada em dezembro de 2013.

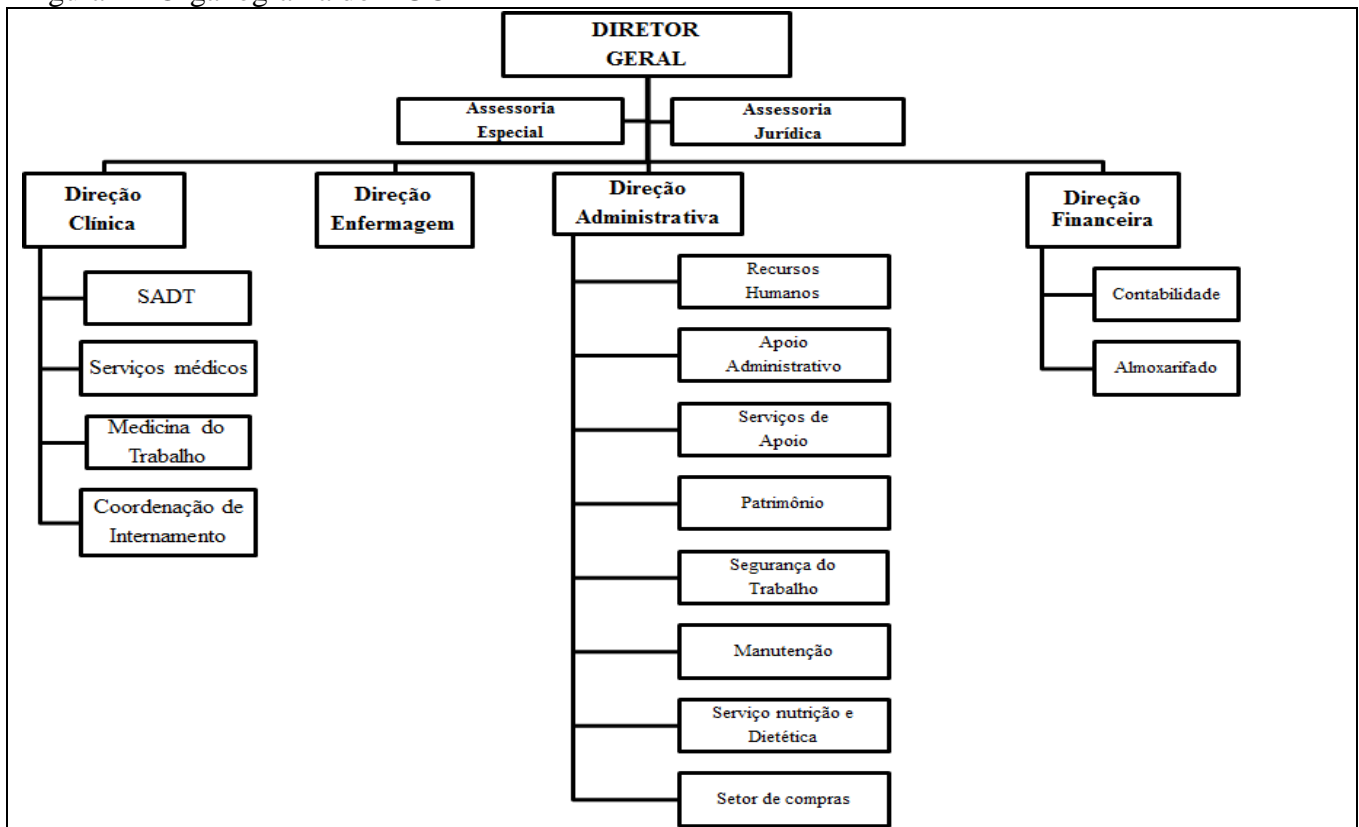
4.2 Caracterização da estrutura hospitalar

O Hospital universitário ocupa área total de 37.960 m², sendo 26.011,77 m² de área construída. Possui 147 leitos, Centro Cirúrgico, Centro Obstétrico, UTI Adulto, UTI Pediátrica, UTI Neonatal, UCI, Pronto Socorro, Diagnóstico por imagem (Hemodinâmica, tomografia computadorizada, mamografia, ecografia, endoscopia e eletrocardiograma), Serviço de radiologia, Banco de Leite Humano, distribuídos

em seis prédios principais. Prédio principal Unidade I, Pronto Socorro Unidade II, Ambulatório Unidade III, Hemocentro Unidade IV, LACEPE Unidade V e Ensino/Banco de Leite/Setores Administrativos/CEAPAC Unidade VI.

