

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TATIANE MUNARI

PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM
UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul.
Orientador: Prof. Dra. Marlei Salete Mecca

CAXIAS DO SUL
2012

TATIANE MUNARI

**PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM
UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES**

Monografia apresentada como requisito para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul.

Orientador: Prof. Dra. Marlei Salete Mecca

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Dra. Marlei Salete Mecca
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. (Titulação - Esp. Ms. ou Dr. – e nome do professor examinador/banqueiro)
Universidade de Caxias do Sul – UCS

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Salete e Valdir, as minhas irmãs Francieli e Leticia, fontes inesgotáveis de amor e apoio em todas as minhas escolhas.

Ao meu namorado Cléber, por todo o carinho, paciência e dedicação, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial a minha orientadora, Prof^a. Dra. Marlei Salete Mecca, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia.

PENSAMENTO

A sabedoria da vida não está em fazer aquilo de que se gosta, mas gostar daquilo que se faz.
Leonardo da Vinci

RESUMO

Este trabalho enfoca a proposta de aplicação do orçamento base zero em uma prestadora de serviços hospitalares, devido à dificuldade da empresa em ter planejamento e controle das suas atividades operacionais, visando redução e projeção de resultados. Desse modo, o orçamento é um método indispensável nos meios empresariais, por planejar as atividades futuras e colocar em prática o que foi determinado no planejamento estratégico da empresa. Tendo este estudo como foco principal uma metodologia, em particular de sistema orçamentário, o orçamento base zero, que tem como filosofia para a sua elaboração não partir de dados anteriores, procurando avaliar a necessidade da existência ou não de cada atividade da empresa. Essa pesquisa busca responder a seguinte pergunta: Quais os procedimentos a serem adotados por uma empresa prestadora de serviços hospitalares para implantação de controles orçamentários, na metodologia do orçamento base zero? Para responder essa questão elaborou-se uma pesquisa bibliográfica sobre os assuntos concernentes ao tema pesquisado, identificando as contribuições e limitações do orçamento base zero diante das atividades da empresa, sendo para a proposta de aplicação sugeridas etapas para serem seguidas pela prestadora de serviços hospitalares para possível aplicação do orçamento base zero na empresa. O estudo demonstra que o orçamento base zero é uma ferramenta gerencial útil em qualquer empresa, por apresentar uma proposta de mudança nos orçamentos tradicionais, para que estes sejam ajustados de acordo com os recursos disponíveis da empresa, garantindo maior controle e informações suficientes para auxiliar o processo de decisão.

Palavras-chave: Planejamento. Controle. Contabilidade gerencial. Orçamento. Orçamento base zero. Tomada de decisão.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Campo de atuação da contabilidade	22
Figura 2 – Usuários da contabilidade	23
Figura 3 – Função do <i>controller</i>	24
Figura 4 – Fases do planejamento estratégico.....	36
Figura 5 – Papéis importantes do contador gerencial no controle organizacional	38
Figura 6 – Ciclo do controle interno.....	39
Figura 7 – Relação entre pacote, núcleo e variável base zero.....	52
Figura 8 – Exemplo de matriz de responsabilidades.....	53
Figura 9 – Exemplo de diagrama causa-efeito	56
Figura 10 – Dados previstos x realizados 2012.....	65
Figura 11 – Exemplo de matriz de responsabilidade dos medicamentos e materiais hospitalares	70
Figura 12 – Exemplo de matriz de responsabilidade dos outros materiais	71
Figura 13 – Exemplo de pacote, núcleo e variável base zero	72
Figura 14 – Exemplo de seleção dos pacotes de decisão	73
Figura 15 – Agenda mensal de acompanhamento.....	75
Figura 16 – Dados previstos x realizados instrumental cirúrgico 2012.....	76
Figura 17 – Relatório de anomalia	78
Figura 18 – Exemplo de diagrama causa-efeito.....	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características da informação contábil gerencial	25
Quadro 2 – Elementos definidores do terceiro setor	29
Quadro 3 – Classificação das entidades sem fins lucrativos.....	30
Quadro 4 – Vantagens e desvantagens do planejamento estratégico	35
Quadro 5 – Objetivos do orçamento.....	42
Quadro 6 – Conceitos e diferenças entre planejamento e orçamento.....	43
Quadro 7 – Vantagens e desvantagens do orçamento	44
Quadro 8 – Condições para implantação do orçamento	45
Quadro 9 – Centros de custos hospitalares	58
Quadro 10 – Etapas de um processo orçamentário tradicional.....	59
Quadro 11 – Modelo participativo do processo orçamentário	66
Quadro 12 – Premissas para o processo orçamentário	68
Quadro 13 – Exemplo de formulário de pacote de decisão.....	69

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de variáveis base zero (VBZs) e pacotes de base zero (PBZs)	54
Tabela 2 – Orçamento previsto bloco cirúrgico 2012	60
Tabela 3 – Orçamento previsto ambulatório 2012.....	61
Tabela 4 – Orçamento previsto consolidado 2012	63
Tabela 5 – Orçamento previsto x realizado 2012	64
Tabela 6 – Exemplo de matriz de acompanhamento do orçamento hospitalar	74
Tabela 7 – Exemplo de matriz de acompanhamento analítica	77

LISTA DE SIGLAS

CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CRC	Conselho Regional da Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
INSS	Instituto Nacional de Seguro Social
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
NBZ	Núcleo de Base Zero
OBZ	Orçamento Base Zero
PBZ	Pacote de Base Zero
PF	Pessoa Física
PJ	Pessoa Jurídica
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
VBZ	Variável Base Zero

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	12
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral.....	14
1.3.2	Objetivos específicos.....	14
1.4	METODOLOGIA.....	15
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2	CONTABILIDADE	18
2.1	HISTÓRIA DA CONTABILIDADE	18
2.2	CONCEITOS GERAIS.....	19
2.3	OBJETO DA CONTABILIDADE.....	20
2.4	OBJETIVOS E FINALIDADES DA CONTABILIDADE	21
2.5	USUÁRIOS E CAMPO DE ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE	22
2.6	CONTABILIDADE GERENCIAL	23
2.6.1	Conceitos gerais.....	23
2.6.2	Características da informação contábil gerencial	25
2.6.3	A importância da contabilidade gerencial para as empresas e os seus usuários.....	26
2.7	CONTABILIDADE DE ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: TERCEIRO SETOR	28
2.7.1	Terceiro setor no Brasil	28
2.7.2	Caracterização do terceiro setor	29
3	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	32
3.1	PLANEJAMENTO E ESTRATÉGIA.....	32
3.1.1	Conceitos gerais.....	32
3.2	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	33
3.2.1	Conceitos gerais.....	33
3.2.2	Vantagens e desvantagens do planejamento estratégico	34
3.2.3	Fases para elaboração do planejamento estratégico.....	35
3.2.4	Necessidade das empresas em ter controles	37
4	ORÇAMENTO EMPRESARIAL	40
4.1	CONCEITOS GERAIS.....	40

