

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**  
**UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO**  
**MBA EM GESTÃO DE NEGÓCIOS EM SAÚDE**

**Ana Cristina dos Santos**

**GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS APLICADO EM UMA**  
**ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE**

**Porto Alegre**

**2014**

ANA CRISTINA DOS SANTOS

GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS APLICADO EM UMA  
ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE

Artigo apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Licenciado em Gestão,  
pelo Curso de MBA em Gestão de Negócios  
em Saúde da Universidade do Vale do Rio dos  
Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Fabiano J. Araújo

Porto Alegre

2014

# **GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS APLICADO EM UMA ORGANIZAÇÃO DE SAÚDE**

Aluna: Ana Cristina dos Santos

Orientador: Prof. Fabiano J. Araújo

## **RESUMO**

O alto custo das organizações de saúde para manter o processo médico-assistencial e a qualidade dos serviços prestados aos clientes, muitas vezes é incompatível com o cenário econômico das instituições. Nesse contexto o Gerenciamento Matricial das Despesas (GMD), originalmente chamado Orçamento Matricial, é uma ferramenta que apóia o planejamento e o controle das despesas, auxiliando as empresas a manterem-se competitivas, potencializando o seu controle e gerenciamento econômico. O presente trabalho tem o objetivo de analisar a aplicação personalizada do GMD e seus desdobramentos em uma organização de saúde. A pesquisa de campo realizada permitiu visualizar o uso da ferramenta, além de identificar os principais benefícios por ela proporcionados e suas limitações nesse setor de prestação de serviços em saúde.

## **PALAVRAS-CHAVE**

Gerenciamento Matricial de Despesas, Orçamento Matricial, Organização de Saúde.

## **1 INTRODUÇÃO**

No Brasil, a área da saúde vem sofrendo constantes desafios com relação ao gerenciamento das suas despesas com o intuito de garantir as melhores práticas médicas e a satisfação do cliente, com eficiência econômica e sustentabilidade.

No ambiente hospitalar é priorizada a promoção da saúde e a prevenção da doença, entretanto, como qualquer empresa, também necessita de ferramentas que planejem e controlem a situação econômica e financeira para a melhor tomada de decisão.

Nesse sentido, o orçamento é uma ferramenta tradicional, amplamente utilizada nas empresas, independente do seu porte ou do seu ramo de atuação. Para Welsch (1983) orçamento é a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das suas subdivisões.

Conforme Sá (2000), no processo tradicional, o controle dos gastos é centralizado, o que cria um acúmulo de trabalho no setor de orçamentos, e, ainda, faz com que a ineficiência seja apenas detectada e sua correção imposta ao responsável pelo centro de custos ineficiente. Isto significa que o desvio é detectado depois do fato acontecido.

Devido aos resultados obtidos com a utilização do sistema orçamentário auxiliando no desenvolvimento das empresas, as ferramentas orçamentárias têm sido aprimoradas ao longo dos anos, assim como novos métodos têm surgido (ALCOBA apud BARCELLOS, 2006). De acordo com Lunkes (2003), inicialmente havia o orçamento empresarial, que tinha como ênfase a projeção dos resultados e o posterior controle, sendo assim de característica não antecipatória. Durante a segunda fase, com o orçamento contínuo, introduziu-se a perspectiva de revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do próximo ano.

O passo seguinte foi o surgimento do Orçamento de Base Zero ou OBZ, no qual os gestores estimavam e justificavam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas atividades no mercado naquele momento. Na última década diversas empresas brasileiras de classe mundial têm adotado, e obtido resultados muito satisfatórios, com o Gerenciamento Matricial de Despesas ou GMD, o qual é considerado uma evolução do OBZ, enquanto conceito e prática (ALCOBA apud VIEIRA, 2011). O OBZ e o GMD são um divisor na evolução da ferramenta orçamentária, pois enquanto o orçamento empresarial e o orçamento contínuo são apenas considerados como ferramentas de planejamento financeiro, o OBZ e o GMD agregam a funcionalidade de racionalizar as despesas (ALCOBA, 2011).