Os atendimentos hospitalares realizados pelo HUOP atingem enorme gama de ações de assistência na área da saúde, sendo referência em alta complexidade na área de gestão de alto risco, ortopedia/traumatologia, cirurgia vascular, neurologia/neurocirurgia e tratamento aos portadores do vírus HIV. O HUOP realiza somente atendimentos pelo SUS, não atendendo internações particulares ou por meio de planos de saúde (UNIOESTE, 2013). O organograma do HUOP com suas diretorias e departamentos é apresentado na figura 2 e consiste na base da discussão da sequência.

Figura 1 - Organograma do HUOP



Fonte: UNIOESTE (2013).

Como é observado na Figura 1, a estrutura administrativa do HUOP é enxuta, pois são apresentados apenas três níveis: o diretor geral, os diretores clínicos, de enfermagem, administrativo e financeiro, o por último os coordenadores de departamentos.

Segundo informações da entrevistada, nem todos os diretores e coordenadores dos departamentos são médicos, a maioria são técnicos administrativos (UNIOESTE, 2013) demonstra que o diretor geral e diretora clínica são médicos e professores do curso de medicina UNIOESTE, o diretor administrativo é professor do curso de administração da mesma instituição, a diretora financeira é técnica administrativa da UNIOESTE, a diretora de enfermagem é enfermeira vinculada a Secretaria Estadual de Saúde.

Após a abordagem das principais diretorias apresenta-se agora como ocorrem os vínculos empregatícios dos colaboradores com a instituição.

4.3 Vínculos empregatícios dos colaboradores do HUOP

Para se chegar à discussão central do objetivo de pesquisa também se torna necessária a discussão os vínculos empregatícios dos vários colaboradores que atuam no HUOP. Existem muitos técnicos administrativos, médicos e professores da UNIOESTE que atuam no HUOP desde 2000 quando a universidade incorporou o Hospital Regional de Cascavel (HRC), sendo que, o recurso financeiro da UNIOESTE é oriundo da Secretaria Estadual de Ciência e Tecnologia (SETI).

No HUOP existem também funcionários públicos efetivos da área médica e administrativa do antigo HRC que estão vinculados a Secretaria de Estado da Saúde (SESA). Além dos funcionários efetivos e de carreira, o HUOP possui estagiários dos cursos da área da saúde da UNIOESTE, que no hospital universitário realizam seus estágios curriculares e extracurriculares e recebem uma bolsa de auxílio financeiro. Existem também muitos prestadores de serviços terceirizados nas atividades de limpeza, vigilância, manutenção, serviços laboratoriais, etc. que foram incorporados ao quadro de colaboradores por processo licitatório público.

Também existem colaboradores que são detentos que prestam serviços ao HUOP para reduzir suas penas. E por último, existem as contratações de médicos-especialistas realizadas por chamamento público, que por sua vez, é reconhecido pelo tribunal de contas do estado do Paraná - TCE/PR.

4.4 Composição do sistema orçamentário do HUOP

O orçamento público do Hospital Universitário do Oeste do Paraná é composto basicamente por recursos estaduais e federais. De acordo com UNIOESTE (2013), o orçamento total de 2012 foi de R\$ 81.911.790,00, sendo que, deste total, R\$ 49.112.330,00 foram recursos do tesouro do estado (SESA e SETI), R\$ 27.398.160,00 foram recursos próprios (gerados pelo faturamento de serviços prestados pelo hospital ao Sistema Único de Saúde - SUS), R\$ 5.200.000,00 foram recursos de convênio Federal e R\$ 201.300,00 foram outros convênios que o HUOP possui. Deste valor total, 52,60% foram despesas com folha de pagamento, 38,14% com custeio e 9,26% investimentos. A partir destas informações verifica-se que o HUOP é mantido basicamente pelo governo do estado do Paraná e possui um elevado gasto com pessoal devido a sua natureza de ser prestador de serviço.