4.2	OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL...	42
4.3	VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	43
4.4	PROCESSO DE ELABORAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL	45
4.5	MODELOS DE ORÇAMENTO	46
4.5.1	Orçamento base zero	46
4.5.1.1	História do orçamento base zero	46
4.5.1.2	Conceitos gerais	47
4.5.1.3	Objetivos e características do orçamento base zero	48
4.5.1.4	Vantagens e desvantagens do orçamento base zero	50
4.5.1.5	Desenvolvimento do orçamento base zero	51
5	APRESENTAÇÃO DE UM MÉTODO PARA CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	57
5.1	APRESENTAÇÃO DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO TRADICIONAL EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES.....	57
5.2	CONSIDERAÇÕES DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO TRADICIONAL	65
5.3	PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES.....	67
5.4	CONSIDERAÇÕES DO ORÇAMENTO BASE ZERO	79
6	CONCLUSÃO.....	81
	REFERÊNCIAS.....	83

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A contabilidade é uma ferramenta que ajuda na análise, no controle e na orientação, utilizando-se dos seus relatórios para fornecer informações aos indivíduos interessados pela situação econômica e financeira da empresa, servindo de suporte para decisões de curto e longo prazo. Conforme contribui Ludícibus e Marion (2000, p. 42):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

As empresas necessitam competir, crescer ou ainda manter-se no mercado. Portanto, precisam de informações que auxiliem os usuários internos na execução de suas atividades operacionais. A contabilidade é um banco de dados, portanto, não basta apenas tê-los, é preciso que eles sejam tratados, para que gerem informações úteis, de qualidade e representem um instrumento gerencial para o processo decisório (ABREU FILHO et al., 2005).

Possuir um mínimo de controle das operações dentro das empresas ajuda os gestores a prever com exatidão os acontecimentos futuros, sendo uma ferramenta facilitadora para a sobrevivência e sucesso no mercado. Desta forma, o processo de gestão pode ser entendido como um método de planejamento que prevê as ações ou iniciativas que serão inseridas ao longo do tempo.

O objetivo do plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Ponto básico e fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros (PADOVEZE, 2000, p. 354).

Pode-se destacar como principal ferramenta de gestão, o orçamento, que tem como propósito traçar os resultados financeiros e patrimoniais a curto e médio prazo. Sendo que “o orçamento ocorre como sequência à montagem do plano estratégico,

permitindo focar e identificar [...] as suas ações mais importantes. O orçamento existe para implementar as decisões do plano estratégico” (FREZATTI, 2007, p. 47).

Logo, este trabalho tem como foco principal um tipo em particular de sistema orçamentário, o orçamento base zero, que tem como finalidade delimitar a importância de cada atividade, averiguando a necessidade de permanência ou não dentro da empresa. Este método não acumula valores passados, sendo assim, todas as despesas devem ser revistas.

A realização deste estudo justifica-se, para fins acadêmicos, científicos e profissionais, devido à importância que o planejamento estratégico e o orçamento empresarial representam para as empresas, como também a proposta de aplicação do orçamento base zero como método eficiente no gerenciamento de despesas em uma empresa prestadora de serviços hospitalares.

Diante do exposto, o objetivo deste trabalho é identificar quais os procedimentos a serem adotados por uma empresa prestadora de serviços hospitalares para implantação de controles orçamentários, na metodologia do orçamento base zero.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Planejar e controlar é preciso para obter-se resultado. Portanto, pode-se dizer que o fracasso de alguns executivos e a mortalidade da maioria das empresas decorre de decisões de última hora (WELSCH, 1983). Logo, o planejamento estratégico é um processo contínuo que examina com precisão o cenário atual e futuro da empresa, auxiliando na redução de incertezas e na minimização de possíveis riscos.

Conforme contribui Oliveira (2007, p. 4), “o planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providências a serem tomadas pelo executivo para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado”.

Os gestores precisam trabalhar com sistemas de controles internos, planejamento e orçamento, que possibilitam o confronto nos resultados previstos com os realizados, com o intuito de verificar se o desempenho está dentro do estipulado e identificar antecipadamente pontos que precisam de correção. Estes métodos contribuem para extinguir a tomada de decisão baseada em improviso, contribuindo para as empresas projetarem seus resultados e gastos futuros, porém,

apenas alcançam sua eficácia máxima quando efetuados e compreendidos por todos da empresa.

Com base no que foi exposto, escolheu-se abordar um processo importante nos meios empresariais, o orçamento, devido a este ser um instrumento de controle de receitas, despesas e resultados da empresa, que visa planejar para que todas as áreas procurem alcançar as metas fixadas dentro do planejamento.

E diante da necessidade de uma empresa prestadora de serviços hospitalares em ter um controle e planejamento de seus gastos, visando redução e projeção de resultados, a questão de pesquisa para o estudo é: Quais são os procedimentos necessários a serem adotados por uma empresa prestadora de serviços hospitalares para implantação de controles orçamentários, na metodologia do orçamento base zero?

Tendo por fim este trabalho o propósito de incentivar a aplicação do orçamento base zero nas empresas prestadoras de serviços hospitalares. O orçamento base zero trata-se de um método que verifica a necessidade da existência ou não de cada gasto para a empresa, determinando um grau de importância e não carrega valores passados, seu ponto de partida é o atual, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Este trabalho tem por objetivo geral identificar quais os procedimentos a serem adotados por uma empresa prestadora de serviços hospitalares para implantação de controles orçamentários, na metodologia do orçamento base zero.

1.3.2 Objetivos específicos

Buscando aperfeiçoar este trabalho, os objetivos específicos são:

- a) fazer o levantamento bibliográfico sobre contabilidade gerencial e do terceiro setor, planejamento estratégico e orçamento empresarial e base zero e demais assuntos relativos ao tema pesquisado (conceitos, aplicabilidade, características, finalidade, etc.);

- b) demonstrar as principais contribuições e limitações do plano orçamentário tradicional, associados a sua utilização como ferramenta de gestão e no gerenciamento de despesas;
- c) propor a aplicação do sistema orçamentário base zero em uma prestadora de serviços hospitalares.

