

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS

**RENAN PEREIRA DAMASCENO**

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS  
EM HOSPITAIS**

Varginha/MG

2019

**RENAN PEREIRA DAMASCENO**

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS  
EM HOSPITAIS**

Dissertação apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *Campus Varginha*. Área de Concentração: Administração Pública.  
Orientador: Prof. Dr. Adriano Antonio Nuintin

Varginha/MG

2019

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)  
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal de Alfenas  
Biblioteca *campus* Varginha

Damasceno, Renan Pereira.  
D155p Proposta de implantação de gestão matricial de despesas em hospitais /  
Renan Pereira Damasceno. - Varginha, MG, 2019.  
88 f. : il. -

Orientador: Adriano Antonio Nuintin.  
Dissertação (mestrado em Administração Pública) - Universidade Federal de  
Alfenas, *campus* Varginha, 2019.  
Bibliografia.

1. Hospitais - Administração. 2. Administração - Saúde. 3. Saúde -  
Planejamento. 4. Controladoria. I. Nuintin, Adriano Antonio. II. Título.

CDD – 362.11

**RENAN PEREIRA DAMASCENO**

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS  
EM HOSPITAIS**

A Banca examinadora abaixo assinada, aprova a Dissertação apresentada como parte dos requisitos para a obtenção do título de Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal de Alfenas, *campus* Varginha. Área de concentração: Administração Pública.

Aprovada em: 28 de março de 2019.

Prof. Dr. Adriano Antonio Nuintin

Assinatura:

Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Prof. Dr. Leandro Rivelli Teixeira Nogueira

Assinatura:

Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Prof. Dr. Maria Aparecida Curi

Assinatura:

Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

Prof. Msc. Marçal Serafim Cândido

Assinatura:

Instituição: Universidade Federal de Alfenas – UNIFAL-MG.

À minha esposa e minha filha, Larissa e  
Helena, que me dão forças para trabalhar  
por propósitos maiores.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Professor Dr. Adriano Antonio Nuintin, pela dedicação e incentivo para a construção deste trabalho. Pela cooperação em me mostrar um passo à frente e orientação para dar uma contribuição ao universo acadêmico e profissional.

Aos Professores Dra. Maria Aparecida Curi e Dr. Marçal Serafim Cândido pela valorosa contribuição na banca examinadora, pela sua análise crítica e cuidadosa para que os objetivos fossem cumpridos.

Ao Professor Dr. Leandro Rivelli Teixeira Nogueira, pelo suporte e orientação em todas as etapas da realização deste trabalho.

À empresa na qual o estudo foi conduzido, pela colaboração e disponibilidade.

Aos meus pais, familiares e amigos que sempre estiveram ao meu lado, acreditando nos meus sonhos de transformação do mundo em um lugar melhor.

À minha esposa Larissa pelo apoio incondicional à realização deste trabalho e por ter me dado neste período o maior presente da vida, nossa filha Helena.

Ao Criador, pela oportunidade da vida e por me tornar útil para o momento em que vivo.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001.

Muito obrigado!

## RESUMO

O alto custo das organizações de saúde para manter o processo médico-assistencial com a qualidade necessária dos serviços prestados aos clientes muitas vezes é incompatível com o cenário econômico dessas instituições. Nas instituições que mantêm relação com o setor público, este cenário se agrava em função da falta de atualização dos repasses em relação ao processo inflacionário do setor de saúde, o que acaba por produzir um desequilíbrio crescente nas finanças. Deste modo, é importante que haja ferramentas que auxiliem na gestão das despesas, principalmente as modernas ferramentas de gestão já utilizadas com êxito no setor privado. Nesse contexto, o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) é uma ferramenta que apoia o planejamento e o controle das despesas, auxilia as empresas a manterem-se competitivas e potencializa o seu controle e gerenciamento econômico. O presente trabalho tem o objetivo de analisar a atual estrutura de gestão em uma organização de saúde, propor um modelo de implantação e apontar as mudanças necessárias na estrutura de gestão para a aplicação personalizada do GMD. A pesquisa aplicada, documental e participante de características qualitativa, descritiva e exploratória realizada permite visualizar uma forma de uso da ferramenta na organização de saúde em questão, serve como base para novas aplicações, além de identificar os principais benefícios por ela proporcionados e suas limitações nesse setor de prestação de serviços em saúde.

Palavras-chave: Gestão Matricial de Despesas. Orçamento Matricial. Organização de saúde.

## **ABSTRACT**

The high cost of health care organizations to maintain the medical care process with the necessary quality of services to clients is often incompatible with the economic scenario of these institutions. In the institutions that have relations with the public sector, this scenario is aggravated due to the lack of update of amounts paid to hospitals in relation to the inflationary process of the health sector, which ends up producing a growing imbalance in the financial results of these institutions. Therefore, it is important to utilize tools to help manage expenses, especially the modern management tools already used successfully in the private sector. In this context, Matrix Expense Management (GMD) is a tool that supports the planning and control of expenses, helps companies to remain competitive and enhances their control and economic management. The present work has the objective of analyzing the current management structure in a healthcare organization, proposing a model of implementation and pointing out the necessary changes in the management structure for the personalized application of the GMD. Applied, documental and participant research with qualitative, descriptive and exploratory characteristics allows us to visualize a way of using the tool in this healthcare organization, serving as a basis for new applications, as well as to identify the main benefits it provides and its limitations in the healthcare sector.

**Keywords:** Matrix Expense Management. Matrix Budget. Healthcare Organization.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da Controladoria.....	22
Figura 2 - Ciclo de aprimoramento contínuo.....	25
Figura 3 - Formulação da Estratégia.....	27
Figura 4 - Ciclo PDCA.....	38
Figura 5 - Modelo de Gestão Cruzada.....	40
Figura 6 - Orçamento matricial adaptado ao PDCA.....	42
Figura 7 - Modelo conceitual de implantação da GMD.....	44
Figura 8 - Organograma atual da organização.....	59
Figura 9 - Organograma proposto da organização.....	62
Figura 10 - Plano de ação 5W2H.....	75

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Planejamento e controle orçamentário.....	33
Quadro 2 - Agrupamento de Variável Orçamentária.....	40
Quadro 3 - Pacote de Despesas.....	41
Quadro 4 - Entidade Orçamentária.....	41
Quadro 5 - Distribuição de Centros de Custos.....	55
Quadro 6 - Pacotes de despesas com pessoal.....	64
Quadro 7 - Pacotes de despesas com prestação de serviços.....	66
Quadro 8 - Pacotes de despesas para materiais de estoque.....	67
Quadro 9 - Pacotes de despesas gerais.....	69
Quadro 10 - Pacotes de despesas com energia.....	70
Quadro 11 - Exemplo ilustrativo de quadro comparativo de pacotes de gastos.....	74

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

CLT	- Consolidação das Leis do Trabalho
CTI	- Centro de Terapia Intensiva
EBITDA	- Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
ERP	- Enterprise Resources Planning
GMD	- Gestão Matricial de Despesas
INDG	- Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial
KPI	- Key Performance Indicators
OBZ	- Orçamento Base Zero
OM	- Orçamento Matricial
OMTM	- One Metric That Matters
PDCA	- Plan, Do, Check, Act
SAME	- Serviço de Arquivo Médico e Estatística
TI	- Tecnologia da Informação
UTI	- Unidade de Terapia Intensiva

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA .....	16
1.2	JUSTIFICATIVA .....	18
1.3	OBJETIVOS DO TRABALHO.....	19
1.4	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	19
<b>2</b>	<b>REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	21
2.1	CONTROLADORIA .....	21
2.1.1	Conceitos .....	21
2.1.2	Papel da controladoria.....	23
2.1.3	Planejamento e estratégia empresarial .....	26
2.1.4	Controle .....	29
2.1.5	Orçamento.....	31
2.2	SISTEMAS DE CUSTOS TRADICIONAIS E SUAS DEFICIÊNCIAS .....	35
2.3	GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS.....	37
2.4	MODELO CONCEITUAL DA IMPLANTAÇÃO DA GMD .....	43
2.5	ESTUDOS ANTERIORES.....	44
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	49
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	49
3.2	PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS.....	49
3.3	CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	50
3.4	SITUAÇÃO ATUAL DO PLANEJAMENTO E CONTROLE E DESPESAS .....	51
3.5	PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DA GMD .....	51
3.5.1	Preparação da base orçamentária .....	52
3.5.2	Preparação e coleta de dados .....	52
3.5.3	Definição das metas preliminares .....	52
3.5.4	Negociação e consolidação das metas orçamentárias .....	53
3.5.5	Acompanhamento do orçamento .....	53
3.6	PROPOSTA DE ESTRUTURA FUTURA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DE DESPESAS .....	53
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	55
4.1	SITUAÇÃO ATUAL.....	55
4.2	PROPOSTA DE METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DA GMD E ESTRUTURA FUTURA.....	60
4.2.1	Preparação da base orçamentária .....	64

4.2.2	Preparação e coleta de dados .....	70
4.2.3	Definição das metas preliminares .....	72
4.2.4	Negociação e consolidação das metas orçamentárias .....	73
4.2.5	Acompanhamento do orçamento .....	73
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>77</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>79</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O custo de cuidados de saúde, educação e outros campos da economia conhecidos como “serviços pessoais” tem apresentado a tendência de crescerem significativamente, porque a quantidade de trabalho envolvida para produzir estes serviços é de difícil redução (NUNES, 2004). Soma-se a isso o atual ambiente de negócios onde os mercados são abertos, a competição é crescente, novas técnicas e paradigmas são rapidamente disseminados e as empresas precisam mudar de maneira rápida e eficaz para garantirem sua sobrevivência (ABBAS, 2001).

Neste cenário, a crescente elevação dos custos traz aos profissionais da área da saúde a necessidade de ampliar seus conhecimentos sobre custos e sua aplicação para a racionalização do processo de alocação de recursos e a otimização dos resultados (FRANCISCO; CASTILHO, 2002). Esta necessidade se faz ainda mais presente em organizações hospitalares, que tem operações complexas, de naturezas diversas, perfis profissionais de diferentes identidades, e por ser uma estrutura que presta um serviço de grande reconhecimento social (FEUERWERKER; CECÍLIO, 2007).

O ambiente hospitalar tem como algumas de suas funções a promoção da saúde e a prevenção da doença, e para bem cumprir estes objetivos, como qualquer empresa necessita de planejamento e controle de sua situação econômica e financeira e ferramentas que auxiliem na melhor tomada de decisões.

O processo de gestão de um hospital, desde o planejamento estratégico, passando pelos planos de ação, orçamentos, avaliação de performance dessas ações e consequente correções de seus cursos, dependem de um excelente sistema de controle gerencial, que converge para e se integra na chamada Controladoria Hospitalar (BORBA, 2006).

A controladoria como departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidade lucrativa, é considerada como o atual estágio evolutivo da contabilidade (BORINELLI, 2006; OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015).

A controladoria deve propiciar a interação transparente e eficiente de todas as operações efetivadas na organização, seja em âmbito operacional, administrativo, financeiro, tributários e legal da organização (CATELLI, 1999, PADOVEZE, 2015). A

eficiência e a prontidão devem caminhar lado a lado para o sucesso do empreendimento (TURRA *et al.*, 2017)

Para Borba (2006), implantação da controladoria, sob qualquer modelo, depende exclusivamente da vontade dos gestores de Alta Administração. No entanto há que se somar a isso a maturidade cultural dos responsáveis pelo controle gerencial, representados pela média gerência ou coordenadores dos diversos departamentos funcionais de um complexo organismo hospitalar. Esse é o desafio para quem pretende estar bem posicionado com relação às responsabilidades empresarial e social corporativa.

Para além do corte e da racionalização de custos com o objetivo de oferecer preços mais acessíveis que a concorrência sem deixar de lado a qualidade dos serviços prestados, o controle gerencial oferece um grande auxílio às organizações pois fornece as seguintes análises (ALMEIDA, 1987):

- a) comportamento dos custos e despesas;
- b) desperdício do tempo improdutivo, em paralisação de atividades, em reproprocessamento de produtos, em funcionamento e *setup* de máquinas;
- c) variações entre custos previstos e reais;
- d) evolução das vendas, custos e lucro;
- e) viabilidade de terceirização ou internalização de atividades;
- f) retorno do capital investido;
- g) inventários.

No sentido de aprofundar o conhecimento dos gastos é que surge a ferramenta chamada de Orçamento Matricial ou Gestão Matricial de Despesas. O orçamento é uma ferramenta amplamente utilizada e é a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo (WELSCH, 1983).

Para tanto, as organizações precisam preparar-se para a implantação deste modelo de condução do processo orçamentário para que atinja, de fato, os objetivos previstos. É necessário preparar a organização e inserir os conceitos dentro da cultura organizacional, bem como definir os procedimentos, conceitos e técnicas para a implantação do sistema de gerenciamento matricial das despesas.

Nos processos tradicionais de preparação de orçamentos, o executivo de um departamento estabelece valores que o colocam em uma zona de conforto para o controle de custos, frequentemente sucumbindo à tentação de inflacionar as suas metas

de gastos (SÁ, 2013). Quando generalizado, este comportamento pode comprometer a remuneração dos acionistas e até mesmo a sobrevivência da organização. Além disso, no processo tradicional o controle dos gastos é centralizado, criando um acúmulo de trabalho no setor responsável pelo orçamento e fazendo com que o desvio somente seja detectado após o fato acontecido.

Na Gestão Matricial de Despesas (GMD), a elaboração orçamentária ocorre de baixo para cima, de forma participativa e colaborativa, buscando agir antes que o erro aconteça, racionalizando o processo e criando um compromisso de cada executivo com as metas propostas. Segundo Sá (2008), os princípios básicos da GMD são:

- a) o controle cruzado: as despesas são orçadas e controladas por duas pessoas, um gestor de centro de custos (entidades) e um gestor de pacote de gastos;
- b) o desdobramento de gastos: todos os gastos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até o último nível de detalhamento;
- c) o acompanhamento sistemático: os gastos devem ser sistematicamente acompanhados, analisados e comparados, de modo que qualquer desvio observado seja alvo de uma ação corretiva, preventiva ou preditiva.

Assim, a GMD é um método que tem a intenção de melhorar, exatamente, o controle dos gastos de uma empresa (NOGUEIRA *et al.*, 2012), basicamente, pela descentralização do controle dos gastos, pela especialização na gestão do gasto corporativo e pelo acompanhamento dos desvios.

Segundo Wanzuit (2009), a GMD é uma metodologia importante no apoio ao planejamento e controle, ela tem como objetivo principal a redução de gastos, sendo um método de controle de orçamento em todos os níveis hierárquicos da empresa. Contudo, pouca pesquisa de cunho científico foi realizada até hoje sobre essa metodologia. A GMD é um assunto que apesar de não ser relativamente novo, em uma implementação, pode provocar uma mudança organizacional, necessitando sua institucionalização na empresa, o que na verdade é uma substituição de uma prática institucional anterior por uma teoricamente superior (GUERREIRO; PEREIRA; REZENDE; AGUIAR, 2005).

Com relação aos gastos em saúde, do ponto de vista demográfico, o envelhecimento populacional é um fenômeno mundial, que ocorre em países com vários níveis de desenvolvimento, sendo caracterizado por um aumento no contingente da população idosa (pessoas de 60 anos e mais) em relação à população de jovens (menores de 15 anos). Essa mudança na estrutura etária populacional é um fenômeno decorrente principalmente da redução da taxa de fecundidade e do aumento da

expectativa de vida da população, elementos fundamentais na compreensão do processo de transição demográfica (PIUVEZAM, 2015).

Paralelamente à transição demográfica, ocorre a transição epidemiológica, caracterizada pela diminuição da incidência das doenças infecto-parasitárias e pelo aumento das doenças crônico-degenerativas. Não obstante, no Brasil, verifica-se uma sobreposição desses dois grupos de enfermidades, evidenciando-se uma tendência inversa à verificada para os indicadores de mortalidade. Nesse sentido, o comportamento de queda acentuada nas taxas de mortalidade por doenças infecciosas e parasitárias não é seguido por redução, na mesma magnitude, na morbidade por esse grupo de patologias. Em decorrência dessas alterações, tem-se observado um aumento da demanda dos serviços de saúde (PIUVEZAM, 2015).

Diante deste cenário, os hospitais têm sido obrigados a controlar e gerenciar seus processos, objetivando a otimização das suas atividades, controlando melhor os seus custos sob sério risco de inviabilizarem suas operações (CASTILHOS, 2002).

Outro fator a se considerar neste modelo é a necessidade de um equilíbrio na relação do conhecimento entre o grupo assistencial e administrativo, permitindo um alinhamento das informações a respeito do impacto dos componentes que contemplam os custos hospitalares. Esse entendimento equilibrado propicia o melhor uso dos recursos, garantindo a qualidade de cobrança dos insumos hospitalares utilizadas na operação (LEONCINE, 2010).

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A necessidade da gestão de custos nas instituições tem ganhado cada vez mais importância. Gerenciamento de custos é o conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto, continuamente, reduzem e controlam os custos (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2007). Segundo Coura *et al.* (2009, p.16) o principal motivo para a existência da gestão de custos é a função que esta exerce dentro das organizações, pois ela é uma grande aliada na tomada de decisão, “[...] tendo como palavras de ordem: inferência futura, flexibilidade, velocidade de mudança, relevância das decisões, lógica e *feedback* [...]”.

Em um setor como o da saúde, em que os recursos não são abundantes, a variável custo torna-se extremamente importante, pois somente a sua contenção permitirá atender o maior número de pessoas, além das implicações na qualidade

(BITTAR, 2000). A prática gerencial é tida como crítica e estratégica para o enfrentamento das demandas e desafios atuais e somente assim os hospitais poderão cumprir seu papel social, com uma assistência de qualidade, a custos adequados e de acordo com as necessidades da população. Não mais se admite que estes serviços operem com desperdícios de recursos e sem compromisso e sensibilidade para com os problemas dos usuários.

Para tanto, os hospitais devem ter um melhor conhecimento dos seus custos de funcionamento e dispor de sistemas com informações confiáveis e tempestivas para subsidiar a análise, tomada de decisão e adoção de medidas corretivas em todas as fases do gerenciamento. O melhor gestor de custos é aquele que conhece profundamente as atividades desenvolvidas na unidade e não aquele que apenas reúne os conceitos relacionados à contabilização dos custos. O conceito de custo deve ser compreendido, como algo que vai além de uma questão econômica, uma questão também comportamental (MATOS, 2002). No entanto, os profissionais da área de saúde tendem a rejeitar qualquer aproximação com problemas administrativos, tendo como premissa a ideia de que controlar o custo da assistência pode acarretar na diminuição de recursos e, conseqüentemente, perda de qualidade (BITTAR; CASTILHO, 2003).