Segundo dados da entrevista, esta configuração orçamentária envolvendo recursos federais e estaduais não tem interferência na operacionalidade dos serviços prestados para a comunidade em geral, porém os recursos repassados são insuficientes para atender adequadamente as demandas dos profissionais médicos. O HUOP segue duas políticas muito fortes dentro da instituição: a primeira é a saúde, realizada com a prestação de serviços médicos a comunidade e a segunda é educação, apoiando os cursos da área da saúde da UNIOESTE. Ambas as políticas são apoiadas pela SESA e SETI, que repassam recursos orçamentários para o HUOP. Existem também os recursos federais, pois o hospital é inteiramente credenciado aos SUS e não realiza atendimentos particulares ou por meio de planos de saúde devido a questões contratuais com o governo do estado do Paraná.

4.5 Dissociação perdida entre os gestores financeiros e chefes clínicos do HUOP

Para o início da abordagem desta seção, que é a mais importante do estudo, foi realizada a seguinte pergunta para a entrevistada: “existe algum tipo divergências entre os médicos/chefes-clínicos e os diretores financeiros e administrativos do HUOP quanto restrições do orçamento público? Se existem, quais são?” De forma imediata a diretora financeira respondeu que existiam várias divergências, sendo elas relacionadas à mão-de-obra que atua no hospital, materiais cirúrgicos e medicamentos e equipamentos hospitalares.

Quanto à mão-de-obra que atua no hospital, a grande reclamação dos médicos é que o governo do estado não lança concurso público com o número de vagas necessárias para atender as demandas do HUOP, e quando lança edital, o número de vagas é reduzido, o salário base fica abaixo do valor de mercado, provocando assim o desinteresse dos médicos por estas vagas. Segundo a diretora financeira, já foram realizados concursos que não tiveram vagas preenchidas. Segundo a mesma, a explicação do governo do estado é que não há recurso suficiente para atender a tudo que está sendo solicitado, porém alguma coisa o governo sempre repassa.

A diretora financeira comenta que uma alternativa que estava dando certo, quanto à mão de obra, era a contratação por chamamento público no qual são estabelecidos valores maiores por hora para os médicos especialistas do que os valores estabelecidos pelos concursos públicos. Com esta forma de contratação legalmente reconhecida pelo TCE/PR o HUOP consegue atender razoavelmente as necessidades de atendimento da comunidade de Cascavel e região, porém há alguns meses certos médicos especialistas não estão aceitando mais estes contratos e argumentam que seus valores são abaixo dos valores de mercado e os reajustes anuais não são suficientes. Dessa forma, o HUOP esta enfrentando a falta de alguns médicos especialistas e isso está prejudicando os atendimentos à comunidade, que segundo a diretora financeira, todas as medidas cabíveis foram tomadas, porém o orçamento deve ser cumprido conforme estabelece a lei.

A diretora financeira aborda que outro ponto que gera divergência entre médicos e os administradores do HUOP são os materiais cirúrgicos e medicamentos solicitados. Como o HUOP é uma instituição pública, todos os seus medicamentos e materiais cirúrgicos são licitados e nem sempre estes materiais e medicamentos são os melhores para o tratamento de certas enfermidades na opinião dos médicos. Dessa forma, isso gera uma enorme discussão entre médico e os administradores do HUOP. Para os mesmos médicos, estes materiais cirúrgicos e medicamentos não são tão eficazes e provocam a demora na recuperação do paciente, porém não há o que fazer, pois os materiais e medicamentos que são utilizados são os licitados pelo hospital. O setor financeiro não deixa de incluir novos materiais cirúrgicos e medicamentos nos processos licitatórios, entretanto os mesmos somente estarão disponíveis aos médicos após seguirem todos os seus tramites legais. O repasse do SUS não ajuda a resolver este problema, pois o mesmo não cobre certos materiais cirúrgicos utilizados, mesmo estando devidamente licitados.