1.4 METODOLOGIA

A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como exploratória, devido ao tema abordado necessitar de maior aprofundamento quanto aos conceitos a fim de torná-lo mais claro, propiciando uma visão geral sobre o assunto pesquisado. De acordo com Gil (1999, p. 43):

As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores [...]. Habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de casos.

Os procedimentos de pesquisa utilizados, inicialmente, são a pesquisa bibliográfica, tendo sido elaborada através de materiais já publicados como livros, artigos científicos, revistas, jornais e monografias.

Em relação à pesquisa bibliográfica Gil (1999, p. 65) explica que a mesma, “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. O autor ainda alerta que a pesquisa bibliográfica proporciona muitas vantagens, e também uma contrapartida, que são as fontes secundárias, que apresentam dados coletados ou processados de forma equivocada. Portanto os pesquisadores devem assegurar-se das condições que os dados foram obtidos para não comprometer a qualidade da pesquisa.

Köche (1997, p. 122) afirma que:

[...] a pesquisa bibliográfica é aquela que desenvolve tentando explicar um problema, utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas em livros ou obras congêneres. [...] O objetivo da pesquisa bibliográfica, portanto, é o de conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre determinado tema ou problema, tornado-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa.

Por fim, a pesquisa quanto à abordagem do problema pode ser enquadrada em qualitativa, por relatar um determinado problema, averiguar a interação de algumas variáveis, entender, reunir e contribuir em alguns processos, entre outros. A pesquisa qualitativa se distingue pelas suas características e aspectos não somente mensuráveis, favorecendo análises mais profundas em relação à questão de pesquisa, destacando características não encontradas pelo método quantitativo.

De acordo com Richardson e Peres (1999, p. 79), “o método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema. Não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”.

A pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos (RICHARDSON E PERES, 1999, p. 90).

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo são apresentados os aspectos, objetivos, justificativas e a metodologia utilizada para escolha do tema abordado. Apresenta-se também o que é necessário para a realização de um bom planejamento e controle dentro de uma empresa.

No segundo, terceiro e quarto capítulos, são apresentados os aspectos conceituais utilizando levantamento bibliográfico. Então, no segundo capítulo é apresentada a contabilidade como uma ferramenta de gestão organizacional e societária. Já no terceiro, é apresentada a importância da adoção do planejamento estratégico e dos controles internos para as empresas obterem resultados positivos. E no quarto capítulo o objetivo é abordar um processo importante nos meios empresariais, o orçamento. Com o intuito de evidenciar para as empresas de que decidir antecipadamente resulta no controle do seu próprio futuro, este capítulo tem como foco principal a metodologia e a aplicação do orçamento base zero como ferramenta de gestão em prestadoras de serviços hospitalares.

O quinto capítulo tem como propósito demonstrar, utilizando o Excel, um modelo de sistema de controle orçamentário tradicional, comumente, utilizado nas empresas do terceiro setor e ilustrar uma metodologia orçamentária que possa ser aplicada pela empresa a fim de ter controle e planejamento de suas atividades, visando à redução de despesas e projeção de resultados.

Finalmente, na conclusão é demonstrado, sucintamente, os procedimentos necessários para implantação do orçamento base zero e as contribuições que o mesmo pode trazer para as empresas prestadoras de serviços hospitalares.

2 CONTABILIDADE

Este capítulo aborda a história, os conceitos gerais, objetivos, finalidades, usuários e campo de aplicação da contabilidade.

2.1 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE

Desde o início da civilização, pelo menos 4.000 antes de Cristo, se tem vestígios que os povos já utilizam a contabilidade para controlar, medir e preservar o patrimônio das suas famílias (IUDÍCIBUS E MARION, 2000; BUZATTA, 2007). Conforme complementam Iudícibus e Marion (2000, p. 30), “a função da Contabilidade já no início da civilização era: avaliar a riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza”.

Com o desenvolvimento do comércio, surgiu o mercantilismo, a burguesia e outras diversas descobertas (iniciadas por Colombo), mas, principalmente, no renascimento em meados do século XIV a XVI, que os estudos da contabilidade desenvolveram-se muito lentamente. Em 1494 foi impresso o primeiro livro contábil de autoria do Frei Luca Pacioli, no qual consolida a teoria das partidas dobradas, cada registro explicava a causa e o efeito das operações débito e crédito. (IUDÍCIBUS E MARION, 2000; BUZATTA, 2007). Para Marion (2008, p. 165), “[...] cada operação contábil dá origem a um lançamento duplo: débito e crédito. Não há, portanto, débito sem crédito”.

A partir de 1920 os Estados Unidos forma a Escola Contábil Norte-americana. A sua criação favoreceu investimentos em pesquisas na área contábil, surgindo à auditoria, a controladoria e a análise de balanços, propiciando um grande desenvolvimento da contabilidade. E com a queda da Escola Européia, no início do século XX, ocorre a ascensão da Escola Norte-americana no universo contábil (IUDÍCIBUS E MARION, 2000; BUZATTA, 2007).

A contabilidade no Brasil surge no período colonial e passa a ser regulamentada em 1850, com a criação do Código Comercial Brasileiro, obrigando as empresas a fazerem o registro dos livros. Devido ao aperfeiçoamento ao longo dos séculos, a contabilidade é atualmente considerada como uma ferramenta útil de gestão organizacional e societária para a tomada de decisões pelos usuários (IUDÍCIBUS E MARION, 2000; BUZATTA, 2007).

2.2 CONCEITOS GERAIS

A contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, que tem como função escriturar, examinar, classificar e decifrar todos os atos e fatos que ocorrem no patrimônio de determinada empresa ao longo de sua existência. Conforme Greco, Arend e Gartner (2009, p. 1), “[...] a contabilidade faz parte das ciências econômicas e administrativas. Ela registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica”.

Pizzolato (2000, p. 1) complementa que a contabilidade é:

[...] um sistema de coletar, sintetizar, interpretar e divulgar, em termos monetários, informações sobre uma organização. Como qualquer outro sistema de informação, a contabilidade passa por contínua evolução na busca de aperfeiçoamento de seus métodos e processos.