A cultura que norteia os processos de trabalho na organização hospitalar pública e a maneira como a sociedade pensa a produção em saúde pública segundo Camacho e Rocha (2008) não leva em conta aspectos como lucro, faturamento, controle de custos e desperdícios. Além disso, ao se trabalhar com recursos públicos, é comum, erroneamente, acreditar que o governo é o responsável por manter as instituições, sem que seja necessário o uso adequado de materiais e equipamentos. Logo, torna-se importante conhecer a composição de custos como um processo norteador das decisões gerenciais, no que diz respeito à saúde financeira das instituições (CAMACHO; ROCHA, 2008). Ainda sobre o assunto, o autor ressalta a necessidade da utilização dos recursos de maneira eficaz sem, no entanto, permitir uma quebra da qualidade na assistência.

Diante da dificuldade de captação de verbas para custeio em relação às verbas para investimento e da complexidade do gerenciamento de despesas em um ambiente hospitalar, o problema que se apresenta é: como implantar o Gerenciamento Matricial de Despesas em um hospital de referência no Sul de Minas?

## 1.2 JUSTIFICATIVA

A relevância deste estudo fundamenta-se nos elevados gastos e atendimentos do setor de saúde, além, é claro, da importância que o setor, como preconizado pela Constituição Federal, representa para a população brasileira. No Brasil, conforme apresentado em BRASIL (2011a), a saúde tem sido apontada como o problema mais importante enfrentado no cotidiano pela população (24,2%), seguido pelo desemprego (22,8%), pela situação financeira (15,9%) e pela violência (14%). O setor saúde apresenta-se como o segundo item de maior gasto federal (depois de previdência), excluídos os encargos da dívida, e o terceiro item do gasto agregado das três esferas de governo (depois da previdência e educação). Além disso, os recursos consumidos no setor são equivalentes a 8,4% do PIB, incluindo gasto público e privado, a participação privada corresponde a 4,91% do PIB (BRASIL, 2011a). Do ponto de vista do gasto público, ainda nos dias atuais, conforme relatório do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (2016), a saúde ainda ocupa a segunda posição, apenas atrás de gastos com previdência.

Em adição, pesquisas realizadas apontam que os sistemas de custos existentes nos hospitais brasileiros são menos acurados que os existentes nas empresas e os poucos artigos sobre custos encontrados na literatura dedicam-se ao ambiente hospitalar (MIRANDA *et al.*, 2007). Abbas (2001), cuja pesquisa relata a importância da mensuração dos custos para o melhor gerenciamento, controle e sua utilidade para a tomada de decisão, aponta que a maioria das casas hospitalares conhecem os preços, no entanto, não conhecem os custos dos procedimentos. Esta questão pode ser explicada pelo fato do hospital estar no grupo de empresas complexas de serem administradas (FALK, 2001).

Acresce-se que não se pode desvincular o controle de despesas com alguns dos princípios básicos da Administração Pública, os quais norteiam a prática de todos os servidores públicos. Dispostos no Art. 37 da CF/88, os princípios da eficiência e da impessoalidade, por exemplo, se relacionam de forma direta com as despesas, já que os gastos devem ser realizados de modo que haja o mínimo de desperdício, e o servidor deve ter em mente que os recursos são disponibilizados como representante da sociedade. Portanto, devem ser utilizados de forma racional. O Gerenciamento Matricial de Despesas auxilia, assim, na obediência a esses princípios.

A economicidade, também presente no Art. 70 da CF/88 refere-se ao atingimento dos resultados com o menor custo possível, assim um gerenciamento de despesas contribui para que isso aconteça. A padronização, por sua vez, corresponde a um “instrumento de racionalização da atividade administrativa, com redução de custos e otimização da aplicação de recursos. Isso significa que a padronização elimina variações tanto no tocante à seleção de produtos no momento da contratação como também na sua utilização, conservação” (JUSTEN FILHO, 2004, p. 144). Assim, o GMD faz parte deste princípio, ao possibilitar melhor aproveitamento dos produtos e serviços, além de padronizar a forma de verificação da eficiência no uso dos mesmos.

Ademais, a motivação para a realização deste trabalho também advém de outros três elementos: deixar uma fonte robusta de informações acerca do GMD para os acadêmicos que futuramente desejarem tratar do assunto, contribuir de forma significativa às pesquisas que tenham como objetivo estudar ferramentas modernas de gestão aplicadas no setor público que já são comumente encontradas no setor privado, e expandir o conhecimento em uma área de grande importância para todo gestor, principalmente os que desejarem seguir carreira financeira.

### 1.3 OBJETIVOS DO TRABALHO

O principal objetivo do GMD é envolver o núcleo gerencial da organização na busca de oportunidades de redução de gastos, de maneira justa e criteriosa, com vistas a atingir a meta corporativa da organização. O GMD extrapola a função de simples ferramenta orçamentária para um trabalho estratégico realizado junto à organização, proporcionando mudança de estrutura e de cultura sobre o controle de seus gastos (BARCELLOS, 2006).

Dada a importância da boa alocação dos recursos para garantir a qualidade do bom atendimento hospitalar e a saúde financeira dessas organizações, o objetivo deste estudo será apresentar uma proposta de implementação do sistema de Gestão Matricial de Despesas para uma organização hospitalar no Sul de Minas.

### 1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) descrever a situação atual de planejamento e controle de despesas do hospital;

- b) propor uma metodologia para a implantação do GMD de acordo com as especificidades do hospital;
- c) apresentar a estrutura futura de planejamento e controle de despesas com base na metodologia.

A pesquisa está organizada em 5 capítulos, descritos a seguir.

O Capítulo 1 aborda o contexto da gestão em hospitais, a necessidade de ferramentas que auxiliem os processos de gestão, como é o caso do gerenciamento matricial de despesas, e o problema que justifica a condução da pesquisa. Apresenta os objetivos da pesquisa e os pontos que devem ser observados de sua aplicação.

O Capítulo 2 apresenta as teorias que sustentam o tema escolhido. Discute a necessidade de uma controladoria para dar suporte à estrutura de gestão, a importância de um planejamento que direcione as ações presentes com vistas à resultados futuros da organização, evidencia a função controle como fundamental e foco de aprimoramento contínuo para o atingimento dos resultados propostos e o orçamento como um guia para a avaliação do desempenho de tais ações e resultados. Aborda algumas limitações dos sistemas de custos tradicionais e apresenta a sistemática da GMD para aplicação, bem como estudos anteriores que utilizaram a ferramenta.

O Capítulo 3 traz a metodologia utilizada e seu desenvolvimento para cada objetivo da pesquisa.

O Capítulo 4 discorre sobre os resultados apurados da situação atual da organização e propõe as modificações e melhorias necessárias para adequar sua estrutura de gestão aos conceitos anteriormente discutidos.

O Capítulo 5 faz o fechamento com as conclusões e recomendações para novas pesquisas relacionadas ao tema.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

### 2.1 CONTROLADORIA

#### 2.1.1 Conceitos

Segundo Mosimann *et al.* (1993), a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica e pode ser visualizada sob dois enfoques: (a) como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema empresa e, (b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências, como Administração, Economia, Psicologia, Estatística e Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Para Padoveze (2011), a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar o instrumental contábil. Para o autor, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída, por se tratar de um alargamento desta ciência e que por uma questão semântica, é mais bem representada pela denominação de Controladoria.

Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerado por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade. (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015).

Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela gestão econômica do sistema empresa (PADOVEZE, 2006). Deve permitir que se saiba a todo instante “onde estamos e para onde vamos”, ao mesmo tempo que é a visão do controle permanente e do alerta permanente.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2015) completam argumentando que os modernos conceitos de administração e gerência enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz Controladoria deve estar capacitada a:

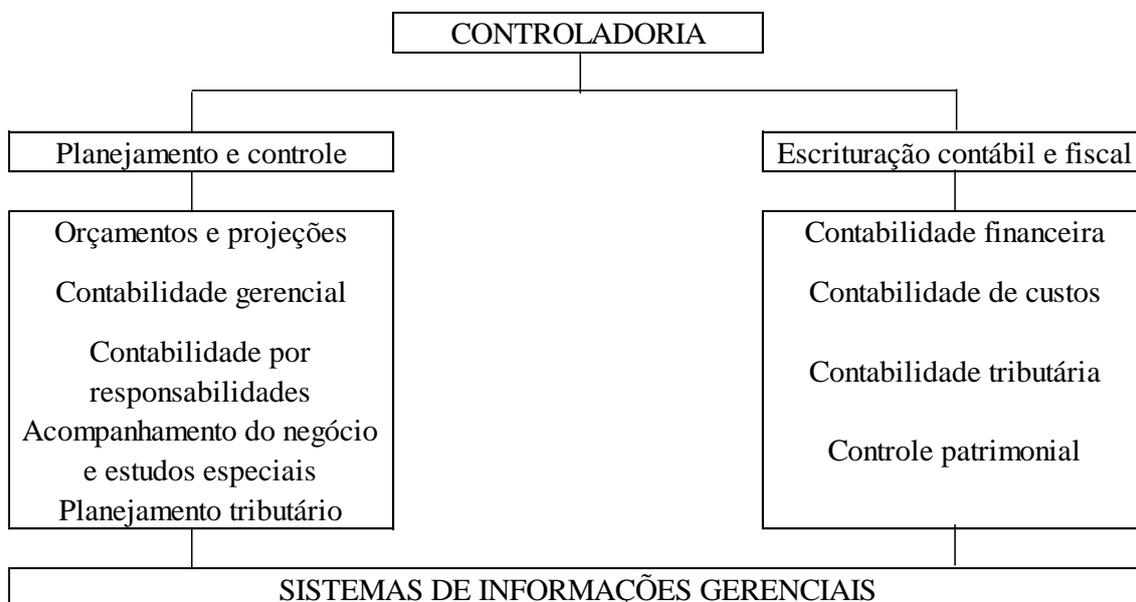
- a) organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- b) manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;

- c) exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Para atingir tais objetivos de monitoramento sistemático das atividades empresariais nos diversos níveis, o *controller* deve valer-se de algumas ferramentas para possibilitar a mensuração e o controle das diversas atividades da organização, sendo que para isso torna-se necessária a adequada integração entre os sistemas contábeis, orçamentários e padrões.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2015) propõe um modelo para a estruturação da moderna controladoria, conforme apresentado na Figura 1, tanto para atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. Essa estruturação deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos. Espera-se que a implicação seja uma melhoria dos sistemas de controle, tendo como consequência um aumento da performance dos gestores e da eficácia e eficiência das unidades, devido ao fato de as possíveis deficiências tornarem-se mais transparentes, permitindo a adoção de medidas corretivas.

Figura 1 – Estrutura da Controladoria



Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2015)

Desta forma, parece haver um consenso entre os diversos autores sobre as funções gerais da Controladoria, no sentido de criar e manter controles que façam sentido para a organização, coordenando o fluxo das informações de modo que possam ser utilizadas no processo de planejamento empresarial e no suporte à tomada de decisões para o atingimento das metas propostas. Nas subseções seguintes, serão apresentados o papel da controladoria e suas funções em destaque.

### 2.1.2 Papel da controladoria

Borba (2006, p.148) apresenta a seguinte afirmação elaborada por Fisch e Mosimann (1999):

[...] a Controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

Borba (2006, p. 148) traz ainda a afirmação de Moscovice e Simkin (2002), que “a controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização”.

De acordo com Nascimento (2009), a área de controladoria tem a função de interagir, constantemente, com o processo decisório da empresa, buscando dados e informações econômico-financeiras em suas áreas de apoio, utilizando-se, principalmente, dos sistemas de mensuração, informação e de controles internos. A controladoria deve contribuir no processo de gestão participando ativamente do planejamento e controle das operações, utilizando-se de metodologia de trabalho que permita o desenvolvimento das atividades de forma dinâmica e econômica.

Atkinson (2000) afirma que, para o processo de controle fazer sentido, a entidade deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle, caso contrário o controle não serve a nenhum propósito. Gomes e Salas (1999) argumentam que um sistema de controle envolve a elaboração de um modelo da estrutura de controle, com a determinação dos indicadores de controle e do sistema de informação, que permitirá a efetiva realização do processo de controle.

Para a análise antecipada de possíveis resultados econômicos e financeiros, a controladoria deve fazer uso de um sistema de planejamento e controle orçamentário que possibilite, através da apuração sistêmica do fluxo de informações gerenciais das organizações, a simulação e projeção dos resultados de forma agregada, o que permitirá aperfeiçoar o resultado da organização como um todo. Milani Filho (2009) afirma que o cumprimento dos compromissos sociais e a captação de recursos que viabilizem a própria continuidade operacional são as maiores preocupações de organizações sem fins lucrativos.

No contexto da administração financeira, a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício de suas atividades. É ela que fornece os dados e as informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015).

Os autores ainda afirmam que de acordo com o *Financial Executive Institute*, as principais atribuições da Controladoria compreendem:

- estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
- prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e coberturas de seguros;
- analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- sugerir melhorias para a redução de custos;
- verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2015, p. 9).

A Controladoria cumpre este papel por meio do sistema de informações, que deve oferecer uma base de dados estruturada, em condições necessárias e suficientes para que:

- a) o modelo de gestão definido pelos gestores seja efetivamente aplicado;

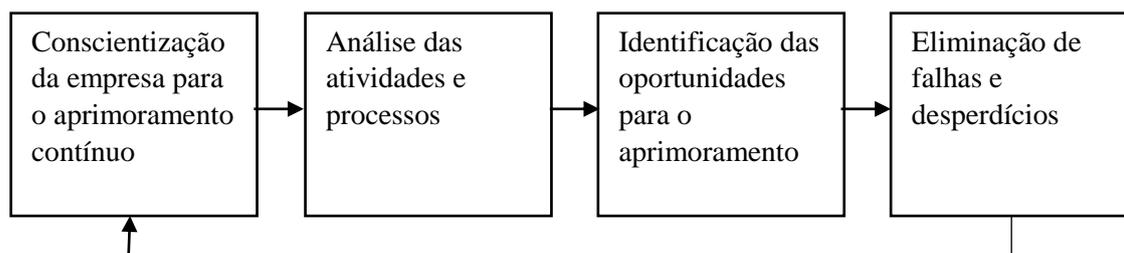
- b) os objetivos, metas e diretrizes gerais definidas pela organização, sejam permanentemente buscados;
- c) os gestores, no exercício de suas atividades à frente de sua área de responsabilidade, sejam motivados a atingir a eficácia;
- d) os gestores tenham informações adequadas e estruturadas que lhe dêem suporte no processo de tomada de decisão; e
- e) as iniciativas e ações tomadas individualmente por cada gestor, contribuam para a melhoria da empresa como um todo.

Para Quaglio (2002), como órgão administrativo a controladoria deve buscar garantir as informações suficientes e com acuracidade para o processo decisório, apoiar os gestores em seus esforços para obter a eficácia em suas áreas de responsabilidade bem como para a organização, explicar e prever os eventos de natureza econômica, financeira e operacional que podem afetar a atividade, e participar ativamente nos processos de elaboração, execução e acompanhamento do processo de gestão, em todas as suas etapas.

O autor ainda qualifica e identifica a controladoria como órgão de apoio, já que cada gestor tem autoridade e responsabilidade sobre sua área de atuação, portanto, a controladoria não poderia exercer controle sobre tais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando os gestores e a cúpula administrativa sobre os resultados obtidos pelas diversas áreas, que compõe a entidade.

Assim, com base no exposto a controladoria como órgão na organização, independentemente de sua caracterização de ser linha ou assessoria, ou seja, exercidade de cima para baixo sobre os subordinados ou exercida de forma a aconselhar mas não comandar, tem os seus papéis definidos e objetivos a serem alcançados, perseguindo o objetivo de servir como instrumento de suporte à gestão (HORNGREN *et al.*, 2004).

Figura 2 – Ciclo de aprimoramento contínuo



A Figura 2 ilustra o fluxo de atividades da Controladoria de forma geral. Em suma, a Controladoria deve prestar-se para a contínua assessoria, no sentido de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes no direcionamento da empresa aos seus objetivos.

### 2.1.3 Planejamento e estratégia empresarial

Planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Planos estratégicos não são garantia de sucesso. O Planejamento estratégico será tão eficaz quanto as premissas que foram nele incluídas e é um processo que prepara a empresa para o que está por vir. (PADOVEZE, 2005).

Pode-se definir planejamento como a tomada antecipada de decisões sobre o que fazer, antes da ação necessária. Segundo Hoji (2010), planejar consiste em estabelecer com antecedência as ações a serem executadas considerando os diversos cenários e condições existentes, estimando recursos a serem utilizados e atribuindo responsabilidades. É uma ferramenta administrativa analítica que serve para direcionar a gestão a alcançar os objetivos desejados e que auxilia a prever os resultados.

Anthony e Govindarajan (2008) afirmam existir uma concordância genérica de que a estratégia descreve a direção geral na qual uma organização planeja se mover para obter suas metas. Toda organização bem administrada possui uma ou mais estratégias, embora elas, às vezes, não sejam definidas de modo explícito.

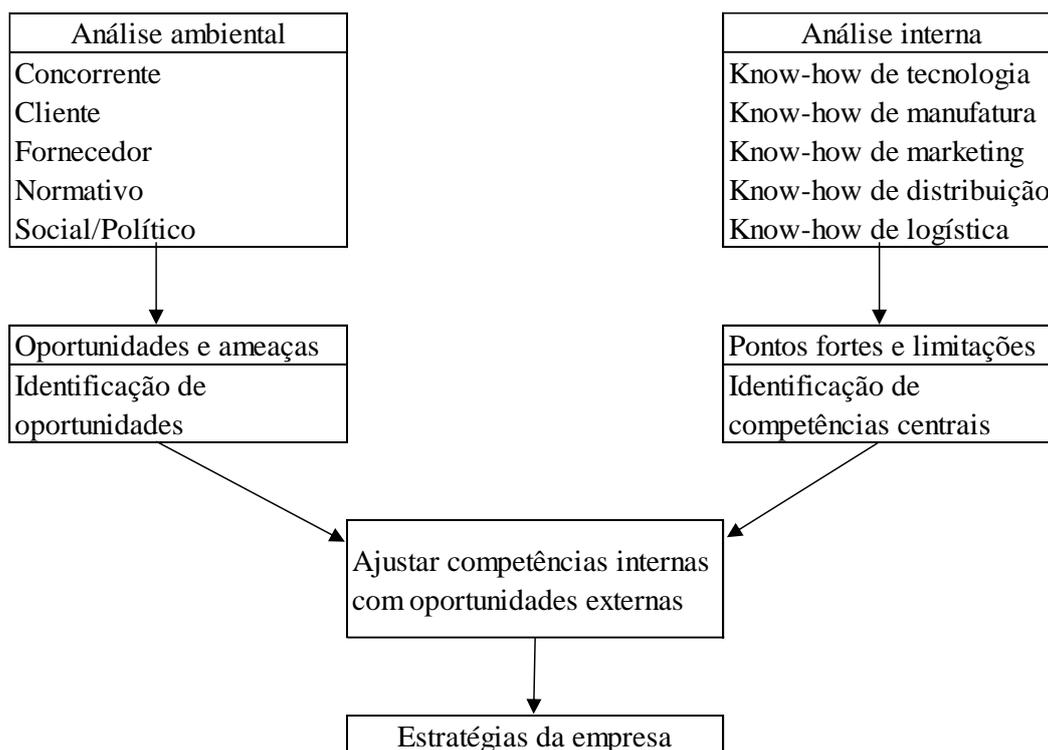
Borba (2006) diz que o Planejamento Estratégico se relaciona mais ao longo prazo e à empresa como um todo, envolvendo todo o seu ambiente, inclusive o externo. Está voltado para o futuro incerto, e se envolve com as tentativas de minimizar riscos. A formulação de estratégias não se resume na simples previsão das decisões a serem tomadas no futuro, mas também se fundamenta na tomada de decisões para produzir efeitos no futuro, ou seja, estratégia é condicionamento do futuro e, por isso, implica uma administração também estratégica e de longo prazo.