Entretanto, apesar de ser muito utilizada e apresentar ganhos financeiros relevantes nas empresas em que foi implementada, esta técnica é pouco explorada na literatura. A escassez de artigos e de revisões da ferramenta é de certa forma, a causa fundamental para que o GMD tenha diversas interpretações e aplicações, muitas vezes sendo subutilizada e não necessariamente posicionada de forma adequada aos demais programas de melhoria/controlado das empresas.

Na unidade hospitalar, objeto de estudo desta pesquisa, o orçamento é formulado e acompanhado através da matriz de despesas alinhada com uma estrutura de gerenciamento matricial das despesas, onde dois gestores controlam os gastos, um responde por um grupo de

contas contábeis de despesas, chamado pacote e o outro é responsável pelo centro de custos. Ambos acompanham e controlam as movimentações previstas e realizadas mensalmente, dando ênfase a correção e análise das causas que geram distorções em relação à meta proposta pela direção.

Segundo Sá (2000) o Gerenciamento Matricial de Despesas é um método de elaboração, e, principalmente, de controle orçamentário baseado em três importantes princípios. São eles:

1. Controle Cruzado. As principais despesas são orçadas e controladas, por duas pessoas: o gerente do centro de custos da entidade e o gerente do pacote de gastos;
2. O desdobramento de gastos. Por este princípio, para a definição das metas, todos os gastos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos;
3. Acompanhamento sistemático. Por este princípio, os gastos são sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio observado seja objeto de uma ação corretiva.

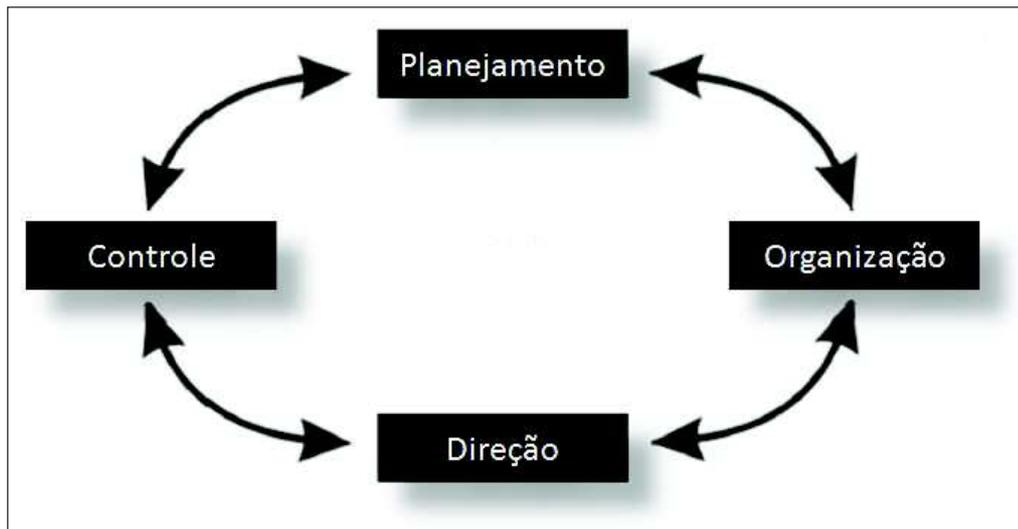
Na perspectiva do GMD, os pacotes de gastos são grupos de despesas de uma mesma natureza e que, geralmente, são comuns a vários centros de custos.

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo analisar a aplicação do Gerenciamento Matricial de Despesas numa organização de saúde.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

A *administração* não é nem privilégio exclusivo nem encargo pessoal do chefe ou dos dirigentes da empresa; é uma função que se reparte como as outras funções essenciais, entre a cabeça e os membros do corpo social (FAYOL, 2010).