Já para Toigo (2009, p. 25), “a contabilidade foi concebida para analisar, controlar e registrar as riquezas acumuladas”. Ou seja, a contabilidade caracteriza-se por escriturar todas as transações da empresa, constituindo-se em um grande banco de dados. Estes dados são brutos e precisam ser tratados, para serem apresentados em forma de resumos e relatórios, tornando-se úteis aos gestores, a fim de verificar recursos aplicados, desempenho econômico e posição atual da empresa (ABREU FILHO et al., 2005).

Conforme contribui Toigo (2009, p. 26), “[...] o registro de todas as transações realizadas pela organização, a fim de fornecer informações úteis para as tomadas de decisão ou para a correção de distorções que comprometam a administração econômica”.

Com o surgimento e a multiplicação de novas empresas e um mercado competitivo, o registro dos fatos que ocorrem e afetam a situação patrimonial se tornaram insuficientes. Desta forma, surgiu à necessidade dos usuários de obterem informações gerenciais, com o objetivo de conhecer o passado e acompanhar o presente para conseguir prever o futuro das suas empresas, para se ter permanência no mundo dos negócios. Marion (2008, p. 26) explica que:

A contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa [...]. Todas as movimentações possíveis de mensuração monetária são registradas pela contabilidade, que, em seguida, resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a situação da empresa. Esses interessados, através dos relatórios contábeis, recordam os fatos acontecidos, analisam os resultados obtidos, as causas que levaram aqueles resultados e tomam decisões em relação ao futuro.

Logo, isso se torna executável, através da contabilidade que desempenha um papel importante nas empresas, fornecendo informações e orientando no que se refere às variações de caráter econômico, financeiro e patrimonial, auxiliando os executivos em análises e na tomada de decisões, permitindo maior eficiência nas suas gestões.

2.3 OBJETO DA CONTABILIDADE

O objeto da contabilidade é o patrimônio, definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculado a uma pessoa física ou jurídica. Greco, Arend e Gartner (2009, p. 2), resumem, que “o objeto de estudo da contabilidade é o patrimônio que ela estuda e controla, registrando as alterações ocorridas”.

A função mais importante da contabilidade é garantir o controle das ocorrências no patrimônio de uma empresa, fornecendo informações aos seus usuários externos ou internos sobre a sua composição e o desempenho das atividades operacionais.

“O objeto da contabilidade é o patrimônio. Uma vez aplicada sobre este, a contabilidade fornece informações a respeito da movimentação da riqueza patrimonial, servindo de meios de orientação administrativa e suporte para a tomada de decisão; portanto, onde há patrimônio administrado, indispensável é a contabilidade” (BARBOSA, 2004, p. 18).

Por isso, é necessário que a contabilidade faça todos os registros, análises e interpretações para que consiga apurar as movimentações e identificar as variações ocorridas com a situação patrimonial, a fim de informar, os gestores desses bens, através das demonstrações contábeis e relatórios os acontecimentos ocorridos.

2.4 OBJETIVOS E FINALIDADES DA CONTABILIDADE

A contabilidade tem como objetivo ajudar os indivíduos a conhecerem melhor suas empresas. Segundo Iudícibus e Marion (2000, p. 53):

O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade.

Conforme Martins, Gelbcke e Iudícibus (2000, p. 43), “o objetivo principal da contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras”.

Os objetivos da contabilidade devem ser aderentes, aquilo que o usuário acredita serem fatores importantes para o seu processo decisório (MARTINS, GELBCKE E IUDÍCIBUS, 2000). Logo, a contabilidade busca ajudar os usuários a fazerem previsões e a tomarem melhores decisões referentes à situação futura, tendo em vista a empresa.

De acordo com Toigo (2009, p. 26), “a contabilidade tem por objetivo o controle eficaz do patrimônio administrável, informando aos interessados sua composição e as variações decorrentes das transações econômicas realizadas sobre esse patrimônio”. Já para Franco (1997, p. 21) a finalidade da contabilidade é:

Assegurar o controle do patrimônio administrado, através do fornecimento de informações e orientação-necessárias à tomada de decisões-sobre a composição e as variações patrimoniais, bem como sobre o resultado das atividades econômicas desenvolvida pela entidade para alcançar seus fins, que podem ser lucrativos ou meramente ideais (sociais, culturais, esportivo, beneficentes ou outros).

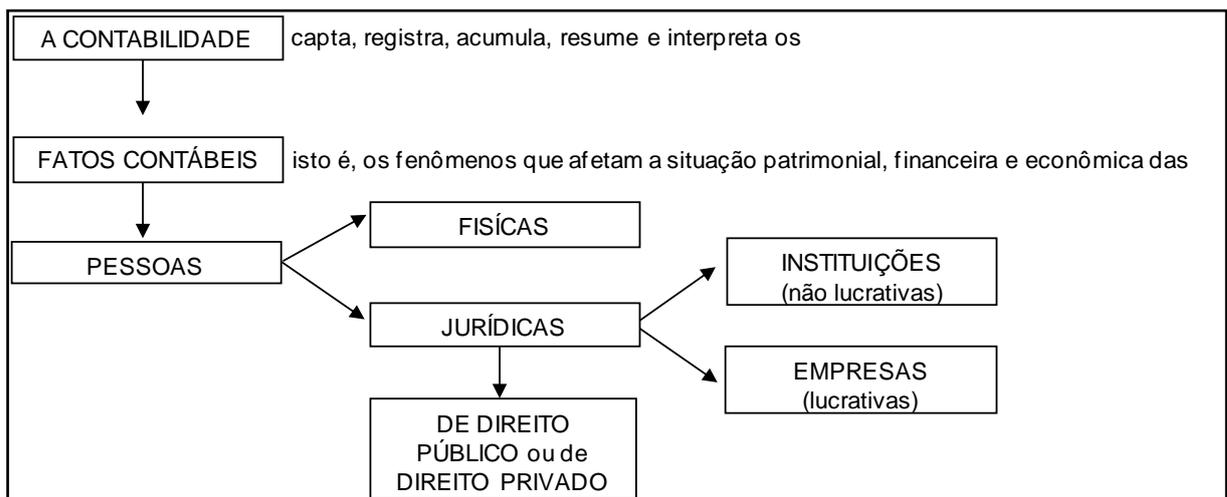
Por fim, entende-se que a contabilidade escritura os fatos ocorridos nas empresas, exercendo assim suas funções e objetivos contábeis para posteriormente poder alcançar as suas finalidades de controle e fornecimento de informações pertinentes aos usuários internos e externos da contabilidade.