Oliveira, Perez Junior e Silva (2015) fazem uma conceituação consolidada de diversos autores sobre estratégia como sendo o processo pelo qual os gestores das organizações, usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades

ambientais externas, assim como a capacidade e os recursos internos a fim de se decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ação para realizar essas metas.

Anthony e Govindarajan (2008) explicam que uma empresa desenvolve suas estratégias ao conciliar suas competências centrais com as oportunidades de mercado. Os autores exibem um esquema de desenvolvimento de estratégias de uma empresa, conforme figura 3, como um processo em que os executivos seniores utilizam para avaliar os pontos fortes e as limitações de uma empresa considerando as oportunidades e ameaças presentes no ambiente, para que possam, em seguida, decidir sobre as estratégias que ajustam as competências centrais da empresa com as oportunidades do ambiente. Além disso, as estratégias podem ser definidas em dois níveis: (1) estratégias para a organização toda e (2) estratégias para as diferentes unidades de negócio dentro de uma organização.

Figura 3 – Formulação da Estratégia



Fonte: Anthony e Govindarajan (2008)

Um plano estratégico é uma visão específica do futuro da empresa, que contém as seguintes descrições (PADOVEZE, 2006):

- a) como será o setor de atuação da empresa;

- b) quais os mercados em que ela irá competir;
- c) quais os competidores no mercado;
- d) quais produtos e serviços a empresa oferecerá;
- e) quem são e como são os seus clientes;
- f) que valor oferecerá a seus clientes através de seus produtos e serviços;
- g) quais vantagens ela terá no longo prazo;
- h) qual será ou deverá ser o seu porte;
- i) qual será ou deverá ser a sua rentabilidade;
- j) quanto será agregado de valor aos acionistas.

Por esse prisma, o moderno gerenciamento das corporações deve constituir-se em um processo cíclico contínuo de:

- formular estratégias;
- comunicar estratégias por toda a organização;
- desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias; e
- desenvolver e implementar controles para aprimorar as etapas da implementação e depois o sucesso no alcance das metas estratégicas.

Para Oliveira, Perez Junior e Silva (2015), a Controladoria é vital para o planejamento a longo prazo de qualquer tipo de organização, com ou sem finalidades lucrativas. Fatores como a atual competitividade do mundo dos negócios, a globalização da economia, a abertura das fronteiras comerciais, a crescente preocupação com a ecologia e os aspectos sociais, entre outros, exigem um gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades.

Assim, pode-se perceber uma relação de grande importância entre o papel da controladoria e o processo de planejamento estratégico de um negócio. À medida em que uma se presta a servir como suporte à gestão garantindo transparência de informação e acuracidade de dados, a outra se vale destas informações e dados para tomar as decisões relacionados ao rumo do negócio no ambiente em que atua. Para aferir se o curso das ações tomadas corresponde à estratégia definida, é preciso prever os resultados e influenciá-los através de processos decisórios bem controlados. Neste sentido se desenvolvem as próximas subseções do trabalho.

#### 2.1.4 Controle

Segundo Gomes e Salas (2001), o controle é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva, e para a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes.

Anthony e Govindarajan (2008) afirmam que para que uma organização seja controlada, os mecanismos devem estar em ordem para garantir que os planos estratégicos sejam executados. Segundo os autores, todo sistema de controle possui pelo menos quatro elementos:

- a) um mecanismo detector ou sensor – que mede o que realmente ocorre no processo que está sendo controlado;
- b) um mecanismo assessor – que determina a importância das ocorrências, fazendo uma comparação em relação a algum padrão ou expectativa do que deveria estar ocorrendo;
- c) um mecanismo realizador – (frequentemente chamado *feedback*) que altera o padrão de comportamento se o assessor indicar que ele precisa ser alterado;
- d) uma rede de comunicações – sistema que transmite as informações entre o detector e o assessor e entre o assessor e o realizador.

Uma organização consiste em um grupo de pessoas que trabalham juntas para atingir algumas metas comuns (como lucro, por exemplo). As organizações são conduzidas por uma hierarquia de gestores, com o Diretor Executivo na parte superior do organograma e os gerentes de unidades de negócio, departamentos, funções e outras subunidades posicionados abaixo desse nível. A complexidade da organização determina o número de níveis na hierarquia. Todos os gestores devem supervisionar pessoas em suas próprias unidades. O Diretor Executivo decide sobre as estratégias gerais que permitirão à empresa alcançar suas metas. Os gerentes das diversas unidades de negócio formulam estratégias de negócios adicionais, que são submetidas à aprovação do Diretor, e que permitirão que suas unidades de negócio alcancem as referidas metas. O processo de controle gerencial é o processo pelo qual os gestores de todos os níveis garantam que as pessoas supervisionadas por eles possam implementar suas estratégias pretendidas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

A interação entre o processo de controle gerencial e o sistema de controle ocorre quando os detectores reportam o que está ocorrendo em toda a organização; os assessores comparam essas informações com o status desejado; os realizadores efetuam a ação corretiva se perceberem alguma diferença significativa entre o status real e o status desejado; e o sistema de comunicação informa aos gestores o que está ocorrendo e como essa situação está sendo comparada com a situação desejada.

Entretanto há diferenças entre o processo de controle gerencial e outros mais simples, e estas residem no seguinte (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008):

- a) o padrão não é preestabelecido. O sistema de controle gerencial é o resultado de um processo de planejamento consciente. E nesse processo o gestor decide quais ações a organização deve empreender, e uma parte do processo de controle é a comparação entre as realizações efetivas e os planos definidos. Portanto o controle em uma organização envolve o planejamento;
- b) o controle gerencial não é automático. Alguns detectores em uma determinada organização podem ser mecânicos, mas o gestor sempre detecta informações com seus próprios olhos, ouvidos e percepções;
- c) o controle gerencial requer a coordenação entre indivíduos. Uma organização consiste em muitas partes individuais e o controle gerencial deve garantir que cada uma dessas partes trabalhe em harmonia com as outras;
- d) a conexão, desde a percepção da necessidade de ação até a determinação da ação requerida, para obter o resultado desejado pode não ser nítida. Um gestor atuando como um assessor pode decidir que “os custos estão muito altos”, mas ele pode não visualizar uma ação simples ou automática que possa assegurar que os custos diminuirão até chegar no padrão desejado. Não é possível saber qual ação um determinado gestor executará quando houver uma diferença significativa entre o desempenho real e o esperado, e nem qual ação as outras pessoas realizarão em resposta ao sinal do gestor;
- e) muitos controles gerenciais são realizados pelo autocontrole. O controle é mantido não por um mecanismo externo, mas os gestores utilizam seus próprios julgamentos em vez de seguir as instruções de um superior.

Assim, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou

coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar que os objetivos pretendidos sejam atingidos. Para a controladoria, é importante conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015).

Desta forma, a função controle ganha relevância à medida em que há objetivos a serem perseguidos, residindo aí a diferença entre organizações que utilizam desta função apenas para cumprir questões legais daquelas que tem, de fato, um planejamento de longo prazo claro e consistente. Em outras palavras, o controle é o processo pós-planejamento. Ambos, planejamento e controle, são favorecidos pelo uso de um sistema orçamentário, que será o instrumento utilizado para quantificar as expectativas, financeiras ou não, da administração com relação ao período vindouro.

#### 2.1.5 Orçamento

O papel do orçamento na gestão de uma empresa é mais bem mais compreendido quando relacionado às funções administrativas. As inúmeras definições de “administração” de uma entidade podem ser resumidas em três funções básicas: planejamento, organização e controle. Essas responsabilidades do administrador podem ser descritas da seguinte forma (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015):

- a) planejar: representa a forma como ele e sua empresa pretendem atingir os objetivos propostos;
- b) organizar: representa a melhor disposição dos recursos da empresa. Suas atividades, as de seus subordinados e todos os recursos disponíveis deverão estar dispostos de maneira a alcançar os objetivos propostos de forma mais eficiente e eficaz;
- c) controlar: representa a segurança de que sua própria energia e ações, bem como as de seus subordinados, estejam coordenadas com a implementação dos objetivos da organização.

A elaboração do orçamento é tarefa de toda a organização. Cada área será responsável por alcançar determinadas metas, as quais deverão estar harmonizadas com as metas da entidade toda. O processo orçamentário é um dos instrumentos que permitem acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados.

Para Padoveze (2006), a base da Controladoria operacional é o processo de planejamento e controle orçamentário. O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. Em sua definição, orçamento nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje. O autor traz também uma segunda definição, que diz que orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano.

Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação gerencial de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício. Portanto, o orçamento não deixa de ser uma repetição dos relatórios gerenciais atuais, só que com os dados previstos, dentro da melhor visão que a empresa tem no momento de sua elaboração (PADOVEZE, 2006).

Padoveze e Taranto (2009) definem orçamento como um processo formal de planejamento para o curto prazo e pode ser considerado uma das mais importantes ferramentas de controladoria e contabilidade gerencial, para a qual o controller e os demais gestores da empresa devem despender tempo e foco para sua elaboração e seu acompanhamento. Welsch (2010) conceitua orçamento como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

Para Hansen e Mowen (2001), os orçamentos desempenham um papel crucial dentro do planejamento e do consequente controle. Quando usado para o planejamento, um orçamento é um método de traduzir as metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais, e também pode ser útil no seu controle. Assim, orçamentos podem ser usados para comparar resultados reais com os planejados e guiar as operações de volta para o rumo correto, se necessário. Os orçamentos evoluem dos objetivos a longo prazo da empresa, gerando a base para sua operacionalização.

Outras definições são dadas por Catelli (1999 *apud* FREZATTI, 2008), ao dizer que o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho. Zdanowicz (1998) também define orçamento como um instrumento que descreve um plano geral de operações ou de investimentos por um determinado período, orientado pelos objetivos e metas propostas pela alta

administração. Tung (1983) assevera que o orçamento consiste, essencialmente, em um plano de trabalho coordenado e no controle desse plano.

De acordo com Zdanowicz (1998), para elaboração do orçamento se faz necessário atender aos seguintes pré-requisitos: estrutura organizacional compatível, contabilidade aberta e informatizada, fixação dos objetivos e disciplina e seriedade. Sá e Moraes (2005) acrescentam que também é necessário:

- a) comprometimento da diretoria;
- b) criação de um setor de orçamentos;
- c) aquisição ou desenvolvimento de um programa de execução e acompanhamento orçamentários;
- d) adaptação dos sistemas existentes à nova realidade orçamentária.

Welsch (2010) apresenta algumas desvantagens que devem ser levadas em consideração no uso do orçamento: a) os resultados podem apresentar variações por se tratarem de projeções ou estimativas; b) necessidade constante de aperfeiçoamento do processo e suas técnicas; c) a eficácia da execução depende dos esforços contínuos dos gestores; e d) o orçamento não pode ser analisado isoladamente para a gestão.

Para Souza (2007), grande parte das empresas falha na utilização do orçamento para a melhoria do desempenho organizacional por não utilizar essa ferramenta para melhorar a comunicação e a coordenação entre os vários níveis funcionais da organização, e ainda no desalinhamento do orçamento com as estratégias organizacionais.

O Quadro 1 resume os aspectos mais importantes inerentes ao planejamento e controle orçamentário de uma organização:

Quadro 1 – Planejamento e controle orçamentário.

<b>O que é planejamento</b>	<b>O que é orçamento</b>
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-lo.	É a expressão monetário de um plano operacional.
É um processo de tomada de decisão por antecipação.	É a etapa final de um processo de planejamento.
É um processo orientado no sentido de produzir uma ou várias situações futuras.	É um compromisso de realização.
Envolve um conjunto de decisões interdependentes.	É um instrumento de acompanhamento e contínua avaliação de desempenho das atividades e dos departamentos.

Fonte: Oliveira, Perez Junior e Silva (2015)

O orçamento é um instrumento de Administração que está relacionado de muitas maneiras às operações contábeis e ao processo de planejamento e controle da organização. Em uma entidade descentralizada, o controle orçamentário pode ser estruturalmente desagregado em subunidades organizacionais, sendo que a seus gestores estão atribuídas a autoridade e a responsabilidade pelas atividades operacionais correspondentes. Essas subunidades (centros de responsabilidade) podem ser as seguintes (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2015):

- a) centros de custos;
- b) centros de receitas;
- c) centros de lucros;
- d) centros de investimentos.

O orçamento de um centro de custo normalmente se inicia com a preparação de uma previsão de custos ou despesas estimadas para determinado período (geralmente calendário-ano). Esse orçamento é revisado pela Alta Administração, que pode solicitar alterações antes de sua aprovação. Os custos incorridos serão contabilizados por centro de custos e, em seguida, confrontados com o orçamento aprovado. Quando houver variações, os responsáveis pelo centro de custos deverão aplicar ações corretivas. No centro de receitas, simplesmente é delegada a responsabilidade pela geração de vendas.

Tanto os centros de custo quanto os centros de receitas possuem limitações no controle ou na avaliação de desempenho, já que não abordam a lucratividade. O conceito de centro de lucro consiste em delegar responsabilidade pela geração de receitas e pelo controle dos custos associados, bem como pela maximização do nível de lucratividade.

Segundo Beber (2007), empresas que já estão estruturadas dentro de uma perspectiva funcional e que apresentam contabilidade de custos sob a lógica de centros de custos tendem a adaptar-se mais facilmente ao GMD.

O GMD como uma metodologia de gestão de despesas tem como um de seus objetivos envolver o núcleo gerencial da empresa para que todas as áreas se comprometam com o planejamento e o controle das despesas em primeiro lugar, para em seguida empreender um caminho na busca por oportunidades de redução de gastos de maneira justa e criteriosa, visando atingir a meta corporativa da organização. Neste momento, o GMD extrapola a função de simples ferramenta orçamentária para um trabalho estratégico realizado junto à empresa, proporcionando mudanças na estrutura gestão e na cultura da média gerência sobre o controle de seus gastos.

## 2.2 SISTEMAS DE CUSTOS TRADICIONAIS E SUAS DEFICIÊNCIAS

De acordo com Abbas (2001), mão-de-obra direta e materiais eram os fatores de produção predominantes. As inovações tecnológicas ocorriam em um horizonte de tempo maior, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. Algumas características do período compreendido entre 1920 a 1980 são:

- a) competitividade no âmbito organizacional;
- b) preços baseados nos custos;
- c) clientes passivos, acomodados;
- d) ciclo de vida dos produtos longos;
- e) produtos padronizados;
- f) marketing genérico;
- g) tecnologia com avanços moderados;
- h) sistemas de produção estáveis;
- i) grandes estoques;
- j) qualidade restrita ao produto e ao nível fabril;
- k) mercado absorvendo as ineficiências.

A partir da década de 70, alterações no ambiente de negócios começaram a ser mais frequentes. A competição global e as inovações tecnológicas provocaram mudanças grandes quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras. O novo ambiente passa a demandar informações mais relevantes relacionadas aos custos das atividades, processos, produtos e clientes (ABBAS, 2001).

Essas modificações nos negócios passam a exigir das empresas maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, engenharia, marketing, desenvolvimento de produtos, serviços de atendimento a clientes e treinamento. Como consequência, cresceram os custos indiretos, enquanto os avanços da tecnologia provocaram a redução dos custos diretos. Esse novo ambiente passou a demandar:

- a) competitividade em âmbito global;
- b) preços ditados pelo mercado;
- c) clientes cada vez mais exigentes;
- d) rapidez no lançamento de novos produtos, ou seja, os ciclos de vida dos produtos curtos;
- e) produtos customizados;

- f) marketing intensivo e dirigido;
- g) tecnologia com grandes e surpreendentes avanços;
- h) sistemas de produção flexíveis;
- i) pequenos níveis de estoque, ou seja, níveis de estoques mantidos nas quantidades apropriadas para fazer o atendimento aos clientes;
- j) qualidade total, em que são envolvidos cada função e pessoa dentro da empresa, desde produção e compras até vendas e marketing. A qualidade de um produto/serviços fica condicionada ao grau com que ela atende às necessidades e conveniências do consumidor;
- k) mercado evitando ao máximo as ineficiências.

Para Kaplan e Cooper (1998), as principais empresas estão utilizando sistemas de custeio aperfeiçoados para:

Projetar produtos e serviços que correspondam às expectativas dos clientes e possam ser produzidos e oferecidos com lucro; sinalizar onde é necessário realizar aprimoramentos contínuos ou descontínuos (reengenharia) em qualidade, eficiência e rapidez; auxiliar os funcionários ligados à produção nas atividades de aprendizado e aprimoramento contínuo; orientar o mix de produtos e decidir sobre investimentos; escolher fornecedores; negociar preços, características dos produtos, qualidade, entrega e serviço com clientes e estruturar processos eficientes e eficazes de distribuição e serviços para mercadorias e público-alvo (KAPLAN; COOPER, 1998, p.12)

As principais deficiências encontradas nos sistemas convencionais de contabilidade de custos, que já vinham perdendo relevância por não atender, em muitos casos, adequadamente os gestores neste novo ambiente de negócios, segundo Martins (2010) são as seguintes:

- a) distorções no custeio dos produtos em função de rateios arbitrários dos custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- b) utilização de um pequeno número de bases de rateio;
- c) não mensuração dos custos da não qualidade, aqueles provocados por falhas internas e externas como por exemplo retrabalho e tempo desperdiçado de produção;
- d) não segregação dos custos de atividades que não agregam valor;
- e) não utilização do conceito de custo-meta ou custo alvo;
- f) não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira (indicadores físicos de produtividade).

Galvan e Carraro (2016) dizem que a perspectiva tradicional de planejamento e controle orçamentário dificulta o direcionamento de ações proativas que conduzem a ações gerenciais que possibilitam a conquista dos resultados. Desta forma, o atendimento das metas e objetivos traçados no plano estratégico da empresa fica comprometido devido à postura estática e limitada e a medições superficiais realizadas em períodos muito espaçados, muitas vezes pós-fato.