Maximiano (2000) conceitua que a administração é um processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados conforme ilustrados na Figura 1.



Fonte: Maximiano (2000, p. 27)

Administrar é o processo de tomar, realizar e alcançar ações que utilizam recursos para atingir metas e objetivos, a principal razão para o estudo da administração, é seu impacto sobre o desempenho das organizações e o seu entendimento de maneira sistêmica. É a forma como são administradas que torna as organizações mais ou menos capazes de utilizar corretamente seus recursos para atingir os objetivos corretos (MAXIMIANO, 2000).

Para Salu (2013), uma das áreas da administração é a hospitalar que contribui para a organização de todos os profissionais da área da saúde, independentemente de terem formação assistencial ou não, zelando pela estrutura organizacional adequada, onde profissionais tão distintos possam conviver de forma minimamente harmoniosa.

Afirma Ribeiro Filho (2005), que o modelo de gestão da entidade hospitalar explicita seu ideário, sua missão, sua crença e seus valores. Todos os aspectos relacionados com o planejar, o executar e o avaliar da entidade, bem como seu relacionamento com as entidades externas, derivam desse ambiente intangível, forjado ao longo dos anos desde as concepções e visões de mundo dos pioneiros fundadores até a incorporação de outras variantes culturais e políticas, que vêm como resposta da capacidade de resiliência da entidade.

## 2.1 Orçamento

O orçamento é a forma quantitativa e formal com a qual a empresa demonstra seus planos, sendo seu controle vital para o sucesso da organização (BARCELLOS, 2006).

Nele, cada unidade ou área faz seu plano, detalhando os recursos financeiros necessários para sua operação para o período seguinte e, a partir dele, são formalizadas as metas que devem ser buscadas (FERREIRA, 2012).

De acordo com Welsch (1983), o orçamento é definido como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro determinado.

O orçamento nada mais é do que a quantificação do planejamento estratégico e operacional, podendo citar como exemplo as decisões de entrar em um determinado mercado e seu devido custo, definidos no planejamento (FERREIRA apud MIRANDA e LIBONATI, 2002).

Durante a negociação do orçamento, os gestores dos pacotes, divulgam as metas pré-estabelecidas para todas as contas contábeis conforme figura 2 (ALCOBA, 2011). Caso as metas propostas sejam consideradas inadequadas pelo gestor do centro de custos, o mesmo poderá propor uma nova meta, mediante a formalização e justificativa para que o ajuste seja feito. Caberá ao gestor da entidade negociar junto ao gestor do pacote a aceitação da meta proposta. A consolidação final do orçamento é feita pelos donos dos pacotes/entidades junto com seus respectivos gestores (BARCELLOS, 2006).

Para cada entidade é definido um responsável, o dono da unidade de negócio, por avaliar seu resultado verticalmente, ou seja, em todos os pacotes. Cada pacote também tem um responsável por avaliar seu desempenho horizontalmente, em todas as unidades e entidades da empresa, um especialista neste tipo de despesa, o dono do pacote (FERREIRA, 2012).

A figura 2 apresenta a formação de um pacote, com as respectivas contas a ela associadas.

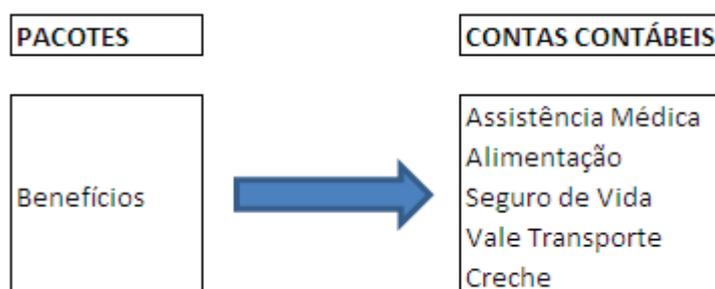


Figura 2 – Formação do pacote X conta contábil  
Fonte: adaptado de Grippa (2005)

Com a negociação das metas encerradas, o orçamento é consolidado e faz-se uma análise do seu impacto sobre as metas corporativas da empresa. Caso estas não estejam de acordo, buscam-se os ajustes necessários para obter-se a aprovação final do Orçamento Matricial (ALCOBA apud BARTILOTTI, 2006). Finalmente, após a aprovação final, o GMD é oficializado e divulgado para toda a empresa juntamente com os padrões de gastos.