Outro ponto de divergência é a aquisição de equipamento moderno para o uso dos médicos. Como os recursos públicos são escassos para contratação de pessoal e custeio, a aquisição de equipamentos modernos também fica prejudicada, pois os médicos especializam-se e aprendem a manusear equipamentos de última geração e encontram no hospital, similares mais antigos que não são tão eficientes. Dessa forma, mais uma vez o orçamento disponível impede a execução de procedimentos que poderiam ser mais eficazes.

Portanto, dos três pontos abordados: mão-de-obra, materiais cirúrgicos e medicamentos e equipamentos, todos são essenciais para as atividades operacionais dos médicos e em todos os itens a disponibilização pelo hospital público não são suficientes para as necessidades dos médicos.

Outro ponto que foi questionado a diretora financeira foi quanto à distribuição interna de um dos seus maiores recursos que são os seus colaboradores. Foi questionado se existia algum tipo de planejamento anual para a alocação dos colaboradores aos departamentos e se era percebida alguma sobra de pessoal nos departamentos. A resposta foi que não existia planejamento algum para a distribuição de pessoal e os mesmos eram alocados conforme a demanda repassada diariamente ao diretor administrativo, ou seja, os chefes de departamento buscavam o diretor administrativo e apresentam suas necessidades e tendo disponibilidade orçamentária as solicitações eram atendidas. A diretora financeira aborda que a demanda de pessoal é muito grande e que os colaboradores normalmente acumulam funções no HUOP e isso também gera divergências entre servidores e os administradores que buscam o

cumprimento do orçamento. Finalizando a discussão a diretora financeira não percebia sobra de pessoal entre os departamentos.

Para finalizar, observa-se pelas respostas obtidas da entrevistada que é diretora financeira e soube repassar as informações ambientais dos HUOP, sendo possível identificar que os médicos administradores colocam maior ênfase na utilização das ferramentas de orçamento, pois são obrigados por lei ao seu cumprimento, sendo que exercem certo grau de controle sobre as atividades de enfermagem e dos médicos-chefes de departamento. Observa-se também que o controle orçamentário exercido não possibilita autonomia alguma aos médicos-chefes. Como última constatação, observa-se que os médicos administradores ficam muito restritos ao cumprimento legal do orçamento e apresentam dificuldades para resolver novas situações que demandam de novos recursos para que possam ser resolvidas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou identificar a percepção sobre o orçamento como forma de controle e dissociação perdida no ambiente hospitalar brasileiro, tendo como referência o estudo de Covaleski e Dirsmith (1983), os quais pesquisaram a relação entre os participantes do orçamento: médicos gestores e enfermeiros, buscando relacionar o comportamento funcional (gerencial e técnico) ao processo de elaboração do orçamento.

Este estudo, por sua vez, coletou informações dos gestores de um hospital universitário da cidade de Cascavel - Paraná. Para isso, desenvolveu-se pesquisa qualitativa com aplicação de entrevista semiestruturada, utilizando questões que envolveram os quatro argumentos defendidos por Covaleski e Dirsmith (1983).

Como resultado demonstrou-se que existe a dissociação entre as necessidades dos médicos especialistas do HUOP e os administradores financeiros, que juntamente com os demais diretores são obrigados a seguir o orçamento público por imposição legal em decorrência do cargo que assumiram no órgão público. Verificou-se também que a gestão do hospital mantém postura pró-ativa no atendimento das solicitações médicas dentro das disponibilidades que o orçamento público possibilita ao gestor público, dessa forma, constata-se abertura para o diálogo de ambas as partes e para que cada uma dessas partes possa defender seus interesses profissionais.

Com estes achados observou-se a existência da dissociação entre os administradores e os médicos, porém a existência do orçamento público reduz significativamente a dissociação. Resultados semelhantes aos de Covaleski e Dirsmith (1983) sobre a dissociação perdida são também encontrados neste estudo.

Como proposta para futuros estudos, esta mesma pesquisa poderia ser aplicada em outro hospital particular que atenda a planos de saúde e atendimentos particulares, buscando identificar se postura médica e dos gestores financeiros mudam em relação da não existência de um orçamento público para seguir. Dessa forma, não se pretende esgotar o assunto.