Neste sentido, o adequado desenho e implantação de um Orçamento Matricial pode trazer ganhos significativos ao propiciar uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática, que motiva a realização de ações proativas tanto no planejamento como no controle orçamentário. O aspecto fundamental para o sucesso do Orçamento Matricial é o engajamento de todos os gestores, independentemente de nível hierárquico. Isto ocorre em função da necessidade de mudança no comportamento para melhor tratar as despesas, com vistas a preservação do caixa da empresa, o que irá propiciar a disponibilização de recursos para investimentos que levem a um incremento no seu nível de competitividade (GALVAN; CARRARO, 2016).

O sistema de contabilidade de custos tradicional tem se apresentado pouco eficiente para as finalidades de gestão há algum tempo. Segundo Brimson (1996), os sistemas convencionais de contabilidade de custos apresentam números distorcidos e agregados baseados em padrões de comportamento errados. A informação chega muito tarde para impactar as decisões e não estimula as modificações necessárias para competir em um ambiente de negócios dinâmico.

Diante do exposto, pode-se observar critérios e variáveis a serem consideradas para que a execução do trabalho de gestão evolua para atender as necessidades das organizações. Organograma bem definido com relação às funções e atividades, apoio em um ferramental tecnológico que permitirá a busca de informações para a construção e o acompanhamento do orçamento, plano de contas bem definido em um sistema integrado para reduzir o tempo com o trabalho operacional e liberar mais tempo para análises, permitindo o atingimento das objetivos e metas.

### 2.3 GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS

O orçamento matricial, também denominado Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), tem sido aplicado no meio empresarial e também em Instituições Governamentais. Foi aplicado pela primeira vez na Ambev para a elaboração do

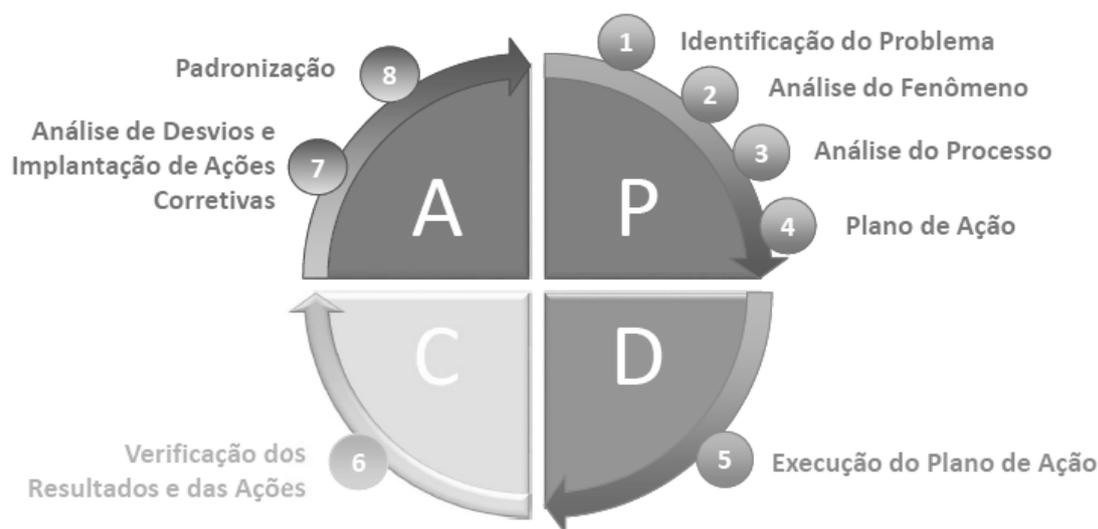
orçamento de 1999. Após o grande sucesso da ferramenta e uma economia de R\$ 152 milhões no primeiro ano, o método foi formalizado pela Fundação de Desenvolvimento Gerencial, chamada à época de Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial - INDG.

Para Silva e Gonçalves (2006), o orçamento matricial tem o objetivo de buscar a participação de toda linha gerencial da empresa com intuito de encontrar formas de redução de gastos, e como consequência, atingir as metas da empresa.

Para Santos *et al.* (2008), Orçamento Matricial é um método de gestão que está sendo utilizado pelas empresas, sendo recomendado àquelas dispostas a gerenciar diariamente seus custos. A utilização correta deste orçamento auxiliará a organização a se tornar mais competitiva no mercado, em termos de preço, qualidade e serviço ao ofertar seus produtos.

O orçamento matricial é baseado na metodologia do PDCA, onde P significa *Plan*, D significa *Do*, C significa *Check* e A significa *Act*. Dentro do Orçamento Matricial o planejamento do orçamento é realizado dentro do quadrante P e o controle orçamentário dentro dos quadrantes D, C e A, conforme Figura 4.

Figura 4 – Ciclo PDCA



Fonte: INDG (2006)

Para Aguiar (2006), o PDCA é utilizado para resolver problemas organizacionais ou realizar atividades de gerenciamento e, de acordo com seu foco ou tipo, o giro do PDCA assume características diferentes. Para o autor o método PDCA de controle de

processos ou sistemas é utilizado para atingir as metas necessárias à sobrevivência das empresas e nesse foco suas etapas podem ser definidas como:

- a) *Plan* (planejamento): no planejamento são definidas as metas de interesse e estabelecidos os planos de ação necessários para atingimento destas metas;
- b) *Do* (execução): para a execução dos planos de ação, as pessoas são treinadas nesses planos e os mesmos são implementados. Nesta etapa também é realizada a coleta de dados que possam fornecer informações sobre a obtenção da meta;
- c) *Check* (verificação): com os dados coletados na etapa de execução, é feita uma avaliação dos resultados obtidos em relação ao alcance da meta;
- d) *Act* (ação): nesta etapa a ação a ser realizada depende dos resultados obtidos em relação às metas. Se as metas foram alcançadas são estabelecidos meios de manutenção dos bons resultados e se as metas não foram alcançadas, inicia-se um novo giro do PDCA.

Bezerra (2014) argumenta que o PDCA visa controlar e melhorar os processos e produtos de uma forma contínua, uma vez que atua como um processo que não possui intervalos. Destacam-se como finalidades do PDCA a celeridade e o aperfeiçoamento dos processos de uma empresa, identificando as causas de seus problemas e propondo soluções para os mesmos.

O GMD é um método de gerenciamento orçamentário cruzado, baseado na análise parametrizada dos gastos operacionais (despesas e custos fixos) que está sendo aplicado em empresas privadas e também na administração pública. Consiste em uma estrutura de planejamento e controle de despesas com o respectivo desmembramento em Contas e Subcontas Contábeis para apuração e acompanhamento (GALVAN; CARRARO, 2016).

As empresas que adotam o conceito de gerenciamento matricial devem incorporá-lo no controle orçamentário. Assim, as justificativas das variações são dadas por ambos os gestores: o de pacotes e o do centro de custo ou conta. O gestor de pacote dá seu parecer quanto à justificativa do gestor do centro de custo e seu impacto na conta total (PADOVEZE, 2005). O modelo pode ser ilustrado conforme a Figura 7 abaixo.

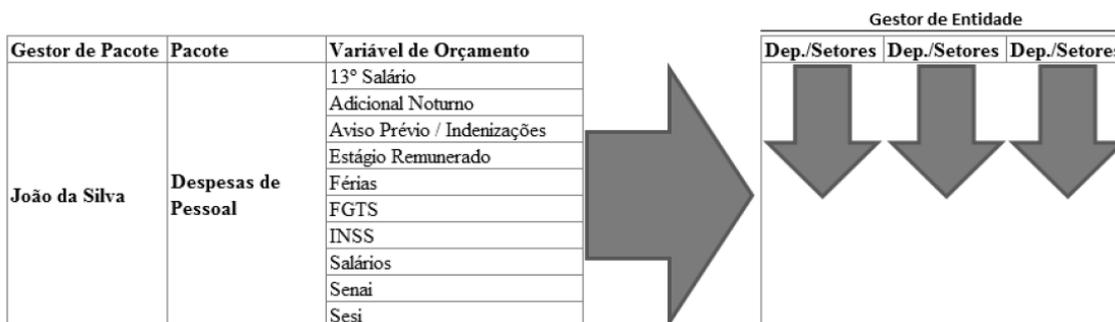
Através do cruzamento entre as entidades (unidades organizacionais ou centros de custos) e os pacotes (agrupamento de contas contábeis com a mesma característica), são formuladas e controladas as metas da empresa. A ideia de ter sempre duas pessoas respondendo por um mesmo custo traz vantagens para empresa, entre elas o fato de

existir um especialista em determinado tipo de gastos, o responsável pelo pacote (SÁ, 2000).

De acordo com INDG (2007 *apud* WANZUIT, 2009), o GMD é um instrumento gerencial utilizado para planejamento e controle do orçamento anual e tem sua implementação baseada em três princípios:

- controle cruzado: todas as despesas orçadas devem ser acompanhadas por duas pessoas;
- desdobramento dos gastos: para a definição das metas, todos os gastos devem ser detalhados até o nível de atividades e de unidade orçamentária;
- acompanhamento sistemático: deve-se instituir uma dinâmica de acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e definindo ações corretivas para os desvios.

Figura 5 – Modelo de Gestão Cruzada



Fonte: Galvan e Carraro (2016)

O Orçamento Matricial está apoiado em três definições de variável de análise, pacotes e entidade, as quais são descritas a seguir (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Variável de análise é uma conta contábil ou um grupo de contas similares relativas aos lançamentos que as originam. Por exemplo, as várias contas que recebem lançamentos dos encargos de folha podem ser agrupadas em uma variável denominada “Encargos da Folha”, conforme ilustra o Quadro 2.

Quadro 2 – Agrupamento de Variável Orçamentária

Conta Contábil	Variável de Orçamento
FGTS	Encargos da Folha
INSS	
SENAI	
SESI	

Fonte: Galvan e Carraro (2016)

Os pacotes são agrupamentos de variáveis de análise relacionadas ao mesmo tema, por exemplo, despesas de pessoal. O Quadro 3 ilustra as contas que representam o agrupamento de contas que compõem o Pacote de "Despesas de Pessoal".

Quadro 3 – Pacote de Despesas

Conta Contábil	Pacote
13º Salário	Despesas de Pessoal
Adicional Noturno	
Aviso Prévio	
Estágio Remunerado	
Férias	
FGTS	
INSS	
Salários	
Senai	
Sesi	

Fonte: Galvan e Carraro (2016)

A entidade é o menor nível no qual serão realizados levantamentos de dados, conforme ilustra o Quadro 4. Pode ser uma unidade organizacional da empresa ou um centro de custos. É importante ressaltar que para cada entidade é definido um dono e um gestor.

Quadro 4 – Entidade Orçamentária

Centro de Custos	Entidade Orçamentária
Linha de Produção 1	Linha de Produção
Linha de Produção 2	
Linha de Produção 3	
Linha de Produção 4	

Fonte: Galvan e Carraro (2016)

Mas o que essas definições têm a ver com o conceito de controle matricial? Tudo, afinal o controle matricial possui este nome porque, para a elaboração do orçamento e posterior acompanhamento, é realizado o cruzamento de pacotes e entidades em uma matriz. Por exemplo, as despesas de viagens do departamento comercial, além de controladas pelo gestor desse departamento, são controladas pelo gestor da despesa de viagem da empresa, formando um cruzamento que gera maior controle e redução de gastos (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

O modelo de gerenciamento matricial apresenta uma novidade conceitual ao propor que, além do gerenciamento de coluna (Gestor de Entidade), haja um gerenciamento de cada linha (Gestor de Pacote), independentemente da responsabilidade primária atribuída a cada gestor de coluna (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Assim, conforme estes autores, tem-se:

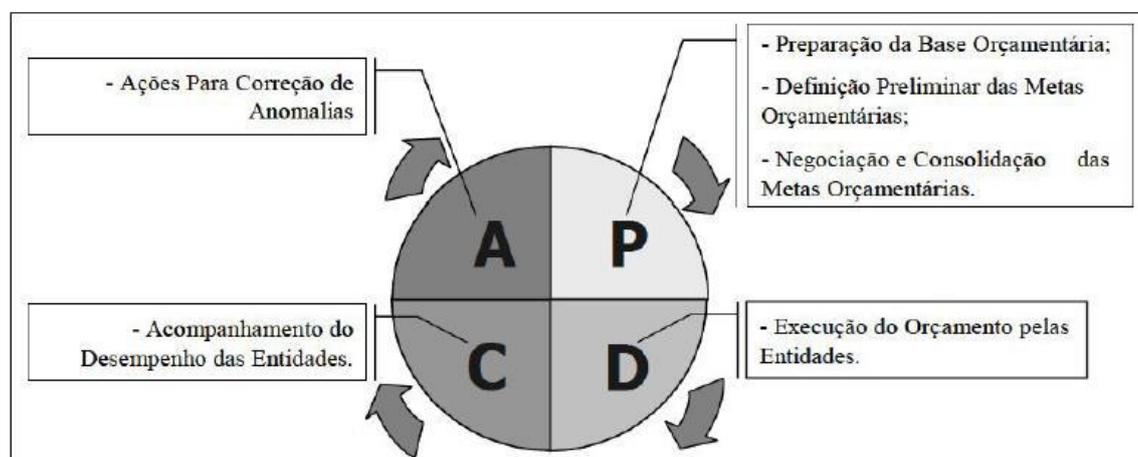
- a) o gestor de coluna (Gestor de Entidade), responsável pela peça orçamentária de seu departamento ou de sua atividade, tem que responder por todas as contas contábeis de despesa de sua área; e
- b) o gestor de linha (Gestor de Pacote), designado pela empresa para ser o responsável por determinada conta contábil, deve responder à empresa por esta conta.

De acordo com INDG (2005 *apud* BARTILOTTI, 2006), as premissas básicas dessa metodologia são:

- a) resultado do orçamento matricial igual ao resultado contábil, ou seja, os relatórios gerenciais demonstram exatamente os mesmos números contábeis;
- b) utilização de dados reais históricos como base para elaboração de projeções futuras;
- c) alocação adequada dos lançamentos contábeis.

Deve ainda ser considerado, o exame detalhado dos gastos e despesas, as metas orçamentárias específicas para cada área e ter desafios compatíveis com o potencial de ganho. Para o INDG (2006), o processo de elaboração do orçamento matricial ocorre em cinco etapas, descritas a seguir e representadas na figura 6:

Figura 6 – Orçamento matricial adaptado ao PDCA



Fonte: Bezerra (2014)

A primeira etapa refere-se à preparação da base orçamentária, que consiste na fase de definição da estrutura da matriz, através da obtenção dos dados do sistema contábil, definição dos pacotes e entidades, nomeação dos gestores.

A segunda etapa é a preparação para definição preliminar das metas orçamentárias e é composta pela definição dos critérios para orçamentação, bem como a definição dos indicadores, parâmetros e clusters, que são agrupamentos de entidades, definidos a partir de algum critério racional, levando-se em consideração a similaridade em relação a uma determinada despesa. Ainda estão incluídos a coleta de dados para definição das metas e o treinamento dos gestores previamente definidos.

A terceira etapa consiste na definição preliminar das metas, que contempla a identificação das oportunidades de redução de custos e elaboração da lista de ações propostas.

A quarta etapa é a negociação e consolidação das metas preliminarmente discutidas e validadas, e consiste na negociação das metas preliminares entre os gestores de pacote e de área, realização dos ajustes nas metas preliminares, construção das matrizes de metas consolidadas e elaboração dos planos de ação para atingimento das metas.

Por fim, a quinta etapa trata da preparação dos instrumentos de acompanhamento. Após a execução do orçamento o mesmo deve ser analisado entre o realizado e planejado e para isso devem ser definidas ferramentas para comparação dos resultados, as quais servirão de base para a gestão orçamentária, isto é, para que sejam tomadas as ações corretivas e melhoria contínua do método e dos resultados através da avaliação de desempenho.

#### 2.4 MODELO CONCEITUAL DA IMPLANTAÇÃO DA GMD

De acordo com a revisão da literatura, o modelo conceitual de implantação da GMD pode ser representado conforme a Figura 7.

Figura 7 – Modelo conceitual de implantação da GMD



Fonte: Elaborada pelo autor

O modelo conceitual foi elaborado com base nas premissas de que a Gestão Matricial de Despesas amplia as atividades de planejamento e controle, proporcionando aos gestores inserir as atividades orçamentárias como base para suas metas de gastos. Espera-se como resultado destas atividades uma melhoria na gestão do negócio, uma vez que a característica qualitativa da ferramenta de descentralização e especialização do gasto leva a uma mudança cultural positiva no sentido de envolver todos os gestores para o atingimento dos resultados propostos.

## 2.5 ESTUDOS ANTERIORES

Esta seção foi motivada para ilustrar como a GMD tem sido amplamente utilizada como ferramenta de gestão, no entanto com mais relatos de utilização na esfera privada (BARTILOTTI, 2006; GALVAN; CARRARO, 2016; SANTOS, 2014; SILVA; BEZERRA, 2014; TISSOT *et al.*, 2013; WANZUIT, 2009) do que na pública (STEPHANOU, 2012; TELES *et al.*, 2009; VIEIRA *et al.*, 2011). A literatura possui muitos estudos que relatam a utilização da GMD e seus benefícios qualitativos e quantitativos.

O trabalho de Bartilotti (2006) procurou avaliar se a metodologia do orçamento matricial era uma ferramenta adequada e eficiente para o acompanhamento e controle dos gastos fixos operacionais de uma empresa de telecomunicações. A autora afirma que o trabalho foi possível por trabalhar na empresa objeto de estudo, o que permitiu detalhar o processo de elaboração do orçamento matricial, suprimindo a total inexistência de fontes literárias e documentos formais sobre a matéria até então. Como resultado, a conclusão diz que houve um consenso de que a metodologia proporcionou maior conscientização da empresa sobre a importância do acompanhamento e controle dos

gastos fixos; maior comprometimento das pessoas envolvidas; maior preocupação com os custos e o resultado global da empresa; busca por melhores resultados; redução dos custos; implementação de ações corretivas aos desvios orçamentários; diminuição dos erros de lançamentos contábeis; redução de solicitações de provisões contábeis e maiores oportunidades de agregação de novas experiências. Pôde-se evidenciar, pelos resultados obtidos, que a metodologia do orçamento matricial comprovou ser uma ferramenta adequada e eficiente para o acompanhamento e o controle dos gastos fixos da organização.