2.5 USUÁRIOS E CAMPO DE ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE

São inúmeras as pessoas que utilizam as informações contábeis, tendo em vista suas finalidades distintas e interesses diversos, sendo que a maioria se utiliza das informações para a tomada de decisões econômicas e financeiras.

Logo, a contabilidade pode ser realizada, a partir do momento que surgir necessidade por causa do volume de negócios de um indivíduo ou de uma empresa. Sendo assim, seu campo de aplicação é constituído por pessoas físicas ou jurídicas, desde que estas exerçam atividades econômicas. Iudicibus e Marion (2000, p. 56) complementam que o campo de atuação da contabilidade é “toda entidade que exerça atividade econômica como meio ou fim”. O campo de atuação da contabilidade é visualizado na figura 1.

Figura 1 – Campo de atuação da contabilidade



Fonte: Adaptado de Greco, Arend e Gartner (2009, p. 2)

De acordo com Marion (2008, p. 28), “os usuários são as pessoas que se utilizam da contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na contabilidade suas respostas”.

Toda a sociedade possui interesse e utilizam as informações contábeis. Porém, existem algumas pessoas que têm interesse direto no patrimônio e usam os dados contábeis para suas informações. Essas pessoas são denominadas usuários da contabilidade (TOIGO, 2009). Em geral, podem ser divididos em dois grupos:

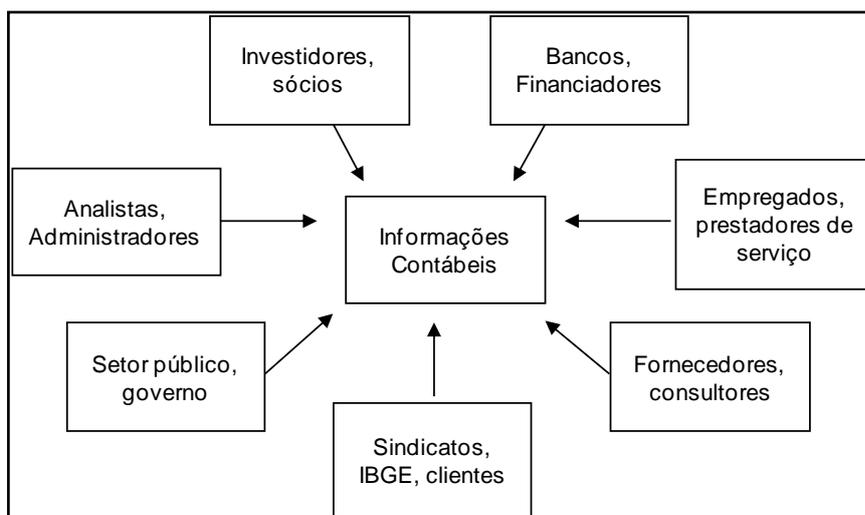
- a) externos: são os usuários que utilizam as informações dos demonstrativos contábeis como, balanço patrimonial, demonstrativo do resultado do exercício, entre outros para consultas, análises e acompanhamentos da

situação da empresa. Exemplo: investidores, bancos, governo, fornecedores e concorrentes;

- b) internos: são os usuários que estão dentro da organização e utilizam as informações das demonstrações para acompanhar o desempenho das atividades e para a tomada de decisões. Exemplo: sócios, empregados e gestores.

Na figura 2 são apresentados alguns usuários da informação contábil.

Figura 2 – Usuários da contabilidade



Fonte: Adaptado de Marion (2008, p. 27-28)

As demonstrações contábeis, normalmente, são elaboradas e exibidas anualmente a todos os interessados, com o propósito de comunicar sobre o patrimônio e o financeiro da empresa, proporcionando elementos informativos relevantes, capazes de influenciar nas decisões atuais e futuras das empresas.

2.6 CONTABILIDADE GERENCIAL

Neste capítulo são expostos os conceitos gerais, as características, os usuários e a importância da informação contábil gerencial.

2.6.1 Conceitos gerais

Uma empresa tem contabilidade gerencial, se dentro dela as pessoas interessadas promoverem uma ação que faça com que ela exista e consigam compreender os seus conceitos utilizando-os na prática (PADOVEZE, 2000). Portanto, a contabilidade gerencial existe devido à necessidade dos usuários,

internos e externos, de obterem informações de forma rápida e precisa para servir de apoio ao processo decisório.

A contabilidade gerencial é o processo de reconhecer, reunir, estudar, organizar e decifrar os acontecimentos econômicos das atividades internas das empresas, tendo como objetivo garantir a utilização adequada e responsável de seus recursos. Logo, é a contabilidade conveniente para a administração determinar seus objetivos internos. De acordo com Crepaldi (2002, p. 18):

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Para Pizzolato (2000, p. 194):

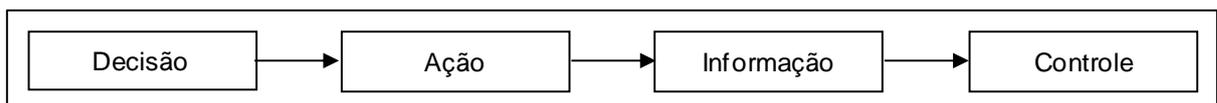
A contabilidade gerencial está voltada para a informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório.

Conforme Ludícibus e Marion (2000, p. 44) a contabilidade gerencial é:

Voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para a tomada de decisões. Não se prende aos princípios fundamentais da contabilidade. O profissional que exerce a contabilidade gerencial é conhecido como *controller*.

O *controller* deve responsabilizar-se pelo cumprimento do processo que é apresentado na figura 3.

Figura 3 – Função do *controller*



Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002, p. 33)

As informações gerenciais contábeis são dados que propiciam elementos para o estudo do patrimônio. Para Toigo (2009, p. 28), “as principais finalidades das informações contábeis são: controle, meios de comunicação, meios de motivação, meios de avaliações, planejamento e elaboração de orçamentos”. Conforme

Atkinson et al. (2000, p. 36), “[...] a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. [...]”. Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004, p. 121) afirmam que:

A contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que, servindo-se dos próprios instrumentos de levantamento e interpretação dos dados quantitativos da empresa, pode informar, orientar e guiar a administração para que possa efetuar as alternativas de gestão e tomar as decisões de modo mais convincente.