## 2.2 Gerenciamento Matricial de Despesas

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) teve sua origem no ano de 1998 na AMBEV. A empresa adaptou a metodologia do Orçamento Base-Zero na elaboração do seu orçamento para o ano de 1999. O projeto, intitulado Volta às Origens, obteve resultados excelentes e atingiu uma economia nos gastos fixos na ordem de R\$ 152 milhões em relação ao ano anterior (GRIPPA apud CASTANHEIRA, 2005). Após o grande sucesso alcançado, a metodologia foi estruturada e formalizada pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial.

No início de sua utilização o GMD era conhecido como Orçamento Matricial ou apenas OM. Para Grippa (2005), o GMD recebeu este nome visto que nesta metodologia o orçamento é formulado e o desempenho da empresa é acompanhado através da matriz de despesas, conforme ilustra a figura 3.

Donos das entidades					
Gestores das entidades					
<b>ENTIDADES</b>		Entidade 1	Entidade 2	Entidade 3	Entidade 4
Donos dos pacotes	Gestores dos pacotes	<b>PACOTES</b>	Meta	Meta	Meta
		Pacote 1			
		Pacote 2			
		Pacote 3			
		Pacote 4			
Meta Total das Entidades					

Figura 3 – Estrutura geral do GMD  
Fonte: adaptado de Grippa (2005)

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 inúmeras vantagens para a empresa, entre elas o fato

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

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

Os centros de custos ou unidades de negócio é a forma estruturada de definição das atribuições e responsabilidades referentes a cada função da empresa, além de permitir a identificação do desempenho das unidades da empresa, os pontos de eficiências ou ineficiência, viabilizando o acompanhamento e a verificação do efetivo progresso obtido em direção ao atingimento dos objetivos gerais ou parciais da empresa (FERREIRA, 2012)

O principal objetivo do GMD é envolver o núcleo gerencial da empresa na busca de oportunidades de redução de gastos, de maneira justa e criteriosa, visando atingir a meta corporativa da organização (ALCOBA apud SILVA, 2004). O GMD extrapola a função de simples ferramenta orçamentária para um trabalho estratégico realizado junto à empresa, proporcionando mudança de estrutura e de cultura sobre o controle de seus gastos (BARCELLOS, 2006).

### **2.3 Modelo Médico x Modelo Administrativo: Uma Relação de Causa e Efeito**

O custo crescente e elevado dos serviços de saúde tem afetado toda a economia envolvendo a gestão dos serviços, assim como a relação estabelecida entre as instituições hospitalares e suas fontes pagadoras (ANS, 2009).

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 o sério risco de inviabilizarem suas operações (CASTILHOS, 2002).

Outro fator a 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 utilizados na operação (LEONCINE, 2010).

Para Cherubin (1998), a complexidade das estruturas hospitalares também é fator que destoa dos modelos tradicionais de gestão, representada pela sua composição funcional, na qual atuam numerosos profissionais com formações muito diversificadas, além de

equipamentos e instalações sofisticadas que exigem redobrada atenção para que suas ações possam ser desenvolvidas a contento.

Ao mesmo tempo, as ineficiências oriundas dos processos administrativos como faturamento, hotelaria, compras, suprimentos, TI e área financeira e dos processos assistenciais representados pelas unidades de atendimento e tratamento das doenças que compõem este mercado, estão diretamente ligadas ao reflexo dos desempenhos econômicos e assistenciais prestados aos usuários (ARAÚJO, 2005).