Wanzuit (2009) objetivou a elaboração de uma sistemática de apoio à implantação do Orçamento Matricial em uma indústria de alimentos, com vistas à utilizar o método como ferramenta de gestão e redução de despesas. Foi possível constatar que esta sistemática auxiliou no entendimento e aplicação do método de Orçamento Matricial, tanto que a empresa incorporou os indicadores globais do orçamento aos indicadores de gestão estratégica, auferindo importante redução de gastos nos anos que se seguiram. Como benefício adicional, houve a padronização de alguns processos da empresa, que otimizou os recursos utilizados pela busca de melhores práticas dentro de um processo de melhoria contínua. Para concluir, a autora ressalta que nenhum sistema de planejamento orçamentário irá sanar todos os problemas econômico-financeiros de uma organização e que, mesmo sendo bastante eficiente, o Orçamento Matricial não é capaz de garantir lucro para uma organização. Lembra ainda que toda redução de despesas tem um limite quando se quer manter a qualidade de produtos ou serviços, estando esta diretamente relacionada aos recursos utilizados e, por isso, devem ser otimizados e jamais cortados de forma indiscriminada.

Tissot *et al.* (2013) aplicou o orçamento matricial como ferramenta de gestão de custos em uma operadora de saúde, através de análise documental e pesquisa participante. Na conclusão, os autores destacam que embora os métodos de gestão tenham evoluído, muitas empresas, especialmente as operadoras de saúde, realizam suas atividades sem adotar um planejamento e um controle de longo prazo. A implantação do Orçamento Matricial possibilitou que a operadora apresentasse um diferencial em termos de custos, serviços e preços de produtos, considerando que cada unidade de negócios passou a ter o seu representante constituído como gestor de uma área da empresa. Um dos produtos finais foi um mapa de oportunidades de redução de despesas, refletidas no orçamento anual elaborado para toda a organização. O trabalho realizado verificou ainda que este método é recente e que muitas empresas possuem dificuldades

a serem vencidas, como o medo dos administradores em enfrentar inovações organizacionais e mudanças. Nesse âmbito, é necessário rever as questões gerenciais, sempre com um olhar inovador, mas dentro de uma adequação em relação ao que se gasta e ao que se quer gastar em uma empresa, ou melhor, o que se pode reduzir em questões de custos e na erradicação de desperdícios.

O trabalho de Santos (2014) também analisou a aplicação personalizada do GMD e seus desdobramentos em uma organização de saúde. O estudo permitiu afirmar que a instituição utiliza o conceito de orçamento matricial, e as práticas em sua maioria estão de acordo com o sugerido na literatura pesquisada, havendo o uso parcial da GMD. O orçamento possui a devida relevância na instituição, os gestores estão engajados no cumprimento das metas e entendem a importância que isso tem para o Plano Estratégico do Hospital. A controladoria concentra a execução do orçamento anual com uma postura centralizadora, prejudicando o controle cruzado e a análise parametrizada das despesas em todos os níveis da organização.

Silva e Bezerra (2014) objetivaram explicar se houve melhora na gestão de gastos com a utilização da GMD e indicar possíveis explicações de como o método contribui no processo orçamentário e no controle do consumo de recursos. Os resultados da pesquisa permitiram inferir que a gestão matricial de despesas pode ser uma ferramenta de gestão e controle dos gastos eficiente, de forma que nos primeiros dois anos de implantação os resultados foram satisfatórios segundo os gestores. Ainda ressaltaram sobre a necessidade de o indivíduo ter conhecimento de toda natureza de gastos, a importância do envolvimento de todos no processo de elaboração e execução da ferramenta, o orçamento participativo é a forma que envolve todos os níveis hierárquicos da empresa. É importante ressaltar através do questionário foi levantado alguns pontos que podem merecer cuidados em relação à implantação da GMD, que são: a empresa precisa buscar melhorar sua condição para o trabalho com a GMD, com recursos tecnológicos mais adequados e treinamento de pessoas o que pode indicar uma deficiência percebida pelos gestores. Concluiu-se então que a gestão matricial de despesas contribui para o processo orçamentário e na melhoria do consumo de recursos de produção, elevando assim o ganho da empresa.

Mais recentemente o estudo de Galvan e Carraro (2016) objetivou demonstrar também através de um caso prático, em uma indústria de componentes de borracha, como o Orçamento Matricial pode ser estruturado nas organizações. Os autores afirmam que o Orçamento Matricial pode ser uma poderosa ferramenta para o planejamento e

para a gestão dos resultados através dos controles cruzados estabelecidos, do acompanhamento sistemático e da metodologia PDCA (Planejar, Fazer ou Agir, Checar, Agir), gerando como benefícios: (i) conhecimento e gestão dos gastos da organização; (ii) maior envolvimento dos colaboradores com o processo orçamentário, através da definição de responsabilidades; (iii) redução de custos e auxílio aos gestores na tomada de decisão; e (iv) maior fluidez de informações em todos os níveis hierárquicos.

Já na esfera exclusivamente pública são poucas as pesquisas formais de utilização da ferramenta. Teles *et. al.* (2009) procurou descrever sucintamente a experiência de utilização da ferramenta no estado do Sergipe, cujo objetivo era a consolidação de uma administração pública gerencial, com foco em resultados, monitorando as despesas em 4 secretarias: Administração, Educação, Saúde e Segurança Pública. O GMD não somente alcançou seu objetivo principal de controle e redução da despesa, mas também permitiu que todos os órgãos envolvidos desenvolvessem uma prática de melhor gestão de seus gastos. A utilização da metodologia, que prevê a atualização semanal dos planos de ação e a realização de reuniões de acompanhamento com a presença das lideranças das Secretarias e do Governo, promoveu o aprendizado contínuo dos processos e a disseminação das melhores práticas. A implantação de uma sistemática de acompanhamento das despesas repercutiu positivamente no controle e tomada de decisões do gestor, beneficiado pela obtenção de informações oportunas e confiáveis, referendadas pelo cumprimento dos procedimentos padronizados. As mudanças ocasionadas pelo GMD permitiram ainda a melhoria no processo de gestão da receita, uma vez que possibilitou um melhor emprego dos recursos em serviços fundamentais dos diversos segmentos tratados.

O trabalho de Vieira *et al.* (2011) relata a continuidade do trabalho iniciado anteriormente e o seu aprofundamento, confirmando a visão de longo prazo da ferramenta. Nesta etapa todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual objetivaram aumentar a eficiência do gasto, preservando a qualidade da prestação dos serviços públicos, em benefício da população, a partir da criação de indicadores para as principais despesas. O resultado alcançado foi a possibilidade de ter uma visão mais real das despesas de custeio de todos os órgãos do Poder Executivo Estadual, além de entender melhor os negócios e processos de cada órgão, para padronizar procedimentos administrativos que visem dar mais eficiência ao gasto público. Assim, vislumbrou-se o controle e a eficiência do gasto nos próximos governos, possibilitando um aumento de investimentos em obras e serviços públicos.

Stephanou (2012) avaliou a implementação da GMD em um órgão específico do setor público, a Justiça Federal do Rio Grande do Sul. O autor relata que uma conclusão importante é a de que para que o GMD tenha atividade plena em um órgão público, não basta que haja um projeto bem estruturado, mas sim que todos os magistrados, servidores e estagiários sejam colaboradores com o objetivo final de diminuição dos desperdícios. Ainda que houvesse sido desenvolvido o método de aplicação, foram encontradas barreiras fortes à sua implantação, impedindo a utilização plena da ferramenta. Entretanto, a atuação da GMD em termos de introdução de técnicas gerenciais de planejamento e controle de gastos foi bem sucedida, incluindo rotinas específicas de redução de desperdícios para cada despesa, com mudanças positivas na eficiência de utilização de recursos, havendo a renegociação de vários contratos.

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO**

Este trabalho se caracteriza do ponto de vista da sua natureza como uma pesquisa aplicada, em função de gerar conhecimento para aplicação em uma determinada empresa, dirigida a problemas específicos de gerenciamento. A pesquisa aplicada é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos e, portanto, tem finalidade prática (VERGARA, 2000).

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa na medida em que analisa as ações e os desdobramentos do processo do Gerenciamento Matricial de Despesas. Na abordagem qualitativa, a pesquisa tem o ambiente como fonte direta dos dados. O pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, necessitando de um trabalho mais intensivo de campo. Nesse caso, as questões são estudadas no ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador. A utilização desse tipo de abordagem difere da abordagem quantitativa pelo fato de não utilizar dados ou técnicas estatísticas como o centro do processo de análise de um problema, não tendo, portanto, a prioridade de numerar ou medir unidades. Preocupa-se muito mais com o processo do que com o produto (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Do ponto de vista de seus objetivos, é uma pesquisa descritiva e exploratória, visto que trata de um tema pouco abordado no meio acadêmico, mapeando os processos e as condições de manifestação de determinado objeto (SEVERINO, 2007), bem como proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito (GIL, 2010). A revisão bibliográfica neste caso mostra o estado da arte sob diversos prismas (LUNKES, 2003).

#### **3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DE DADOS**

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos define-se como pesquisa documental e participante. No caso da pesquisa documental por valer-se de toda a sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como relatórios gerenciais, comunicações, compilações estatísticas, documentos físicos e eletrônicos, etc. (GIL, 2010). Já a pesquisa participante se define como uma modalidade que tem como

propósito “auxiliar a população envolvida a identificar por si mesma os seus problemas, a realizar a análise crítica destes e a buscar as soluções adequadas (LE BOTERF, 1984). A população, portanto, não é passiva e seu planejamento e condução não ficam a cargo de pesquisadores profissionais. A seleção dos problemas a serem estudados não emerge da simples decisão dos pesquisadores, mas da própria população envolvida, que os discute com os especialistas apropriados (GIL, 2010).

Os documentos foram extraídos dos sistemas de informações do hospital, sendo basicamente compostos por relatórios gerenciais. Os relatórios foram analisados para identificar os centros de custos e contas contábeis atualmente utilizadas, bem como avaliar os critérios de alocação de despesas em cada rubrica. A análise foi realizada no período de setembro de 2017 a dezembro de 2018. O atual organograma de departamentos e funções foi utilizado para ajudar a definir responsabilidades de modo a promover a descentralização necessária de acordo com cada especialização.

As informações foram analisadas mensalmente, após o fechamento de custos pelo departamento responsável e reuniões foram feitas com cada coordenador dos diversos centros de custos para que as informações fossem validadas e oportunidades de melhoria identificadas. Essas melhorias podem ser tanto no sentido de alocação de despesas como no sentido de redução de despesas. As sugestões foram registradas para análise e aprovação da Diretoria e posterior acompanhamento sistemático, etapa fundamental da ferramenta proposta.

### 3.3 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

O desenvolvimento da pesquisa foi realizado em uma fundação hospitalar de direito privado de grande porte de referência no Sul de Minas, que atua no mercado há 95 anos. Sua construção teve início em 1919, quando foi realizada uma campanha para arrecadação de recursos financeiros com a população para a construção do prédio. Após quatro anos, em 1923, foi inaugurada com o nome de Casa de Caridade, que funcionava apenas com atendimentos particulares. Em 1928, o terreno e o edifício foram doados ao Estado, quando o governo assumiu parte das dívidas.

Hoje é referência para uma população de mais de 2 milhões de habitantes em 98 municípios do Sul de Minas. Conta com uma equipe de aproximadamente 550 funcionários, profissionais altamente qualificados, corpo clínico especializado e

recursos tecnológicos diferenciados para a prestação de serviços em saúde, sendo reconhecido publicamente por sua importância social.

Dispõe de serviços de Maternidade, UTI Neonatal, Casa da Gestante, Banco de Leite Humano, Pediatria, Hemodinâmica, Emergência Cardiológica, Cirurgia Cardíaca, Emergência Neurológica, Neurocirurgia, Cirurgia e Clínica Geral, UTI Adulto, Centro de Diagnóstico, Centro de Reabilitação Física, Centro Cirúrgico e Unidade de Pequenas Cirurgias.

O hospital realiza mais de 8.000 internações e mais de 120.000 atendimentos ambulatoriais por ano, resultando uma média aproximada de 350 atendimentos por dia, números que ajudam a ilustrar a importância da instituição para a região. Por exemplo, o Centro de Reabilitação Física representa mais de 30.000 atendimentos. A Maternidade realiza mais de 2.000 partos por ano. A Cirurgia Cardíaca chega a realizar aproximadamente 1.000 procedimentos relacionados à saúde do coração e do sistema circulatório.

### 3.4 SITUAÇÃO ATUAL DO PLANEJAMENTO E CONTROLE E DESPESAS

Para atingir este objetivo foram realizadas entrevistas com a Direção da respectiva empresa e os coordenadores de cada centro de custos a fim de aferir a percepção e o conhecimento específico de cada um sobre a estrutura orçamentária do negócio bem como o montante alocado em cada rubrica da estrutura. Foi descrita estrutura organizacional, de modo a ilustrar os atuais departamentos que podem ter colaboração para a criação da peça orçamentária a partir da definição de um planejamento estratégico. São apresentados também os sistemas utilizados para a gestão operacional e financeira da instituição.

### 3.5 PROPOSTA DE METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DA GMD

As etapas de implantação relacionam a estrutura organizacional interna necessária com as atividades a serem realizadas rotineiramente pelos gestores responsáveis. No caso da entidade estudada, a proposta contempla a adequação da estrutura organizacional para o adequado início das atividades de modo que tenham sustentabilidade de longo prazo a partir da execução das etapas de implantação. Desta

forma, o ciclo PDCA pode girar de forma ininterrupta e promover melhorias contínuas com o passar do tempo.

A primeira fase da implantação foi a conscientização, que se deu através de reuniões mensais com os gestores de cada setor da instituição, a explicação acerca da estrutura gerencial e a ferramenta utilizada para analisá-la. Em seguida, se faz necessário que a controladoria seja implantada de forma oficial a partir da nomeação de um *controller* e esta função seja o suporte para todas as ações de análise de dados e reportes à diretoria. Por fim, segue-se com as etapas do método de acordo com o PDCA, conforme ilustra a figura 6 apresentada na revisão da literatura e explicadas a seguir.

### 3.5.1 Preparação da base orçamentária

Nesta etapa é definida a estrutura geral do orçamento, com a revisão de pacotes, contas e subcontas, entidades e centros de custos, gestores de pacotes e de entidades. Cabe ao dono do pacote gerenciar as regras de negócio para a racional utilização dos recursos pelos gestores de entidades, de forma a estabelecer os padrões de gastos em consonância com os objetivos da organização. Este gestor de pacote é o especialista nas despesas sob sua responsabilidade, bem como pela análise da execução e suas variações em relação às metas definidas.

### 3.5.2 Preparação e coleta de dados

Nesta etapa são analisadas as despesas de cada conta contábil por parte dos gestores de pacotes e definem-se os parâmetros de comparação para o estabelecimento de metas. Estes parâmetros podem ser traduzidos em KPI's (*key performance indicators* ou indicadores chave de performance) ou em perfis de gastos de mesma natureza (clusterização) para a identificação de *benchmarks* internos ou externos, a fim de comparar desempenhos de melhores práticas e identificar oportunidades de melhoria na organização.

### 3.5.3 Definição das metas preliminares

Esta etapa deve ser executada pelos gestores dos pacotes de forma preliminar, com o objetivo de definir metas para todas as rubricas. Essas metas devem ser definidas

a partir da estratégia do negócio, cujos objetivos são desdobrados para todos os níveis da organização. Para isso, os indicadores globais desdobram-se em indicadores de preço e consumo, sempre que possível, permitindo a revisão dos impactos em termos de revisão de contratos (preço) e melhorias operacionais (consumo).

#### 3.5.4 Negociação e consolidação das metas orçamentárias

Nesta etapa os gestores de pacotes apresentam suas projeções para os gestores de entidades, momento em que ambos irão deliberar sobre a aderência do plano às atividades operacionais históricas e previstas para o período seguinte conforme planejamento estratégico. Após consenso, os orçamentos dos diversos pacotes são consolidados e confrontados com a meta corporativa, cabendo à Alta Administração esgotar as tratativas necessárias para o orçamento final.

#### 3.5.5 Acompanhamento do orçamento

Durante a execução do exercício, são realizadas diversas atividades de verificação e controle orçamentário. Essas comparações se dão entre as metas estabelecidas no orçamento e o resultado real ocorrido, para se identificar e tratar os desvios através de ações de melhorias e planos de ação. Os gestores de pacote e entidade devem estar alinhados para a correção dos desvios.

### 3.6 PROPOSTA DE ESTRUTURA FUTURA DE PLANEJAMENTO E CONTROLE DE DESPESAS

Com base na situação atual apresentada e na metodologia anteriormente discutida, serão apresentadas as estruturas necessárias para a implantação da GMD na organização, tais como:

- a) estrutura de centro de custos;
- b) estrutura de contas;
- c) gestores de entidade;
- d) gestores de linha;
- e) organograma funcional;
- f) periodicidade do acompanhamento sistemático.

Na próxima seção são apresentados os resultados obtidos a partir da metodologia descrita, tanto no que diz respeito à situação atual da organização em termos de estrutura de gestão bem como as necessidades de estruturação para melhorar a qualidade informacional do negócio e seus instrumentos de controle interno, de modo a permitir a incorporação da GMD na cultura organizacional.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 SITUAÇÃO ATUAL

O hospital utiliza 2 sistemas principais para a gestão operacional e financeira: um sistema ERP e um sistema exclusivo para gestão da folha de pagamento, principal item de despesa da instituição. A partir deles buscou-se os relatórios gerenciais que pudessem apresentar a composição de centros de custos e contas contábeis para análise dos custos e despesas da organização. O sistema ERP possui o módulo financeiro integrado ao módulo de custos, porém não possuía módulo de contabilidade, implementado para o exercício de 2018.

A estrutura de centros de custos e plano de contas disponível para a atividade de gestão de custos foi implementada em 2013, quando da implantação do sistema e sofreu poucas atualizações até o momento atual. O Quadro 5 abaixo ilustra a composição dos centros de custos existente.

Quadro 5 – Distribuição de Centros de Custos

Centro de Custos	Quantidade
Produtivo	112
Apoio	49
Inativo	1
Total	162

Fonte: Elaborado pelo autor

Dos ativos, 74 centros de custos estão sendo utilizados para lançamentos de valores e nem todos são funcionais dentro da estrutura organizacional da instituição, além dos 88 restantes que também não são aderentes à estrutura, o que permitiria uma adequação para melhor alocação das despesas e, conseqüentemente, melhor gerenciamento dos gastos.

O plano de contas financeiro adota um modelo de 3 níveis, denominados “Grupo”, “Subgrupo” e “Item”. Os grupos que contam para o resultado operacional e que são o escopo deste trabalho estão divididos em:

- a) Despesas com pessoal;
- b) Despesas com prestação de serviços;
- c) Despesas com estoque;
- d) Despesas gerais.