REFERÊNCIAS

ABERNETHY, M. A.; CHUA, W. F.; GRAFTON, J.; MAHAMA, H. Accounting and control in health care: behavioural, organisational, sociological and critical perspectives. **Handbooks of management accounting research**, v. 2, p. 805-829, 2006.

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, organizations and Society**, v. 24, n.3, p.189-204, 1999.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao1988.html/constituicaotexto_atualizado_ec95.html>. Acesso em: 10 jun. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964: estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 jun. 2015.

BURNS, Jr. W. J.; WATERHOUSE, J. H. Budgetary control and organization structure. **Journal of Accounting Research**, v. 13, n. 2, p. 177-203, Autumn, 1975.

BURCHELL, S. et al. The roles of accounting in organizations and society. **Accounting, Organizations and Society**, v.5, n. 1, p.5-27, 1980.

CNDU/FAMEPAR, **Conselho Nacional de Desenvolvimento Urbano/Fundação de Assistência aos Municípios do Estado do Paraná**, 1980.

COOMBS, R. W. Accounting for the control of doctors: management information systems in hospitals. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 389-404, 1987.

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

DERFUSS, K. The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: a meta-analysis. **European Accounting Review**, v.18, n.2, p. 203-239, 2009.

ESPEJO, M. M. S. B.; FREZATTI, F. A. Contabilidade Gerencial sob a Perspectiva Contingencial: a Influência de Fatores Contingenciais no Sistema Orçamentário Modelada por Equações Estruturais. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32., Rio de Janeiro – RJ, 2008. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.

GINZBERG, M. J. An organizational contingencies view of accounting and information systems implementation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5 n. 4, p. 369-382, 1980.

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

HANSEN, S. C. A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. **European Accounting Review**, v. 20, n. 2, p. 289-319, 2011.

JACOBS, K. Budgets: a medium of organizational transformation. **Management Accounting Research**, v. 6, n.1, p. 59-75, 1995.

KIM, K. K. Organizational coordination and performance in hospital accounting information systems: an empirical investigation. **The Accounting Review**, v. 63, n. 3, p. 472-489, 1988.

LAPSLEY, I. The Accounting – Clinical Interface - Implementing Budgets for Hospital Doctors. **Journal of Accounting, Finance, and Business Studies**, v. 37, n. 1, p. 79-109, 2001.

LIMA, A. P. G. Intermunicipal health Consortiuns and the Brazilian Public Health System. **Caderno Saúde Pública**, vol. 16, n. 4, p. 985, 2000.

MAGEE, R. Equilibria in Budget Participation. **Journal of Accounting Research**. v. 18 n. 2, Autumn, 1980.

MAIA, W. **História Do Orçamento Público No Brasil**. São Paulo, 2010.

MERCHANT, K. A. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. **The Accounting Review**, v. LVI, n. 4, p. 813-829, 1981.

MILANI, K. The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. **The Accounting Review**, p. 274-284, 1975.

MODELL, S.; LEE, A. Decentralization and reliance on the accountability principles in the public sector. **Financial Accountability & Management**, v.17, n. 3, p.191–218, 2001.

OTLEY, D. T. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**, v. 16, n. 1, p. 122-149, 1978.

_____. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 4, p. 413-428, 1980.

_____. Performance Management: a framework for management control systems research. **Management Accounting Research**, v. 10, n. 4, p. 363-382, 1999.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SHARMA, D. S. The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels. **Management Accounting Research**, v. 13, n.1, p. 101-130, 2002.

SHICK, A. Contemporary approach to public expenditure management. **Word Bank Institute – governance, regulation and finance division**. 1. ed., 1998.

SIMONS, R. Analysis of the organizational characteristics related to tight budget goals. **Contemporary Accounting Research**, v. 5, n. 1, p. 267-283, 1988.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, organizations and Society**, v. 15, n. 1, p.127-143, 1990.

YUEN, D. The impact of a budgetary design system: direct and indirect models. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 2, p. 148-165, 2006.

UNIOESTE - UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ. **Hospital Universitário do Oeste do Paraná**. Disponível em:<<http://www.unioeste.br/huop>>. Acesso em: 10 jun. 2015.