É importante que as empresas se adaptem de forma competitiva frente às novas exigências do mercado global. De acordo com Porter (2007), a competição na área da saúde força as instituições a privilegiarem o foco nos seus desempenhos econômicos, reflexo do seu produto, criando uma competição baseada no valor econômico e não em desempenho e desfecho assistencial.

Enquanto o conceito, na área da saúde, é que os serviços ou produtos ofertados são classificados como processos de cuidado e de recuperação da saúde (PORTER, 2007).

### **3 MÉTODO PROPOSTO E CARACTERIZAÇÃO DA UNIDADE DE PESQUISA**

Para Borba (2004), o método prevê e descreve os passos necessários para a execução da investigação. Pode-se compará-lo ao caminho que conduz a um resultado.

O presente trabalho foi desenvolvido numa Instituição de saúde privada de grande porte localizada em Porto Alegre – Rio Grande do Sul que atua no mercado de saúde a 35 anos, tendo iniciado suas atividades em junho 1979. Conta com uma equipe de aproximadamente 3.000 funcionários. Profissionais altamente qualificados, corpo clínico especializado e recursos tecnológicos diferenciados para prestação de serviços em saúde, sendo reconhecido publicamente pelo seu modelo de gestão inovador.

Com uma área de aproximadamente 40 mil metros quadrados construídos, onde concentra equipamentos de última geração e uma equipe médica e assistencial altamente qualificada, dispõe dos serviços de Emergência, Hospital Dia (preparado para procedimentos ambulatoriais), CTI (Centro de Terapia Intensiva), Centro de Diálise, Maternidade, CTI Neonatal, Centro Obstétrico, Bloco Cirúrgico, Banco de Sangue e mais de 370 leitos de internação. Além disso, os centros e institutos constituem espaços especializados onde estão centralizados serviços de saúde completos e diferenciados com atendimento multidisciplinar.

O orçamento é elaborado pelo gerente de cada unidade de negócio, com acompanhamento da equipe de controladoria, tendo em vista as metas estabelecidas pela diretoria.

Desta forma, a racionalização dos gastos torna-se um diferencial fundamental entre as instituições de saúde que buscam maior competitividade no atual cenário.

### **3.1 Classificação e etapas da pesquisa**

Do ponto de vista da sua abordagem, o trabalho é qualitativo na medida em que procura analisar as ações e os desdobramentos do processo do GMD de forma indutiva. Segundo Beuren (2008), quando utilizada a pesquisa qualitativa, concebem-se análises mais aprofundadas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é exploratória, pois busca fazer uma ampla revisão bibliográfica do conteúdo e é realizada em uma área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado (COOPER & SCHINDLER, 2001).

Do ponto de vista de seus procedimentos, o trabalho é caracterizado como estudo de caso, visto que se trata de uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto de vida real. Este gênero de estudo é utilizado principalmente quando os limites entre os fenômenos (teoria) e o contexto prático (real) ainda não estão bem definidos (YIN, 2005).

O trabalho está estruturado em quatro etapas. Na primeira buscou-se, através do levantamento bibliográfico, a sustentação teórica do ganho no uso da ferramenta, seus princípios e aplicações, estabelecendo um referencial à análise. Na etapa seguinte realizou-se a pesquisa de campo na unidade hospitalar, objeto do estudo. Através da avaliação de relatórios e documentos utilizados no processo do GMD, foram levantados os principais resultados alcançados e os desdobramentos operacionais da ferramenta.