O grupo de Despesas com Pessoal contempla todos os vencimentos, encargos e benefícios relacionados aos pagamentos de funcionários contratados da instituição sob a regulação da CLT. Neste grupo, nota-se que no módulo de custos do sistema ERP há pouca clareza entre encargos incorridos no período em exercício e provisões. Os gastos com folha de pagamento, principal item de despesas da instituição, não são completamente integrados ao sistema ERP, sendo feitas exclusivamente no sistema próprio. Com a implantação do módulo contábil, a integração passou a ser feita apenas para fins contábeis e não de custos. O módulo de custos recebe os lançamentos relativos a Despesas com Pessoal manualmente, o que gera distorções nos números entre um módulo e outro, ou seja, os relatórios gerenciais não refletem exatamente os resultados contábeis nesta categoria de gastos.

O grupo de Despesas com Prestação de Serviços contempla todos os pagamentos realizados aos médicos por plantões e honorários, bem como gastos com manutenção de equipamentos médicos, equipamentos gerais, obras e demais serviços especializados desempenhados por terceiros. Neste grupo há uma conta contábil de nome “Outros”, que é o principal item de despesas do grupo, denotando pouco critério para a boa alocação dos lançamentos, de modo a inviabilizar a criação de pacotes de gastos para a gestão, conforme preconiza a GMD.

O grupo de Despesas com Estoque contempla todos os itens que são cadastrados para estoque, seja produtivo ou não. Entre eles pode-se citar como exemplo, drogas e medicamentos, material hospitalar, material de limpeza e material de escritório, entre outros. Neste grupo chama a atenção o fato de o sistema possuir referências internas para classificação dos itens e essas referências não servem de base para a criação das contas contábeis (“Item”) necessárias. Da mesma forma, materiais produtivos e aqueles que podem ser considerados *overhead* não são classificados em grupos ou subgrupos diferentes, o que poderia facilitar a alocação e análise.

No grupo de Despesas Gerais estão as despesas administrativas, como locação de sistemas, gastos com veículos, serviços de internet e TV, entre outros, bem como despesas financeiras e impostos. Também inclui gastos com energia, como água e luz, porém não há uma conta para os gastos com geradores, equipamento essencial para prevenir falhas elétricas em instituições desta natureza.

Relatórios gerenciais de custos foram analisados do período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018 e algumas características puderam ser observadas com relação aos lançamentos realizados nas rubricas disponíveis, como:

- a) excesso de centros de custos, com lançamentos realizados em áreas que não estão adequadas à operação atual do negócio;
- b) falta de padronização das contas contábeis, como nas contas de estoque, que não fazem conexão total com as referências utilizadas pela farmácia e almoxarifado;
- c) falta de clareza nos critérios de alocação, com lançamentos feitos em centros de custos que claramente não utilizaram determinado material ou serviço.
- d) falta de padronização dos lançamentos, fato que ocorre em diversos centros de custos, com um mesmo serviço sendo lançado em rubricas diferentes;
- e) lançamentos realizados fora do regime de competência, o que impossibilita a acuracidade para a gestão de custos;
- f) falta de assertividade e atualização dos critérios de rateio, uma vez que a operação da organização mudou bastante nos últimos anos, como por exemplo a abertura de mais 10 leitos de CTI e a substituição ou recebimento de equipamentos em diversas áreas do hospital;
- g) custos mal dimensionados, o que acaba por gerar uma impossibilidade de precificação adequada dos serviços particulares, fundamentais ao equilíbrio financeiro da instituição.

Na etapa de entrevistas foi elaborado um questionário com o objetivo de identificar o conhecimento dos coordenadores de centros de custos sobre os valores gastos em seus respectivos setores de responsabilidade. O roteiro foi elaborado no sentido de abordar questões como o conhecimento financeiro de cada gestor sobre a atividade que lhe competia, conhecimento sobre a estrutura de gestão, utilização de dados como suporte para tomada de decisões, existência de critérios financeiros para o direcionamento das ações, controle sobre as variações de valores e desejo de melhor clareza e controle. Foram entrevistados os coordenadores de todos os setores que possuem lançamentos de gastos em seu centro de custos.

As respostas demonstram que falta conhecimento por parte dos coordenadores de setor sobre os custos das atividades que desempenham, uma vez que não recebem os relatórios e não são convidados a analisar a informação com quem possa tratar o tema. No entanto, todos consideram importante conhecer o comportamento de seus custos para acompanhar o valor das atividades, validar a informação e propor ações para a redução de despesas no seu departamento. Tal interesse denota também a falta de

conhecimento acerca da estrutura de plano de contas, bem como os principais itens de despesas relacionados a cada setor.

Não é utilizado um método orçamentário que contribua para o planejamento e o controle dos gastos de cada área. Da mesma forma, não há uma periodicidade definida para o fechamento dos relatórios de custos, apesar de serem elaborados em uma base mensal. Conseqüentemente, não há análise da variação entre o orçado e o real, bem como não se utiliza tal informação para tomar decisões.

De forma geral, os coordenadores percebem que há oportunidades para a redução e eliminação de desperdícios. Essa percepção se dá de formas diferentes, podendo ser em relação à própria atividade do departamento como em relação à influência de outros departamentos na gestão dos processos que dependem de várias áreas do negócio.

Há consenso também que um método de elaboração do orçamento de forma participativa, colaborativa, que seja bem comunicado em termos de objetivos a serem atingidos, limites a serem observados e resultados desejados seria de grande auxílio. Tal instrumento nunca foi utilizado de modo a envolver a média gerência, que é especialista nas questões técnicas do negócio e a executora direta das atividades.

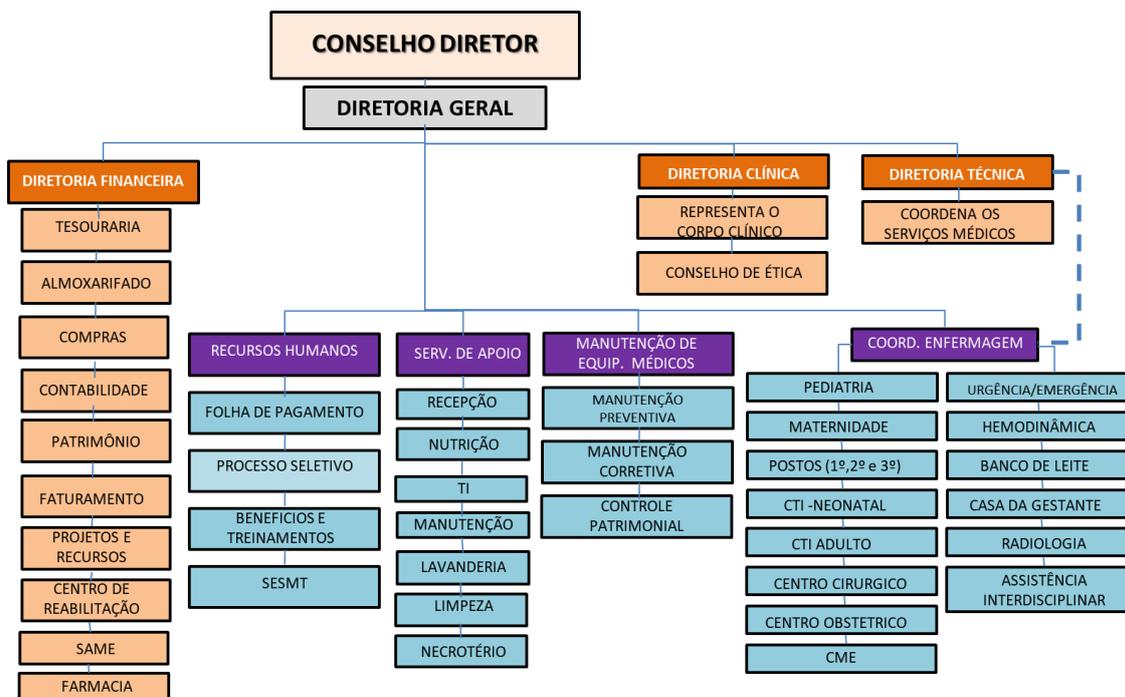
Deste modo, podemos elencar as deficiências operacionais que impossibilitam ações sistemáticas e objetivas para as atividades de planejamento e controle de despesas como sendo:

- a) inexistência de planejamento anual e mensal das despesas por grupo de contas;
- b) falta de conhecimento dos gestores sobre a estrutura de contas e subcontas;
- c) inexistência da função de gestores de contas e subcontas;
- d) dificuldade de obter a informação correta, adequada e rápida;
- e) identificação dos desvios com grande defasagem de tempo do fato gerador, impossibilitando ações proativas de controle e prevenção;
- f) produção de relatórios meramente analíticos, o que dificulta o gerenciamento de despesas pelos gestores.

O organograma da instituição, apresentado abaixo na Figura 8, foi elaborado em meados de 2014 sob uma gestão anterior à atual e há pouca informação sobre os critérios que levaram à essa forma de organização. Ainda assim, pode-se verificar pouca aderência em relação à operação atual do negócio.

Um Conselho Diretor é responsável pela Direção Geral, que recebe reporte das Diretorias Financeira, Clínica e Técnica. Há reporte direto também das áreas de Recursos Humanos, Coordenação de Enfermagem, Serviços de Apoio e Manutenção de Equipamentos Médicos.

Figura 8 – Organograma atual da organização



Fonte: Dados da pesquisa

A Diretoria Financeira está como responsável pelas atividades de Tesouraria, Almoarifado, Compras, Contabilidade, Patrimônio, Faturamento, Projetos e Recursos, Centro de Reabilitação, SAME e Farmácia. A Diretoria Clínica aparece como uma função que representa o corpo clínico junto ao Conselho de Ética. A Diretoria Técnica tem a função de servir de referência técnica para os serviços de enfermagem, sem possuir liderança direta.

Observa-se que os departamentos elencados no organograma não representam a totalidade da operação. Visto sob outro ponto de vista, os centros de custos que recebem lançamentos de valores não estão todos representados no organograma, faltando indicar as relações de liderança entre eles. Por tudo isso, o organograma como está colocado dificulta a aplicação da GMD no sentido de não permitir a clara relação de lideranças que possam formar um comitê gestor dos pacotes propostos.

#### 4.2 PROPOSTA DE METODOLOGIA PARA IMPLANTAÇÃO DA GMD E ESTRUTURA FUTURA

Para o suporte informacional, observa-se como necessária a integração entre o sistema de gestão da folha de pagamento e o módulo de custos do sistema ERP. Essa integração já foi realizada com sucesso com o módulo contábil, resultando não só em automatização da informação como também em uma economia expressiva de tempo de processamento dos dados, uma vez que não se faz os lançamentos manuais em cada centro de custos e o tempo é utilizado no sentido de analisar os números. Conseqüentemente, é preciso que o plano de contas relacionado a Despesas com Pessoal assuma o mesmo padrão utilizado pela contabilidade.

Outra necessidade para a integração está relacionada aos Centros de Custos. O sistema de gestão da folha de pagamento possui uma estrutura enxuta de centros de custos, bem aderente aos processos de negócio, uma vez que os funcionários devem estar alocados no setor em que efetivamente realiza a atividade (análise de *headcount*). Com isso, os centros de custos do sistema ERP também devem ser enxugados dos atuais 74 para 50 centros de custos operacionais, inativando os demais para evitar lançamentos por engano. Cabe ressaltar que uma organização é um organismo vivo e, por isso, a criação de novos centros de custos deve ser considerada à medida que o negócio se transforme.

A mesma ação pode ser tomada para o plano de contas, principalmente no que diz respeito a Despesas com Estoque. Os centros de custos de apoio, por vezes, recebem lançamentos de materiais produtivos por engano, o que resulta em falha na acuracidade da alocação de despesas. Assim, seria importante criar barreiras no sistema que impeça o lançamento de materiais onde não é necessário. Outra melhoria para as Despesas com Estoque seria criar subgrupos para os materiais diretos e indiretos, separando as categorias e utilizando as referências da farmácia para melhor alinhamento dos custos. Tal medida contribuirá para melhor gestão dos principais itens de despesas de materiais e melhor definição dos critérios de rateio nos processos de fechamento.

Para as Despesas de Prestação de Serviços sugere-se que os valores relacionados a pagamentos médicos sejam exclusivos neste grupo, transferindo os demais itens para as Despesas Gerais (*overhead*). Isto em função de pagamentos médicos representarem o segundo maior item de despesas da instituição. Relativo a esses pagamentos, também percebe-se a necessidade de melhorias para que a alocação seja feita no centro de custos

onde o serviço foi prestado, aprimorando a visão sobre os comportamentos da operação em termos econômicos. Da mesma forma, tais contas contábeis devem estar disponíveis apenas para os centros de custos produtivos. Para tanto, recomenda-se uma pessoa que tenha a atribuição clara de realizar e monitorar os lançamentos deste grupo.

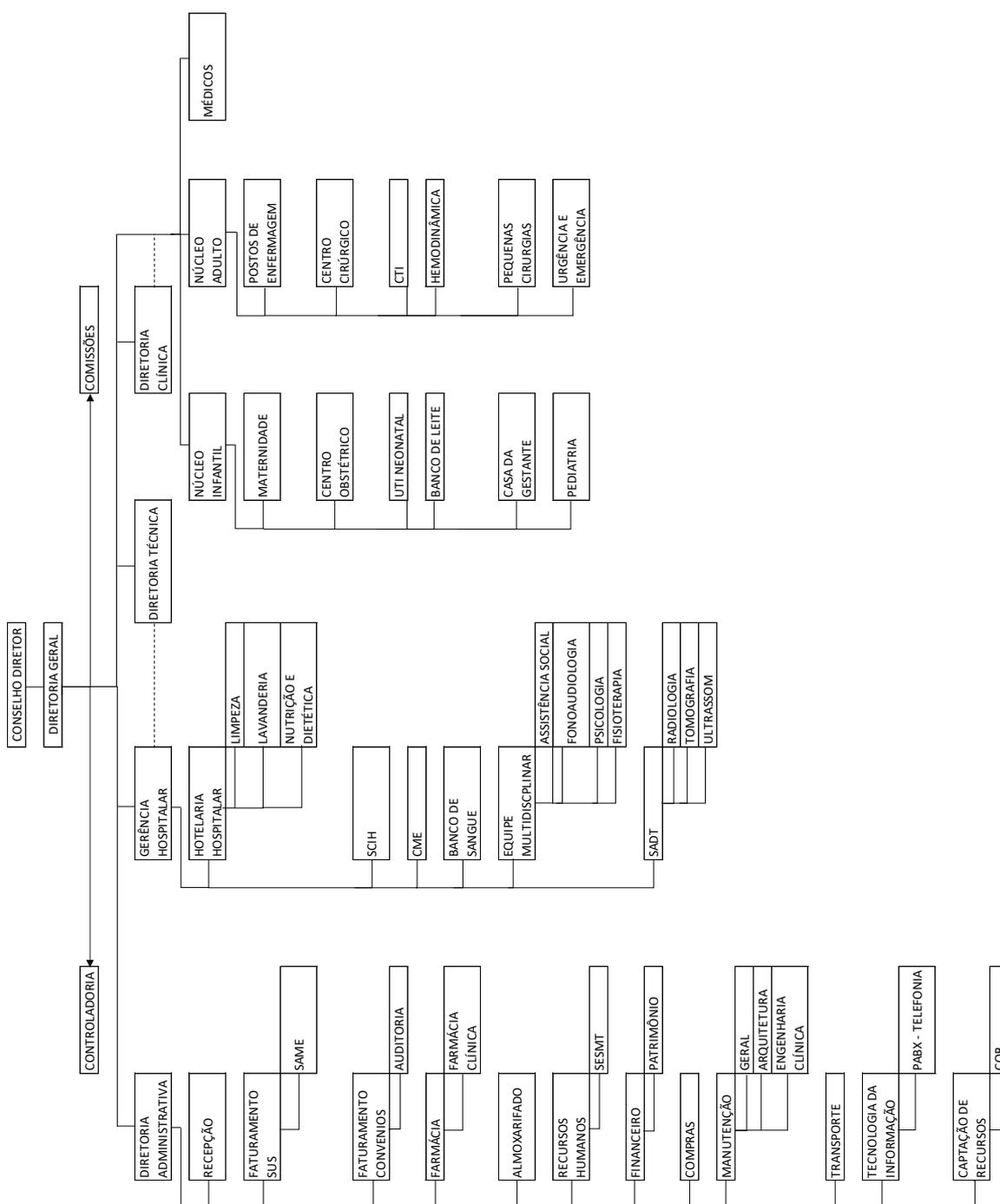
Para as Despesas Gerais, sugere-se a separação das despesas financeiras, taxas e impostos e despesas com energia em grupos próprios. Os dois primeiros por não fazerem parte do escopo de análise operacional. O último, despesas com energia, por representar gastos essenciais ao funcionamento da instituição, e por isso devem ser administrados com indicadores que tenham condição de aferir o uso racional destes recursos. Sob o ponto de vista de modernização da gestão, a sugestão também é feita em função do atual fácil acesso a projetos de eficiência energética, ficando assim mais claro analisar a viabilidade de investimentos de longo prazo em projetos desta natureza.

Assim, espera-se atingir as seguintes características na estrutura de gestão e nos lançamentos a serem realizados nas rubricas existentes:

- a) clusterização de centros de custos, simplificando a estrutura e aumentando a aderência em relação à atual operação do negócio;
- b) plano de contas padronizado, de modo que os relatórios gerenciais tenham a mesma informação do ferramental contábil e ambos possam servir de suporte à gestão;
- c) análise criteriosa da alocação de gastos, a partir do conhecimento da estrutura e da interpretação correta da natureza dos gastos;
- d) revisão dos critérios de rateio, que possam aportar os custos nas áreas produtivas para melhor mensuração do desempenho de cada setor;
- e) possibilidade de utilizar um custeio baseado em atividades, de modo que os métodos de precificação tenham foco tanto no cliente como na sustentabilidade financeira da organização;
- f) lançamentos em base diária, obedecendo ao regime de competência, com informações e relatórios sempre atualizados para auxiliar a tomada de decisões com base em dados;
- g) acompanhamento sistemático dos desvios, feito de forma descentralizada por total conhecimento das atividades de cada setor em termos de custos.

Do ponto de vista organizacional, é preciso ajustar a estrutura para que dê suporte à incorporação da GMD na cultura de gestão do negócio. A nova estrutura organizacional é apresentada abaixo na Figura 9.

Figura 9 – Organograma proposto da organização



Fonte: Elaborado pelo autor

Nesta estrutura, o Conselho Diretor é responsável pela Diretoria Geral. Dando suporte à Direção Geral, duas estruturas devem possuir independência para atuação, uma já existente e outra que deve ser criada. A primeira, já existente, são as diversas comissões que compõem a complexa atividade hospitalar. Aí estão presentes as comissões de Humanização, Padronização de Medicamentos e Materiais, Ética Médica, entre outras. A segunda deve ser criada e se trata da Controladoria, essencial para reportar o acompanhamento dos principais indicadores, analisar as variações operacionais e todas as funções de suporte à gestão inerentes à essa atividade.