Ou seja, a contabilidade gerencial procura, através de relatórios objetivos e rigorosos, prover os funcionários, gerentes e executivos com numerosos dados abrangentes e valiosos, que irão os auxiliar na resolução de problemas, na correção de falhas, nos controles e na tomada rápida de decisões, proporcionando uma melhor coordenação dos resultados.

2.6.2 Características da informação contábil gerencial

As informações gerenciais precisam ser executadas e passadas para a administração de maneira estruturadas, padronizadas, com qualidade e quantidade. Porém, atingem sua eficácia quando os usuários entendem a sua importância e o que isso pode implicar para as operações da empresa. Conforme Ludícibus, Marion e Faria (2009, p. 44-46), “para que as informações sejam úteis para a sociedade, precisam ter algumas características, tais como: compreensibilidade, relevância, confiabilidade, comparabilidade”. Segundo os mesmos autores estas características devem ser “aliadas ao fator de tempestividade e custo benefício”.

No quadro 1 são apresentadas algumas características da informação contábil gerencial, de acordo com Abreu Filho et al. (2005, p. 144-145).

Quadro 1 – Características da informação contábil gerencial

Útil	Atender às necessidades dos usuários
Oportuna	Estar a disposição na época certa
Clara	Facilmente entendida pelo usuário
Íntegra	Buscada em dados confiáveis
Relevante	Abordar diretamente os pontos fundamentais, com transparência
Flexível	Apresentar-se de várias formas e na linguagem do usuário
Completa	Incorporar dados físicos e outros complementares à informação
Preditiva	Fornecer indicadores de tendência.

Fonte: Adaptado de Abreu Filho et al. (2005, p. 144-145)

Então, quando as características das informações citadas no quadro 1 forem geradas, utilizadas e compreendidas por todos da empresa, podem ajudar os empregados, os administradores e os executivos nas suas necessidades estratégicas e operacionais, como: melhorar a qualidade das operações, reduzir os custos e fazer investimentos, entre outros. Conforme contribui Atkinson et al. (2000, p. 36):

Contabilidade gerencial é o processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

Diante do exposto, resume-se que cabe ao administrador determinar quais procedimentos são mais adequados para demonstrar e interpretar as informações gerenciais seja através da elaboração de relatórios, demonstrando os pontos fortes e fracos da situação operacional e financeira da empresa, com o propósito de sustentar suas avaliações e decisões de longo prazo, garantindo que as informações certas cheguem aos interessados dentro dos prazos estabelecidos.

2.6.3 A importância da contabilidade gerencial para as empresas e os seus usuários

A contabilidade gerencial tem diversas funções como: fornecer retorno sobre as tarefas executadas, sobre o desempenho financeiro, dos gestores, condições do mercado, entre outros. Resumindo, a função básica da contabilidade gerencial é prover os gestores de informações através de numerosos relatórios com dados sempre atualizados voltados para o futuro, com o intuito de suprir as suas necessidades empresariais. De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 45):

Os executivos dos mais altos níveis da empresa recebem informação gerencial contábil que resume as transações e eventos que ocorrem com cada operador, cliente e níveis departamentais; eles usam essa informação para apoiar decisões que tem consequências a longo prazo para a empresa.

Conforme a visão de Padoveze (2000, p. 41):

Para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Para os administradores que buscam a excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Pode-se dividir os usuários da contabilidade gerencial como: os altos executivos, os gestores e os funcionários operacionais. As informações para os sócios devem ser apresentadas com alta apuração de números, de maneira sintética e objetiva. Para os gestores, os dados devem conter os grandes números, com maiores detalhes, para possibilitar análises de planejamento, controle e medidas de ação preventiva ou corretiva. Já para os funcionários operacionais as informações são apresentadas em estado bruto, em forma de extensos e analíticos relatórios (ABREU FILHO et al., 2005, p. 144-145).

De acordo com Atkinson et al. (2000, p. 37), as:

Medidas da condição econômica da empresa, como os custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, são obtidas dos sistemas de contabilidade gerencial. Além disso, a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos. Essas medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional. A informação gerencial contábil é, também, um dos primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro. [...] Sistemas de contabilidade gerencial efetivos podem criar valores consideráveis, fornecendo informações a tempo e precisas sobre atividades requeridas para o sucesso das empresas atuais.

As pessoas que se valem dessas informações internas, as utilizam na empresa para aperfeiçoar as operações, diminuir os custos, aumentar ou reduzir investimentos, acompanhar o desempenho, analisar oportunidades de novos produtos, negócios e as necessidades dos clientes, entre outros.

2.7 CONTABILIDADE DE ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS: TERCEIRO SETOR

Este capítulo expõe o conteúdo de Contabilidade de entidades sem fins lucrativos, apresentando toda a fundamentação teórica para a compreensão do assunto.

2.7.1 Terceiro setor no Brasil

As empresas do terceiro setor atuam no Brasil desde a colonização. Começaram atuando nas áreas de saúde e educação, como associações voluntárias fundadas pela Igreja Católica. Depois, na década de 70, as instituições filantrópicas e movimentos sociais viraram porta-vozes de assuntos, como: desigualdade e injustiça social. E finalmente com a Constituição de 1988 foram elaboradas diversas leis, como a Lei Orgânica da Assistência Social e a Lei 9.790/99 que criou as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, garantindo desta forma o reconhecimento legal de que a responsabilidade pública não é atribuição única do Estado, como também da sociedade (FERNANDES, 2002).

As funções das empresas sem fins lucrativos estão cada vez mais presentes na sociedade, através das atividades desempenhadas de caráter beneficente, filantrópico, cultural, educacional, científico entre outros relacionados aos fins sociais.

Os principais fatores que estão alavancando este crescimento podem ser resumidos em: necessidades sociais e econômicas, crise no setor público, aumento na prestação de serviços voluntários, deterioração ambiental ameaçando a saúde humana, maior participação das empresas em ações sociais, entre outros (MELO NETO E FROES, 2001).

Desta forma o terceiro setor aparece na tentativa de intensificar a iniciativa do Estado na área social, cooperando de maneira sustentável e associativa nos problemas da comunidade.

2.7.2 Caracterização do terceiro setor

Empresas sem fins lucrativos podem ser denominadas como instituições privadas que operam em diferentes áreas de interesse público, ou seja, é qualquer ação de um grupo de pessoas com os mesmos objetivos sociais, tendo em vista promover mudanças nos indivíduos e na sociedade, nas áreas de educação, saúde, entre outras. Olak e Nascimento (2010, p. 6) definem as entidades sem fins lucrativos da seguinte forma:

São instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum, se reverte para os seus membros ou mantenedores.