A terceira etapa trata da análise crítica sobre a utilização da ferramenta no contexto particular da unidade de estudo. Nela, foi comparado o referencial teórico apresentado e a utilização da ferramenta, identificando-se os *gaps* no processo. Na quarta e última etapa são apresentadas as conclusões do estudo, baseado na utilização da metodologia e os seus desdobramentos operacionais.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS**

A instituição hospitalar estudada adota a lógica do orçamento matricial, mas com uma estrutura diferenciada em relação ao método do GMD. Preliminarmente, o diagnóstico do modelo de orçamento tem por base a estrutura contábil da empresa, visto que o orçamento se apropria dos registros da contabilidade, utilizando-se do histórico das contas como principal insumo, tendo como objetivo o controle das operações por meio das informações gerenciais.

É fundamental, entender sua estrutura contábil, antes da elaboração do orçamento, pois as informações geradas nesta etapa são à base da sua estrutura, além desse ter, como principal função, o controle das operações da empresa a partir das informações gerenciais que partem do trabalho da contabilidade. Para isso é importante abordar os processos, o plano de contas e o sistema de informações gerenciais que sustenta todos esses dados.

O processo de Contabilidade da Instituição é dividido em duas grandes etapas. A primeira é a fase da entrada dos lançamentos, em que os fatos contábeis são reconhecidos em seu período de competência, descentralizadamente, pelas áreas administrativas de cada unidade. Esse processo gera os registros nos livros contábeis da empresa, como no livro razão contábil, que são encontrados os eventos segregados por conta que geraram a informação. A segunda fase desse processo é a análise e conciliação dessas informações, tarefa realizada pela equipe de contabilidade da instituição, além do recolhimento dos devidos tributos e declarações acessórias.

Ao término são realizadas as consolidações das contas, gerando os relatórios de análise do processo que incluem o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração do Fluxo de Caixa. Tal processo é repetido mensalmente, permitindo retratar a situação econômica e financeira da instituição.

O Plano de Contas elenca todas as contas contábeis, agrupadas de forma racional e planejada, contem a relação das contas, a descrição dos elementos e seus respectivos funcionamentos, descrevendo as suas movimentações. Essas são ordenadas e agrupadas sistematicamente para facilitar a aplicação do plano, que deve ser flexível, permitindo as alterações necessárias sem quebra da sua integridade.

O plano de contas analisado, se representado em números, pode ser subdividido em quatro componentes:

- a) Código contábil estrutural: Formado por nove dígitos que indica a natureza da conta e grupo que pertence;
- b) Grau da conta: Código que identifica o seu nível hierárquico;

- c) Código reduzido: Número que indica a origem do fato contábil segregando por unidade da rede;
- d) Tipo de conta: Classificação de dois grupos de contas contábeis, sintética ou analítica.

Esse plano de contas tem mais de 300 rubricas contábeis e aproximadamente 200 centros de custos. Formando, portanto, um complexo sistema que permite identificar a que área pertence determinado fato contábil e qual a sua origem.

Para facilitar o acompanhamento essa estrutura é simplificada. As rubricas são agrupadas em pacotes, de acordo com a sua similaridade. Pode-se citar um exemplo que esclarece bastante o conceito. As despesas relacionadas com a folha de pagamento, despesas de salários, hora extra e insalubridade, por exemplo, fazem parte do pacote do RH.

Cada um desses pacotes de contas possui um dono, orientado pela controladoria, responsável pela correta utilização das classificações administrativas no gerenciamento do orçamento. Os demonstrativos de resultados são gerados a partir dessa lógica de pacotes, em que cada um representa uma linha, que podem ser separados em receitas e despesas.

O suporte a todas essas informações é dado através de um software ERP, sistema integrado de gestão, responsável por integrar todos os processos e fatos contábeis da instituição em um único banco de dados.

O planejamento estratégico da instituição, conforme demonstra a figura 4 é o ponto inicial e determinante para elaboração do orçamento e ao grau de aplicação do gerenciamento matricial de despesas.

Na etapa de orçamentação, são estipulados os valores orçamentários para próxima competência, sendo de um ano, representado por janeiro a dezembro. Esse processo ocorre no mês de novembro, faltando, portanto, um mês para o encerramento do ano, o que torna necessária uma detalhada projeção do fechamento.