A Diretoria Administrativa e Financeira seria responsável por liderar os departamentos que terão influência direta nos pacotes de gastos a serem criados e acompanhados. Sob sua liderança estariam recepção, faturamento, farmácia, almoxarifado, recursos humanos, financeiro, compras, manutenção, transporte, tecnologia da informação e captação de recursos.

A criação de uma Gerência Hospitalar é sugerida no sentido de servir de apoio à atividade produtiva do negócio, garantindo a eficiência dos processos que passarem por um trabalho de otimização de seus fluxos e resolver problemas de ordem preventiva e corretiva. Sob sua liderança estariam os serviços de limpeza, lavanderia, nutrição e dietética, controle de infecção, centro de material esterilizado, farmácia clínica, banco de sangue, equipe multidisciplinar e serviços de diagnóstico e terapia.

As áreas produtivas estão sob liderança direta da Diretoria Geral, dividindo-se em núcleo adulto, núcleo infantil e médicos. O núcleo infantil é composto por maternidade, centro obstétrico, UTI neonatal, banco de leite, casa da gestante e pediatria. O núcleo adulto é composto por postos de enfermagem, centro cirúrgico, CTI, hemodinâmica, pequenas cirurgias e unidade de urgência e emergência.

A Diretoria Técnica possui ligação direta com a Diretoria Geral e serve de referência técnica para todas as atividades da gerência hospitalar e da farmácia. A Diretoria Clínica também possui liderança direta da Diretoria Geral e serve de referência técnica para os núcleos adulto, infantil e deve representar o hospital juntos aos médicos.

Colocado desta forma, o organograma representa a totalidade de áreas existentes no hospital e suas relações de liderança, de forma que fica claro a responsabilidade das áreas e suas divisões para o alcance dos resultados.

Para a implantação estruturada do GMD, é importante que todos os gestores de departamentos da organização conheçam a estrutura de contas que será utilizada para o

acompanhamento dos custos. Assim, em função do resultado das entrevistas, a primeira etapa deve ser a conscientização dos gestores com relação à estrutura e alocação dos gastos em cada conta existente.

Reuniões mensais devem ocorrer com cada gestor, com duração prevista de 15 a 30 minutos, dependendo da complexidade da operação de cada entidade do negócio. O objetivo é entender todos os lançamentos realizados, identificando quem os realiza, além de corrigir eventuais erros de alocação, o que resultará na higienização e maior confiabilidade dos dados.

#### 4.2.1 Preparação da base orçamentária

Como o sistema ERP possui a divisão em grupos, subgrupos e itens, será usada essa referência para a definição de pacotes e gestores.

De forma macro, o escopo de trabalho com os grupos de despesas, conforme sugestão de estrutura mencionada no item anterior, são divididos em:

- a) Despesas com pessoal;
- b) Despesas com prestação de serviços;
- c) Despesas com estoque;
- d) Despesas gerais;
- e) Despesas com energia.

Cada um destes grupos deve ser desdobrado em subcontas de modo a definir os pacotes e seus responsáveis. A começar pelo grupo de “Despesas com Pessoal”, o Quadro 6 abaixo ilustra a estrutura de contas.

Quadro 6 – Pacotes de despesas com pessoal

(continua)

DESPESAS COM PESSOAL	VENCIMENTOS	SALARIOS E ORDENADOS
		DECIMO TERCEIRO SALARIO
		FÉRIAS
		GRATIFICACAO
		HORA EXTRA
		INSALUBRIDADE
		PERICULOSIDADE
		ADICIONAL NOTURNO
		QUINQUENIO
		DAE AGENTE PENITENCIARIO

Quadro 6 – Pacotes de despesas com pessoal

(conclusão)

DESPESAS COM PESSOAL	ENCARGOS E TAXAS	FGTS
		MULTA RESCISORIA FGTS
		FGTS SOBRE 13°
		FGTS SOBRE FERIAS
		CONTRIBUICAO SINDICAL
	BENEFÍCIOS	ASSISTENCIA MEDICA
		ASSISTENCIA ODONTOLOGICA
		CESTAS E BRINDES
		CRECHE / ESCOLA
		EXAMES
		FARMACIA FUNCIONARIOS
		SEGURO DE VIDA
		TREINAMENTOS
		UNIFORME
		VALE TRANSPORTE
VALE ALIMENTAÇÃO		

Fonte: Elaborado pelo autor

Neste grupo de contas, a pessoa responsável pelo setor de recursos humanos pode delegar o acompanhamento dos desvios de determinadas subcontas para membros de sua equipe, como por exemplo exames periódicos, assistência médica e vale transporte. No entanto, será responsabilidade da coordenação de recursos humanos os reportes sobre a performance destes pacotes. Como todos os centros de custos da organização possuem ao menos um funcionário, este acompanhamento deverá ser feito para todas as entidades.

No grupo de Despesas com Prestação de Serviços, em que devem ser alocados os valores relacionados a serviços médicos exclusivamente, os pacotes se apresentam como ilustra o Quadro 7.

A responsabilidade pelos pacotes deste grupo de contas será da coordenação financeira da organização. As entidades a serem monitoradas devem ser apenas aquelas em que há prestação de serviços médicos, portanto, centros de custos considerados produtivos. Como os lançamentos realizados referem-se a serviços prestados, mais uma vez se faz importante o papel da controladoria, no sentido de consolidar a performance das operações realizadas para auxiliar na alocação dos procedimentos das diferentes operadoras nos centros de custos onde realmente o serviço foi prestado.

Quadro 7 – Pacotes de despesas com prestação de serviços

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	DESP. COM HON. MED E PROF. ASSISTENCIA	CONVENIOS
		AIH ALTA COMPLEXIDADE - EXCEDENTES
		AIH ALTA COMPLEXIDADE
		AIH MEDIA COMPLEXIDADE
		CATETERISMO
		FAEC - MAMOGRAFIA
		TRIAGEM AUDITIVA
		BPA/APAC
		AVALIAÇÃO MEDICA
		PLANTAO FISIOTERAPIA
		FONOAUDIOLOGIA
		REPASSES MEDICOS
		EXAMES ESPECIALIZADOS
		AGENCIA TRANSFUSIONAL
		PLANTOES MEDICOS E COORDENAÇÃO
PLANTAO URGENCIA EMERGENCIA		

Fonte: Elaborado pelo autor

O grupo de Despesas com Estoque se divide em 2 subgrupos, separando os materiais diretos e indiretos. Em cada subgrupo estão as contas (ou pacotes) que podem então ser definidos de modo que cada responsável seja um especialista naquele gasto corporativo, conforme preconiza a GMD. A estrutura de contas deste grupo e seus responsáveis é descrita no Quadro 8.

O responsável por estes pacotes deverá ser o coordenador de farmácia e almoxarifado. A estrutura apresenta 34 pacotes diferentes entre materiais diretos e indiretos. Em função da grandeza e da complexidade do serviço prestado, o suporte poderá ser fornecido pelos coordenadores de setor que lidam diretamente com algum material específico.

Por exemplo, para gastos com Tecidos e Material de Lavanderia, a coordenação do departamento de lavanderia, usuária direta destes itens, poderá oferecer suporte para as decisões a serem tomadas nestes pacotes. Gastos com Órteses e Próteses ocorrem apenas no Centro de Reabilitação Física, podendo este colaborar nas justificativas de variações. Para gastos com Material de Segurança Individual, o responsável pela segurança do trabalho pode dar o suporte necessário às informações com estes itens, e assim por diante.

Quadro 8 – Pacotes de despesas para materiais de estoque

DESPESAS COM ESTOQUE	DESPESAS COM MATERIAIS DIRETOS	ANTIMICROBIANOS
		BANCO DE SANGUE
		CONSIGNADOS
		DIETA PARENTERAL E ENTERAL
		DROGAS E MEDICAMENTOS
		GASES MEDICINAIS
		INSTRUMENTAIS
		MANIPULADOS
		MATERIAIS MEDICOS NAO PADRONIZADO
		MATERIAL DE CONSUMO HOSPITALAR
		MATERIAL MEDICO HOSPITALAR
		MATERIAL RADIOLOGICO
		MEDICAMENTOS CONTROLADOS
		MEDICAMENTOS CONTROLADOS NAO PADRAO
		MEDICAMENTOS ESPECIAIS & ALTO CUSTO
		MEDICAMENTOS NAO PADRAO
		ORTESE E PROTESE
	SOL PARENTERAIS DE GRANDE VOLUME	
	DESPESAS COM MATERIAIS INDIRETOS	GAS DE COZINHA
		GENEROS ALIMENTICIOS
		MATERIAL DE CONSTRUCAO
		MATERIAL DE ESCRITORIO E PAPELARIA
		MATERIAL DE LAVANDERIA
		MATERIAL DE LIMPEZA E HIGIENE
		MATERIAL DE MANUTENÇÃO
		MATERIAL DESCARTAVEL
		MATERIAL ELETRICO
		MATERIAL GRAFICO
MATERIAL PARA SEGURANCA INDIVIDUAL		
MATERIAL USO E CONSUMO		
PECAS DE REPOSICAO		
SANEANTES		
SUPRIMENTOS DE INFORMATICA		
TECIDOS		

Fonte: Elaborado pelo autor

O responsável por este grupo de pacotes também deve contar com o suporte integral do coordenador de compras, uma vez que é possível observar variações de valores e quantidades acontecendo por diversos motivos, entre eles influência do mercado externo, restrições financeiras em determinados fornecedores, negociações esporádicas para obter vantagens de compras, entre outros.

O grupo de Despesas Gerais, também chamado de *overhead*, devido à sua característica de possuir diferentes naturezas de gastos, será apresentado conforme o responsável pelos pacotes que fazem parte deste grupo. Este grupo se divide em despesas administrativas e despesas com serviços profissionais.

O coordenador de Tecnologia da Informação é responsável por acompanhar os gastos com telefone, serviços de internet, serviços de TV a cabo, jornais e revistas, locação de sistemas, bem como solicitar e acompanhar os gastos com manutenção de equipamentos de informática.

O coordenador do departamento de Transportes fica responsável por gastos de fretes e carretos, gastos com os veículos da frota da organização e as respectivas viagens e abastecimentos.

O coordenador do departamento Financeiro fica com a responsabilidade de acompanhar os gastos com xerox, correios, cartório, aluguéis, propaganda e publicidade, acordos jurídicos, seguro predial, certificados, cursos e treinamentos, materiais diversos e multas ou infrações, bem como pelo serviço de assessoria contábil e demais serviços de terceiros.

Neste grupo, o coordenador da Farmácia é responsável pelos serviços externos de esterilização de materiais. A engenharia clínica fica responsável por acompanhar os gastos com serviços técnicos especializados de manutenção em máquinas e equipamentos médicos.

O departamento de Manutenção fica responsável pelos pacotes de gastos relacionados a assessoria de obras, manutenção predial, locação de equipamentos e manutenção de máquinas e equipamentos gerais.

Quadro 9 – Pacotes de despesas gerais

Grupo	Subgrupo	Conta ou Pacote	Responsável
DESPESAS GERAIS	DESPESAS ADMINISTRATIVAS	TELEFONE	TI
		SERVICOS DE INTERNET	TI
		SERVICOS TV A CABO	TI
		JORNAIS E REVISTAS	TI
		LOCACAO DE SISTEMAS	TI
		FRETES E CARRETOS	TRANSPORTES
		VEICULOS	TRANSPORTES
		VIAGENS E ABASTECIMENTOS	TRANSPORTES
		XEROX	FINANCEIRO
		CORREIOS	FINANCEIRO
		CARTORIO	FINANCEIRO
		ALUGUEL	FINANCEIRO
		PROPAGANDA E PUBICIDADE	FINANCEIRO
		ACORDOS JURIDICOS	FINANCEIRO
		SEGURO PREDIAL	FINANCEIRO
		CERTIFICADOS	FINANCEIRO
		CURSOS E TREINAMENTO	FINANCEIRO
		MATERIAIS DIVERSOS	FINANCEIRO
	MULTA INFRAÇÃO	FINANCEIRO	
	DESPESAS COM SERVIÇOS PROFISSIONAIS	ASSESSORIA DE OBRAS	MANUTENÇÃO
		MANUTENCAO PREDIAL	MANUTENÇÃO
		LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS	MANUTENÇÃO
		MANUTENCAO MAQ. E EQUIP. GERAIS	MANUTENÇÃO
		MANUTENCAO MAQ. E EQUIP. MEDICOS	ENGENHARIA CLÍNICA
		MANUTENCAO MAQ. E EQUIP. INFORMATICA	TI
		ASSESSORIA CONTABIL	FINANCEIRO
		SERVIÇOS DE TERCEIROS	FINANCEIRO
		ESTERILIZAÇÃO	FARMÁCIA

Fonte: Elaborado pelo autor

Por fim, o grupo de despesas com as utilidades ou despesas com energia é o menor dos grupos, porém não menos importante. A eficiência energética tem sido tema abordado em companhias de diversos setores e as oportunidades de uma empresa possuir fontes alternativas de energia sustentável já são uma realidade.

Quadro 10 – Pacotes de despesas com energia

DESPESAS COM ENERGIA	ENERGIA ELÉTRICA
	ÁGUA
	DIESEL

Fonte: Elaborado pelo autor

Os pacotes de despesas com energia contemplam energia elétrica, água e diesel, necessário para abastecer os geradores em caso de falta de energia elétrica da rede de distribuição. Estes pacotes são de responsabilidade do departamento de Manutenção.

#### 4.2.2 Preparação e coleta de dados

Os dados a serem trabalhados deverão ser a partir de janeiro de 2019, pois será o primeiro ano com a referência da contabilidade integrada ao sistema ERP, bem como utilizando critérios de alocação em conjunto com o módulo de custos. Essa escolha se deve ao fato de que em 2018 ainda não havia um responsável direto pela função da controladoria, o que se espera que aconteça em 2019.

Conforme já exposto anteriormente, a nomeação de um *controller* é de fundamental importância neste processo pois será a pessoa que irá reunir os dados necessários de todos os setores em uma base diária para acompanhar o andamento da operação do negócio. Também é essa função que relaciona indicadores econômicos e não econômicos, uma vez que a eficiência da operação também deve ser medida por estes.

O desafio inicial desta função será encontrar o alvo adequado para cada meta, devido à falta de histórico confiável e de uma cultura orientada a resultados. Para tanto, todas as contas e centros de custos devem ser analisados para acompanhar a adequada alocação das despesas, bem como os valores de maior representatividade e maior variação.

Neste sentido, na organização os maiores valores referem-se a pessoas. Portanto, os tradicionais indicadores de recursos humanos, como absenteísmo, *turnover*, tempo médio de empresa, entre outros, são de grande importância. Os pacotes de Horas Extras, Quinquênio e Gratificações podem oferecer uma grande oportunidade de redução de despesas nestes indicadores. Alguns refletem diretamente sobre os encargos, que

também sofrem redução por consequência. Os benefícios são competitivos com o mercado mas alguns podem ser revistos, como creche, por exemplo.

Em termos de quantidade de funcionários por setor, a referência para a definição da meta pode ser um *benchmark* externo, utilizando organizações de mesmo porte e mix de serviços. De maneira mais profunda, uma análise de processo *end-to-end* em setores específicos pode apresentar novas oportunidades, tornando a empresa *benchmark* para outras organizações.

Na mesma linha pode-se considerar os pagamentos referentes a honorários médicos. Neste grupo de pacotes recomenda-se como critério o orçamento base zero, que trata da construção da meta item a item a partir da exata necessidade de cada setor. Assim, pode-se criar uma regra de negócio no sentido de avaliar pagamento por plantão ou por produção, uma vez que os plantões correspondem por mais de 50% dos gastos deste grupo de pacotes.

No grupo de despesas com materiais, é importante levar em consideração o conceito de *core business* para projetar redução de gastos com materiais indiretos que não são fundamentais à operação, como materiais de construção, por exemplo. Para análise tanto de materiais diretos como indiretos, sugere-se a curva ABC por ser o método que separa e classifica os produtos de maior movimentação e importância. Assim fica claro entender o que é vital à operação e o que pode ser reduzido ou eliminado em função de desperdícios.

Para as despesas gerais, a maior parte dos pacotes são compostos por valores fixos, portanto, de projeção baseada em contratos e reajustes. Indicadores importantes podem ser relacionados à atividade de transportes, como nos pacotes de veículos e abastecimentos. Neste grupo também se faz importante as despesas com manutenção de equipamentos de toda natureza, mas principalmente os equipamentos médicos, relacionados ao *core* do negócio. A locação de equipamentos também é um pacote de importante análise, uma vez que pode justificar decisões de investimentos.

As despesas com energia, por sua vez, também devem ser monitoradas sob a ótica de indicadores de performance, relacionando o consumo ao volume de serviços prestados. Com o atual acesso mais facilitado a fontes sustentáveis de energia, como a geração de energia solar, por exemplo, o gasto total pode ainda justificar decisões de investimentos.

### 4.2.3 Definição das metas preliminares

Para as metas de preço, deve ser estabelecida uma estratégia agressiva de negociação com os principais fornecedores em todos os pacotes. Para as questões de consumo, as metas podem utilizar como referência a análise histórica, um *benchmark* externo, orçamento base zero e análise de processos, com a utilização de ferramentas *lean*, no sentido de identificar oportunidades de melhorias operacionais para controle e redução de consumo.

Diante disso, os pacotes podem apresentar duas formas diferentes de gerenciamento por um gestor de entidade, ou seja, serem diretamente gerenciáveis ou indiretamente gerenciáveis. No primeiro caso, o gestor de pacote define uma meta para cada entidade, e a soma global das entidades será a meta global do pacote. No segundo caso, define-se uma meta global para o negócio e o gestor do pacote se utiliza de um critério de rateio para definir a meta de cada entidade. Daí a importância do gestor de pacote para a redução de custos, uma vez que deverá ser essa função a responsável pelo gerenciamento das contas.

Um exemplo de meta diretamente gerenciável pode ser os gastos com mensalidades de sistemas de informação, que são fixos reajustáveis anualmente por um índice conhecido. Portanto, a meta global do pacote será o somatório de todas as mensalidades de sistemas de informação utilizados pelas diversas entidades. Outro exemplo é no pacote de serviços de TV a cabo, que pode utilizar uma base zero para avaliar os pontos onde são necessários tal serviço e com isso realizar o somatório para chegar à meta global do pacote.

Para despesas indiretamente gerenciáveis, pode-se utilizar como exemplo os gastos com material de escritório e papelaria, que teria como rateio o número de funcionários de cada entidade, resultando em um indicador dado como R\$/funcionário. Outro exemplo pode se referir ao pacote de material médico hospitalar. Para cada entidade em que é utilizado, pode-se criar um *driver* diferente que faça sentido para a operação daquela entidade, como R\$ por dias de internação no CTI; R\$ por número de cirurgias cardíacas do tipo intervencionista no Centro Cirúrgico; ou no Centro Obstétrico criar indicadores de valores utilizados deste pacote para partos normal em comparação com partos cesariana.