Fernandes (2002, p. 21), define o terceiro setor como “um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam a produção de bens e serviços públicos”.

As empresas sem fins lucrativos têm como propósito provocar mudanças nos seres humanos e na sociedade. Seu produto é uma pessoa curada, uma criança que aprende, ou seja, toda uma vida transformada (DRUCKER, 1994). No quadro 2 são apresentados alguns fatores que contribuem para a caracterização do terceiro setor.

Quadro 2 – Elementos definidores do terceiro setor

Elementos definidores	Descrição
Foco	Bem-estar público e interesse comum
Questões centrais	Pobreza, desigualdade e exclusão social
Entidades participantes	Empresas privadas, Estado, organizações não governamentais e sociedade civil
Nível de atuação	Comunitário e de base
Tipos de ações	Ações de caráter público e privado, associativas e voluntaristas

Fonte: Adaptado de Melo Neto e Froes (2001, p. 8)

As empresas do terceiro setor podem ser enquadradas como imunes ou isentas e apresentarem diversas formas jurídicas como: associações, fundações, sindicatos, cooperativas, entre outras.

Estas empresas podem ser categorizadas em 12 grupos diferentes, conforme apresenta-se no quadro 3, tendo este estudo como foco principal o grupo 3.

Quadro 3 – Classificação das entidades sem fins lucrativos

Grupo 1 – Cultura e Recreação Esportes, arte, museus, zoológicos, recreação, clubes sociais
Grupo 2 – Educação e Pesquisa Escolas e educação superior, treinamento vocacional Pesquisa médica, ciência e tecnologia, estudos de política empresarial
Grupo 3 – Saúde Hospitais, reabilitação, asilos, saúde mental Saúde pública, educação sanitária
Grupo 4 - Serviço Social Bem-estar da criança, serviço para jovens, famílias, idosos e deficientes Ajuda de emergência, complementação de rendimentos, assistência material
Grupo 5 – Meio Ambiente Conservação de recursos naturais, controle da poluição Proteção e bem-estar dos animais, vida selvagem e preservação de ambientes rurais
Grupo 6 – Desenvolvimento e Habitação Desenvolvimento econômico, social e comunitário Habitação Emprego e treinamento
Grupo 7 – Lei, Direito e Política Organizações de direito, minorias étnicas, associações civis Serviços legais, prevenção do crime, reabilitação de delinquentes, apoio às vítimas Partidos políticos
Grupo 8 – Intermediários Filantrópicos e Promoção do Voluntariado Grupos econômicos de concessão de recursos, organizações de captação de recursos Organizações de intermediários
Grupo 9 – Atividades Internacionais Programas de intercâmbio, assistência de desenvolvimento, amparo em desastres Direitos humanos e organizações pacifistas
Grupo 10 – Religião Organizações religiosas
Grupo 11 – Associações Profissionais e Sindicatos Organizações de empregados, sindicatos, associações profissionais
Grupo 12 – Não Classificado em outros Grupos Não Classificados em outros Grupos

Fonte: Adaptado de Olak e Nascimento (2010, p. 12)

Dentre as formas legais citadas, este trabalho tem como propósito principal as associações, que são pessoas jurídicas constituídas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas, como assistência social e cultural, entidades filantrópicas, entre outras. As associações podem desenvolver atividades lucrativas, desde que não efetuem a distribuição dos lucros decorrentes desta (YOUNG, 2003).

O Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), em seu art. 53, conceitua de maneira legal que: “constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.” (BRASÍLIA, 2002).

Coelho (2002, p. 39), declara que o terceiro setor, “nesse segmento da sociedade, não tem característica coercitiva ou lucrativa, objetivando o atendimento de necessidades coletivas ou públicas”.

Olak e Nascimento (2010, p. 9) apresentam as características, consideradas por eles, como fundamentais e específicas das entidades sem fins lucrativos:

- a) o lucro não é a razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- b) seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações especificam e objetivam provocar mudanças sociais;
- c) o patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- d) as contribuições, doações e subvenções são, normalmente, as principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

E complementam Olak e Nascimento (2010, p. 4) que:

Se por um lado a rentabilidade não é peculiar às entidades sem fins lucrativos, ou seja, o lucro não é o objetivo fundamental, por outro lado essas entidades podem, eventualmente, ter “superávits”, utilizando-os na manutenção e/ou expansão das atividades da entidade.

A contabilidade é obrigatória para todas as empresas, sejam elas de fins lucrativos ou não. Desta forma, devem seguir os Princípios Fundamentais da Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados de acordo com o Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Logo, a contabilidade se tornou importante também para o terceiro setor, por fornecer informações através das demonstrações contábeis, para os órgãos governamentais e não governamentais, com o intuito de prestar contas das atividades dessas empresas (OLAK E NASCIMENTO, 2010). Desta forma, a apresentação das suas demonstrações se faz necessária, com maior transparência possível, devido estas empresas afetarem diretamente ou indiretamente a sociedade, resultando nas informações claras e precisas como um fator de sobrevivência.

3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Este capítulo tem o objetivo de abordar o conteúdo de planejamento estratégico, apresentando toda a fundamentação teórica para o bom entendimento do assunto, assim como as vantagens e desvantagens e a importância de se ter controles nas empresas.

3.1 PLANEJAMENTO E ESTRATÉGIA

3.1.1 Conceitos gerais

O planejamento pode ser uma ferramenta administrativa que possibilita ao executivo traçar, projetar ou determinar o caminho a ser seguido pela empresa, definindo um futuro almejado e o meio para alcançá-lo. De acordo com Anthony (1981, p. 21) “planejamento é o processo de decidir sobre que ação deverá ser tomada no futuro [...]”.

Oliveira (2007, p. 4) complementa dizendo que “o planejamento é um processo desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa”.

É um processo realizado antes de agir, isto é, uma tomada antecipada de decisão, que auxilia diretamente as empresas na redução de dúvidas e possíveis riscos. E a sua característica fundamental “é que ele envolve uma decisão acerca da ação a ser tomada no futuro” (ANTHONY, 1981, p. 21).

“Planejar significa decidir antecipadamente. Decidir implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação do risco etc. Nessa visão, decidir antecipadamente constitui-se em controlar o seu próprio futuro [...]” (FREZATTI, 2007, p. 8).