Figura 4 – Fases do Orçamento

Fonte: adaptado do material fornecido pelo Hospital

Por fim ocorre a consolidação do orçamento, no formato de Demonstrativo do Resultado do Exercício. Posteriormente é realizada uma verificação de acordo com as metas do negócio, sendo os pacotes submetidos à avaliação da diretoria executiva, que poderá solicitar ajustes ou considerá-lo encerrado de acordo com o planejamento estratégico institucional.

Cada centro de custo possui um responsável pela operação diária que em conjunto com a controladoria elabora o orçamento por área ou unidade de negócio. Para a elaboração do orçamento são utilizados os dados históricos e as tendências inerentes a cada unidade de negócio.

O dono do pacote é o responsável pelo gerenciamento dos gastos ou emprego de capital no seu pacote, em toda a instituição.

A controladoria é a área que compila as informações de todos os orçamentos por centro de custos e por pacote de contas contábeis.

O acompanhamento por parte do gestor de contas é fundamental no gerenciamento matricial de despesas. Onde são comparados os valores executados contra os orçados, em busca de distorções, de forma a possibilitar ações corretivas na relação entre o resultado e a meta. É correto afirmar, e de acordo com a literatura que o segredo do sucesso do GMD é o seu acompanhamento periódico dos gastos, a auditoria das causas e dos seus desvios.

## 5 DISCUSSÃO

Foi observado que a instituição de saúde em estudo utiliza o conceito de orçamento matricial em grande parte do seu processo, como o gerenciamento matricial das despesas.

Na prática a instituição adota um orçamento baseado na filosofia e na didática do GMD. Embora, recomendado para tratar despesas com caráter fixo, o GMD por vezes unifica o acompanhamento dos gastos variáveis e fixos.

Outra lacuna é que o Planejamento Estratégico institucional não permeia todos os níveis de gestão, ocorrendo ações emergenciais para corrigir e reduzir gastos imprevistos no orçamento, que sob a perspectiva econômica conflita, em alguns aspectos com o modelo médico assistencial.

Essa distorção pode ser identificada na etapa de definição das metas, que apresenta como um dos princípios básicos da ferramenta o exame detalhado dos gastos, que se tornou obsoleto, utilizando-se a base histórica para algumas contas.

Na perspectiva do GMD, o planejamento orçamentário define as metas orçamentárias feitas pelos gestores dos pacotes para cada item de despesa sob sua responsabilidade. Na instituição de saúde em estudo percebe-se que há gastos não orçados e algumas vezes desconhecido pelo gestor do pacote, além do modelo de gestão médico assistencial determinar a aplicação dos recursos e pouco ser envolvido.

Outra limitação é que a instituição possui um quadro enxuto de donos de pacotes com relação aos gestores de centros de custos. O conhecimento das contas contábeis que compõem cada pacote e a sua classificação, muitas vezes não é disseminado aos gestores promovendo confusão no momento do registro do gasto, que por sua vez, gera desvio no valor orçado, prejudicando o correto acompanhamento.

É correto afirmar que a instituição de saúde, objeto desse estudo, aplica a ferramenta GMD de forma parcial, uma vez que nem todas as etapas são implementadas.

## 6 CONCLUSÃO

O objetivo geral deste trabalho foi analisar a aplicação do GMD numa instituição de saúde como ferramenta que proporcione a redução dos gastos e o melhor gerenciamento das despesas.

Através de pesquisa realizada nos materiais fornecidos pela instituição, foi possível entender como a ferramenta é utilizada para alcançar os seus objetivos e as metas propostas pelo planejamento executivo.

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 do 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, onde percebi que os donos dos pacotes de contas e os gestores de centros de custos orçam os gastos concomitantemente. Em função da centralização do orçamento é prejudicado o controle cruzado, inviabilizando o controle e a análise parametrizada das despesas em todos os níveis de gestão da instituição.