Assim, deve-se construir um caminho para um indicador em cada pacote de contas como esta, sendo possível estabelecer *benchmarks* internos e utilizá-los para

identificar oportunidades de melhoria em atividades específicas de gerenciamento. Estas oportunidades acontecem em duas alavancas, sendo uma de preço (renegociação com fornecedores) e outra de consumo (diminuição do desperdício, otimização dos processos, racionalização dos recursos).

Essa etapa é de extrema importância para a empresa pois é a partir dela que se pode conhecer a real dimensão de seus gastos e se os mesmos estão sendo aplicados devidamente.

Como meta global, sugere-se o conceito de OMTM (*one metric that matters*), que é para onde todos os esforços devem se direcionar. No caso deve ser utilizado o EBITDA, no sentido de garantir que os resultados operacionais sejam cada vez melhores e sempre acima de uma meta desejada. Portanto, todos os pacotes deverão se orientar para garantir este resultado.

#### 4.2.4 Negociação e consolidação das metas orçamentárias

Uma vez elaboradas as metas pelos gestores de pacotes, os gestores das entidades devem avaliar as metas propostas, propondo os ajustes das mesmas se considerarem necessário. Cabe ao gestor da entidade justificar os ajustes solicitados, devendo os argumentos estarem de acordo com a estratégia formulada para o negócio. É comum que as negociações aconteçam em várias etapas, para o adequado ajuste e consenso entre gestores de pacote e entidade.

A consolidação final do orçamento deve ser realizada juntamente com a diretoria da organização. A partir desta consolidação, parte-se para a execução dos trabalhos. É este orçamento matricial que servirá de base para o acompanhamento entre o realizado e o projetado, de modo a averiguar a aderência das metas em relação à estratégia, com a criação de planos de ação para que o resultado pretendido seja alcançado.

#### 4.2.5 Acompanhamento do orçamento

Esta fase é fundamental no gerenciamento matricial de despesas. São comparados os valores executados em relação aos orçados analisando-se as variações, de modo a estabelecer planos de ação corretivos e preventivos com o objetivo de que os resultados fiquem dentro da meta definida.

Esse acompanhamento deve ser realizado mensalmente, com atividades de previsão na terceira semana de cada mês. Assim é possível antecipar a possibilidade de estouros em relação às metas, alertar o gestor de entidade de modo que ele esteja ciente e procure adotar ações de controle e recuperação antes que o mês feche. Se ainda assim não for possível que uma determinada entidade cumpra a meta de um pacote, o gestor deverá justificar as causas e propor as ações para que os excessos sejam compensados no futuro.

Em uma organização hospitalar, os estouros podem acontecer por motivos contingenciais, como seguidos casos de urgência de forma não esperada ou casos graves que demandam forte atenção, ou para a geração de resultados incrementais, como a realização de procedimentos particulares acima do esperado.

O ritual de acompanhamento mensal deve incluir os relatórios gerados pela controladoria com os resultados das entidades e pacotes, de modo que a matriz possa ser analisada por todos os gestores. Estes dados podem ser apresentados através de uma tabela dinâmica em planilhas eletrônicas. Além dos resultados de custos e despesas, os resultados de performance operacional também devem ser analisados, como número de atendimentos nos diversos setores, volume de cirurgias por tipo, horas de cirurgias realizadas, número de esterilizações por setor, volume de roupa lavada, km rodado por veículo por setor, entre outros.

Quadro 11 – Exemplo ilustrativo de quadro comparativo de pacotes de gastos

Grupo	SubGrupo	Item (Pacote)	Meta	Real	Dif.	Dif.%
DESPEASAS PRESTACAO SERVIÇOS	DESP. COM HON. MED E PROF. ASSISTENCIA	PLANTOES MEDICOS	384.720,00	403.585,00	- 18.865,00	-4,90%
DESPEASAS GERAIS	DESPEASAS ADM	AGUA	51.430,83	59.693,40	- 8.262,57	-16,07%
DESPEASAS COM ESTOQUE	DESP. COM MATERIAIS	MATERIAL DE LIMPEZA E HIGIENE	21.228,00	9.841,86	11.386,14	53,64%
DESPEASAS COM ESTOQUE	DESP. COM MATERIAIS	MATERIAL DE LAVANDERIA	16.901,20	11.792,50	5.108,70	30,23%

Fonte: Elaborado pelo autor

Os dados devem ser alimentados diariamente no ERP e analisados quinzenalmente, sendo o fechamento mensal, após o fechamento contábil. É de responsabilidade dos gestores de pacotes avaliar os valores de contas sob sua gestão para entenderem os desvios em relação às metas e se prepararem para a reunião mensal, com as devidas justificativas e planos de ação já mencionados anteriormente.

As reuniões devem ser realizadas com a participação da Diretoria para que os dados da empresa como um todo sejam analisados, apresentados os planos de ação e estes sejam aprovados. Em outro momento, com reuniões individualizadas, os gestores de entidades também devem analisar o desempenho de seus centros de custos, bem como validar os planos de ação. Para os planos de ação, o método a ser utilizado é o 5W2H, conforme Figura 10 abaixo.

Figura 10 – Plano de ação 5W2H

5W	
O que?	
Por que?	
Quem?	
Onde?	
Quando?	
2H	
Como?	Quanto?

Fonte: Elaborado pelo autor

Neste relatório, o gestor deve indicar o que deve ser feito para corrigir o desvio, por que essa ação resolverá a questão, quem será o responsável pela execução, em quais locais essa ação deverá ocorrer, o prazo para conclusão, como será executada, se envolverá a necessidade de algum investimento, e se sim, o retorno previsto. Em um

próximo período de análise, verifica-se a realização das ações por parte dos diversos gestores e seus resultados.

Assim se conclui o ciclo de acompanhamento matricial do mês, iniciando-se um novo ciclo, conforme metodologia PDCA, em busca do atingimento dos resultados propostos e da melhoria contínua.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi apresentar uma proposta de implantação da metodologia de Gestão Matricial de Despesas para uma organização hospitalar. A estrutura de apoio à implementação permite visualizar todos os principais grupos de despesas operacionais do negócio, de modo que possam ser acompanhadas e os resultados apresentarem maior previsibilidade, pavimentando um caminho para a sustentabilidade financeira.

A organização, apesar de complexa do ponto de vista operacional, possui sistemas de informação ainda não plenamente integrados, módulos importantes não utilizados, corpo de coordenadores de departamentos que não realizam o acompanhamento gerencial de forma sistemática em relação à própria atividade, organograma incompatível com a operação do negócio, informações desatualizadas no sistema em relação a centros de custos e grupos de contas, lançamentos despadronizados e intempestivos. O prazo de conclusão dos relatórios gerenciais não permite a análise das informações em tempo hábil para controle e correção de rumos e, após concluído, não é utilizado para a tomada de decisões ou atividades de planejamento orçamentário.

A metodologia propõe um enxugamento da estrutura de centros de custos em conjunto com a atualização do organograma da instituição para melhor aderência aos processos de negócio, a adequação dos grupos de contas para melhor organizar os gastos conforme sua natureza, definição de responsabilidades por pacotes de gastos, envolvimento dos gestores de unidades nas atividades administrativas, formulação dos rituais de gestão para acompanhamento dos resultados, análise dos desvios e proposição de ação para prevenção e correção. Assim será possível desempenhar atividades de planejamento orçamentário com maior acuracidade e controle, em sintonia com as operações e a estratégia do negócio.

Deve-se ressaltar que nenhum sistema de planejamento orçamentário irá sanar todos os problemas econômico-financeiros de uma organização e que, mesmo sendo bastante eficiente, a Gestão Matricial de Despesas não é capaz de garantir lucro para uma organização.

Apesar do cuidadoso desenvolvimento da proposta para aplicação do método, percebe-se uma forte barreira cultural pela falta de iniciativas em relação ao controle e redução de custos, orientação a resultados e utilização de ferramentas para

implementação de melhorias de processos. A falta de análise crítica dos valores também não pressiona a evolução dos sistemas de informação, de modo que o histórico não pode ser utilizado como referência confiável.

Outra limitação refere-se a um quadro enxuto de gestores de pacotes em relação ao número de gestores de centros de custos. As contas contábeis que compõem cada pacote e a alocação dos gastos nas respectivas contas não é comunicada entre os gestores, podendo ocorrer falhas no registro do gasto, que por sua vez causa distorções no valor a ser orçado, prejudicando o adequado acompanhamento.

Neste sentido, o aspecto fundamental para o sucesso da Gestão Matricial de Despesas é o engajamento de todos os gestores, independente de nível hierárquico. Um adequado desenho para implantação propicia uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática, que deve motivar a realização de ações proativas no planejamento e no controle orçamentário, bem como na execução das operações. Isto em função da necessidade de mudança no comportamento e no trato com as despesas, buscando o atingimento de um objetivo organizacional maior, em sintonia com a estratégia definida.

Este trabalho pode servir como guia para aplicação da GMD em organizações de saúde de diversos tamanhos e finalidades, uma vez que apresenta flexibilidade para ajustes a diferentes realidades. Como recomendações de trabalhos futuros, sugere-se a utilização da ferramenta como suporte a outros instrumentos da administração pública gerencial. Por exemplo, na implantação de programas de *compliance*, pode contribuir para o melhor controle e transparência das informações através do seu princípio de controle cruzado dos gastos. Por fim, sugere-se a utilização da ferramenta para a formação de parcerias público-privadas, ao se buscar o *best value* na prestação de serviços públicos de qualidade, ao mesmo tempo em que a capacidade instalada tanto pela iniciativa privada como pela estrutura pública é otimizada, potencializando resultados para governos, empresas e, principalmente, sociedade.

## REFERÊNCIAS

- ABBAS, K. **Gestão de custos em organizações hospitalares**. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- AGUIAR, S. **Interação das ferramentas da qualidade ao PDCA e ao programa Seis Sigma**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços LTDA, 2006.
- ALMEIDA, J. J. de. **Sistemas de custos em organizações hospitalares: estudo de casos**. 1987. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1987.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARCELLOS, A. S. F. **Análise crítica da implantação do orçamento matricial numa empresa do setor jornalístico: o caso da RBS Jornal**. 2006. Trabalho de conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2006.
- BARTILOTTI, V. F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações**. 2006. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Administração) – Faculdade de Estudos Administrativos, Belo Horizonte, 2006.
- BEBER, S. J. N. **Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos: uma análise no Rio Grande do Sul**. 2007. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.
- BEZERRA, F. Ciclo PDCA: conceito e aplicação: guia geral. **Portal Administração**, ago. 2014. Disponível em: <http://www.portal-administracao.com/2014/08/ciclo-pdca-conceito-e-aplicacao.html>. Acesso em: 14 jun. 2017.
- BITTAR, O. J. N. V. Gestão de processos e certificação para qualidade em saúde. **Revista da Associação Médica Brasileira**, São Paulo, v. 46, n. 1, p. 70-76, jan./mar. 2000.
- BITTAR, E.; CASTILHO, V. O Custo médio direto do material utilizado em cirurgias de revascularização do miocárdio. **Rev. Assoc. Med. Bras.**, v. 49, n. 3, p. 255-60, 2003.
- BORBA, V. R. **Do planejamento ao controle de gestão hospitalar: instrumento para o desenvolvimento empresarial e técnico**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2006.
- BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de

Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Composição do Gasto Público Federal**. [2016]. Disponível em <http://www.planejamento.gov.br/apresentacoes/2017/apresentacao-gasto-publico-versao-final-corrente-e-constante-v2-1.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Conselho Nacional de Secretários de Saúde. **O financiamento da saúde**. Brasília, DF: Ed. CONASS, 2011a.

BRASIL. [Constituição (1998)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.

BRIMSON, J. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CAMACHO, R.; ROCHA, W. Custeio-alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 19-30, 2008.

CATELLI, A. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

COURA, B.; PINTO, A. A. G.; SALGADO, F. F.; DANTAS, M. B. **Gestão de custos em saúde**. 1. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2009.

FALK, J. A. **Gestão de custos para hospitais**: conceitos, metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas, 2001.

FEUERWERKER, L. C. M., CECÍLIO, L. C. O. O hospital e a formação em saúde: desafios atuais. **Ciência e Saúde Coletiva**, v. 12, n. 4, p. 965-971, 2007.

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

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GALVAN, D.; CARRARO, W. B. W. H. Gestão matricial de despesas: estudo de caso em uma indústria de componentes de borracha. **RICG**, v. 14, n. 28, jul./dez. 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, J. S.; SALA, J. M. A. **Controle de gestão**: uma abordagem contextual e organizacional: textos e casos. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R.; PEREIRA, C. A.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. de. Fatores determinantes do processo de institucionalização de uma mudança na programação orçamentária: uma pesquisa-ação em uma organização brasileira. **Revista de**

**Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 59-76, 2005.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2001.

HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária**: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidad de costos**: un enfoque gerencial. Naucalpan de Juárez: Pearson Educación, 2007.

JUSTEN FILHO, M. **Comentários à lei das licitações e contratos administrativos**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

KAPLAN, R.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

LE BOTERF, G. Pesquisa participante: propostas e reflexões metodológicas. *In*: BRANDÃO, C. R. (org.). **Repensando a pesquisa participante**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1984. p. 51-81.

LEONCINE, M. **Sistemática para apuração de custos por procedimento médico hospitalar**. 2010. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

LEONCINE, M.; BORNIA, A. C.; ABBAS, K. Sistemática para apuração de custos por procedimento médico-hospitalar. **Produção**, v. 23, n. 3, p. 595-608, jul./set. 2013

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. São Paulo, Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATOS, A. J. **Gestão de custos hospitalares**. São Paulo: Editora STS, 2002.

MILANI FILHO, M. A. F. Resultado econômico em organizações do terceiro setor: um estudo exploratório sobre a avaliação de desempenho. **Rev. de Cont. e Controladoria**, Curitiba v. 1 n. 1 p. 35-44, jan./abr. 2009.

MIRANDA, G. J.; CARVALHO, C. E. D.; MARTINS, V. F.; FARIA, A. F. D. Custeio ABC no ambiente hospitalar: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. **Rev. contab. finanç**, v. 18, n. 44, p. 33-43, 2007.

MOSIMANN, C. P. *et al.* **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. (org.). **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2007.

NOGUEIRA, R. *et al.* **Gestão matricial de despesas**: manual prático. Belo Horizonte: Cymo, 2012.

NUNES, A. O envelhecimento populacional e as despesas do Sistema Único de Saúde. *In*: CAMARANO, A. A. (org.). **Os novos idosos brasileiros**: muito além dos 60? Rio de Janeiro: Ipea, 2004. p. 427-450.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Planejamento orçamentário**: texto e exercícios. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, C.; TARANTO, F. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning. 2015.

PIUVEZAM, G. F., *et. al.* Fatores associados aos custos das internações hospitalares por doenças infecciosas em idosos em hospital de referência na cidade de Natal, Rio Grande do Norte. **Caderno Saúde Coletiva**, Rio de Janeiro, v. 23, n. 1, p. 63-68, 2015.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

QUAGLIO, W. L. **Contribuição à estruturação da controladoria e proposição de um modelo de informações aplicáveis à atividade hospitalar**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica), FACESP/FECAP, São Paulo, 2002.

SÁ, A. C. **O Gerenciamento Matricial de Despesas**. 2008. Disponível em: <http://www.carlosalexandresa.com.br>. Acesso em: 17 jul. 2017.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico**: uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SANTOS, A. C. dos. **Gerenciamento Matricial de Despesas aplicado em uma organização de saúde**. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA em Gestão de Negócios em Saúde) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Porto Alegre, 2014.

SANTOS, J. L. dos *et al.* **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007

- SILVA, Adriana C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso.** 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2004.
- SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. de M. G. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi caso.** 2006. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos62006/569.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2017.
- SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.
- SILVA, M. S.; BEZERRA, F. A. Impactos do controle orçamentário: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose. *In: CONGRESSO ANPCONT, 8., 2014, Rio de Janeiro. Anais [...].* Rio de Janeiro: Anpcont, 2014.
- SOUZA, Cláudio Peternella. **Um estudo exploratório sobre o Planejamento e Orçamento Empresarial.** 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiro) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.
- STEPHANOU, João P. S. **A adoção do Gerenciamento Matricial de Despesas na Justiça Federal do Rio Grande do Sul.** 2012. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.
- TELES, J. A. *et al.* Modernizando a administração pública do Estado de Sergipe: Gerenciamento Matricial de Despesas. *In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 2., 2009, Brasília, DF. Anais [...].* Brasília, DF: Consad, 2009.
- TISSOT, J. B. *et al.* Orçamento matricial como estratégia de gestão de custos: o caso de uma operadora de saúde. **R. Intellig. Compet.,** São Paulo, v. 2, n. 3, p. 45-53, abr./jun. 2013.
- TUNG, N. H. **Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais.** 3. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1983.
- TURRA, E. B.; MIORANZA, C.; COLTRE, S. M. A inovação como vantagem competitiva: estudo de caso em uma pequena empresa. **Revista Brasileira de Gestão e Inovação = Brazilian Journal of Management & Innovation,** v. 5, n. 1, p. 1-22, set./dez. 2017.
- VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2005.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.
- VIEIRA, N. A. *et al.* Mais com menos - programa de controle e eficiência do gasto público do Governo do Estado do Espírito Santo. *In: CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, 4., 2011, Brasília, DF. Anais [...].* Brasília, DF: Consad, 2011.

WANZUIT, D. R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial**: o caso de uma indústria de alimentos. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. **Estudo de caso, planejamento e métodos**. 2 ed. São Paulo: Bookman, 2001.

ZDANOWICZ, J. E. **Planejamento financeiro e orçamento**. 2. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.

## APÊNDICE A – Roteiro de entrevistas

1. Você conhece os custos do seu departamento?

( ) Sim

( ) Não

2. Você considera que seria importante conhecer os custos do seu departamento?

( ) Sim

( ) Não

3. Você já utilizou algum método de elaboração e controle orçamentário para a sua atividade?

( ) Sim

( ) Não

4. Você conhece a estrutura de plano de contas para o controle de gastos relacionados à sua atividade?

( ) Sim

( ) Não

5. São analisadas as diferenças entre os resultados reais e os objetivos orçamentários?

( ) Sim

( ) Não

6. O sistema de custos é usado para a tomada de decisões?

( ) Sim

( ) Não

7. Os relatórios de custos são analisados com que periodicidade?

( ) Mensal

Trimestral

Não são analisados

8. Os relatórios gerenciais de custos refletem os números dos relatórios contábeis?

Sim

Não

9. Você percebe a presença constante de atividades que não agregam valor, como retrabalho, atividades repetitivas ou uso ineficiente de recursos?

Sim

Não

10. Você acredita que um sistema de controle orçamentário estruturado, elaborado de forma colaborativa pelos líderes da organização e com objetivos claros, comunicado por toda a organização ajudaria no atingimento de resultados melhores?

Sim

Não