Conclui-se que em alguns casos, o responsável pelo resultado operacional do Hospital analisa o desdobramento do gasto após sua ocorrência, que é sinalizado pela controladoria, o que acaba limitando a ação sobre tais desvios em relação ao valor orçado.

Outro ponto relevante no processo é que o dono do pacote de contas, responsável pelo orçamento, revise preliminarmente, compartilhe e autorize o orçamento dos centros de custos, delimitando e acompanhando sua realização.

Na perspectiva do GMD, os índices de desempenho são os padrões de excelência que devem ser perseguidos pelos gestores dos centros de custos, sob a supervisão dos gestores dos pacotes de gastos, ou seja, todo e qualquer gasto deve ser aprovado com antecedência pelos responsáveis.

## REFERÊNCIAS

ALCOBA, Rafael D. **Análise crítica do processo de implantação do Gerenciamento Matricial de Despesas: o caso de uma empresa do setor siderúrgico.** Trabalho de conclusão (Graduação em engenharia de produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011.

ANS. AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR. **Caderno de Informação da Saúde Suplementar: Beneficiários, Operadoras e Planos.** Brasília: 2009. Disponível em: <http://www.ans.gov.br>. Acesso em 20/12/2011.

ARAÚJO, C. A. S. **Fatores a serem gerenciados para o alcance da qualidade para os clientes internos: um estudo em um conjunto de hospitais brasileiros.** Rio de Janeiro: UFRJ/COPPEAD, 2005.

BARCELLOS, Aline S. F. **Análise crítica da implantação do orçamento matricial numa empresa do setor jornalístico: O caso da RBS Jornal.** Trabalho de conclusão (Graduação em engenharia de produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

BEBER, Sedinei J. N. **Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos – Uma análise no Rio Grande do Sul.** Tese (Doutorado em engenharia de produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo, Atlas, 1998.

BORBA, Jason Tadeu. **Monografia para economia.** São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTILHOS V. **A Enfermagem e o gerenciamento de custos.** 36<sup>a</sup> Ed. Escola de Enfermagem USP 2002.

CHERUBI, N. A. **Administração Hospitalar: Um compromisso com a ciências e a arte.** São Paulo: Edição Loyola, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão, **Planejamento estratégico: Fundamentos e aplicações,** 2<sup>a</sup> Ed, Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

COOPER, D. SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em administração.** 7<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Bookman, 2001.

FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral: previsão, organização, comando, coordenação e controle.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FERREIRA, João Pedro Gaspar, **Orçamento Matricial: Diagnóstico do processo de orçamentação do Grupo RBS** Trabalho de conclusão (Graduação em ciências administrativas) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012.

FERREIRA, José Ângelo, **Custos industriais: Uma ênfase gerencial,** 1<sup>a</sup> Ed. São Paulo: STS, 2007.

GRIPPA, Diego B. **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: O Gerenciamento Sistêmico de Despesas (GESIDE).** Trabalho de conclusão (Graduação em engenharia de produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2005.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMEIRA, A. L. F.; SILVA, C. A. S.; VIERA, C.; SILVA, R. N. S. **Contabilidade para Executivos**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

LUNKES, Rogério J. **Contribuição a melhoria do processo orçamentário empresarial**. Tese (Doutorado em engenharia de produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Santa Catarina, 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Álvaro Guimarães. **Contabilidade financeira para executivos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Fundação Getulio Vargas, 1998.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controladoria hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

SÁ, Carlos Alexandre. **O Gerenciamento Matricial das Despesas**. Disponível em <http://www.carlosalexandresa.com.br/artigos em 01/02/2014>.

SALU, Enio Jorge. **Administração hospitalar no Brasil**. 1. Ed. Barueri, SP: Manole, 2013.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.