No planejamento é preciso destinar recursos e procedimentos de controle e avaliação, a fim de certificar-se que estão sendo utilizados de maneira correta para alcançar os objetivos traçados e desafios estabelecidos, ou seja, é um processo sucessivo que jamais poderá ser feito de forma isolada, sempre deve ser revisado e reestruturado para apresentar a realidade da empresa.

Conforme Oliveira (2007, p. 190), “a finalidade das estratégias é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser seguidos para serem alcançados os objetivos e desafios estabelecidos”. A estratégia é extremamente, interessante devido à relação entre empresa e ambiente. Tendo como finalidade estabelecer a definição e alocação dos meios e dos recursos necessários para alcançar os objetivos traçados e desafios estabelecidos.

A estratégia é definida como uma ação formulada e adequada para alcançar, preferencialmente de maneira diferenciada, as metas, os desafios e os objetivos estabelecidos, no melhor posicionamento da empresa perante seu ambiente (OLIVEIRA, 2007, p. 181).

Independentemente dos objetivos e desafios que uma empresa determina, a estratégia deverá ser formulada para buscar as metas. Devendo também auxiliar na utilização adequadamente dos recursos existentes, tendo em vista a minimização dos problemas e a maximização das oportunidades.

3.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

3.2.1 Conceitos gerais

O planejamento estratégico é um método gerencial ininterrupto, relacionado com propósitos, finalidades, metas, planos de longo prazo e análises do ambiente, que proporcionam um conhecimento e maior visão do futuro, permitindo que a empresa crie suas ocasiões e ameaças, seus pontos fortes e fracos, traçando um caminho certo a ser seguido. Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004, p. 39), conceituam planejamento estratégico como “o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser”.

O estabelecimento de estratégias, propósitos de curto e longo prazo, planos, missão e visão, são algumas das diretrizes que ajudam a indicar um rumo para que uma empresa atinja os resultados almejados. De acordo com Oliveira (2007, p. 17):

Planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser

seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada.

Em suma, o planejamento estratégico é um conjunto de finalidades que serão obtidas a curto e médio prazos e que facilitarão a obtenção dos objetivos estabelecidos. Fischmann e Almeida (1991, p. 25) complementam que o:

Planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos.

O planejamento estratégico, segundo Chiavenato e Sapiro (2003, p. 39), “deve maximizar os resultados e minimizar as deficiências utilizando o princípio da maior eficiência, eficácia e efetividade”.

Para Oliveira (2007, p. 18), o planejamento estratégico:

É normalmente, de responsabilidade dos níveis mais altos da empresa e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção dos cursos de ação a serem seguidos para sua consecução esperada, levando em conta as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada. Também considera as premissas básicas que a empresa, como um todo, deve respeitar para que o processo estratégico tenha coerência e sustentação decisória.

Logo, o planejamento estratégico, quando aliado ao comprometimento da equipe e utilizado de forma correta adaptando-o as necessidades e a realidade da empresa, se torna um instrumento de apoio para a gestão. Tendo como principal e único objetivo o fornecimento de informações para os empregados e administradores, estabelecendo um conjunto de orientação e controle eficaz e efetivo sobre as atitudes e decisões que deverão ser tomadas pelas gerências para o controle das atividades, direcionando o futuro da empresa.

3.2.2 Vantagens e desvantagens do planejamento estratégico

Atualmente, pode-se afirmar que a mortalidade de muitas empresas decorre da deficiência nas gestões, devido a inúmeros fatores, dentre eles: à inexperiência

gerencial, à falta de planejamento, de conhecimento do mercado e controle dos negócios (DEGEN, 2009).

As empresas que pretendem manter-se no mercado e ainda serem competitivas necessitam de ferramentas que as auxiliem na análise, no controle e na elaboração de planos de curto, médio e longo prazo. No quadro 4 foram elencadas as vantagens e desvantagens consideradas mais importantes na opinião de Welsch (1983, p. 64-65).

Quadro 4 – Vantagens e desvantagens do planejamento estratégico

Vantagens	Desvantagens
Coordenação de atividades	Baseia-se em estimativas
Decisões antecipadas	Deve estar adaptado às circunstâncias
Comprometimento a priori	A execução não é automática
Possível maior transparência	O plano não deve tomar o lugar da administração
Definição de responsabilidades	
Destaque para eficiência	
Possível maior entendimento mútuo	
Força a auto-análise	
Permite avaliação do progresso	

Fonte: Adaptado de Welsch (1983 p. 63-65)

Resumidamente, conclui-se que o planejamento ajuda a determinar quais são as prioridades a serem consideradas para que a empresa cumpra sua missão e objetivos estabelecidos em um tempo hábil e ainda consiga ser competitiva para manter uma fatia do mercado. Ressaltando que o conhecimento de todas as pessoas da empresa dos objetivos fixados e da maneira que se pretende atingi-los conduz a execução do processo com eficácia máxima.

3.2.3 Fases para elaboração do planejamento estratégico

O planejamento estratégico indica os caminhos e as ações de uma empresa em seus ambientes, a fim de garantir a sua sobrevivência, determinando a formulação da visão, missão, objetivos, metas e estratégias, ou seja, preocupa-se basicamente com o futuro da empresa.

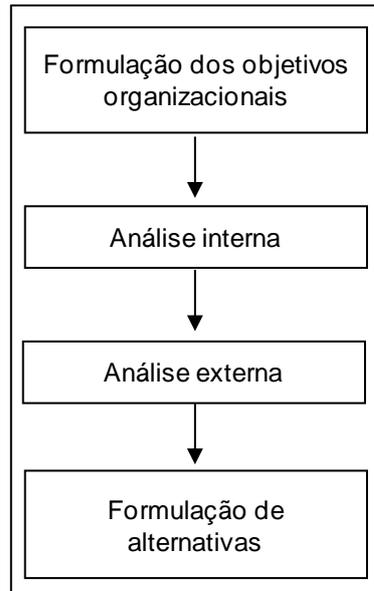
É essencial que o planejamento estratégico responda os seguintes quesitos (MAGALHÃES, 2011; OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR E SILVA, 2004):

- a) por que a companhia existe?;
- b) é uma análise da situação atual da empresa;
- c) o que e como ela faz?

- d) é a definição das missões, objetivos, políticas e estratégias;
- e) onde ela quer chegar?;
- f) é a estratégia da solução.

A elaboração do planejamento compreende as quatro fases apresentadas na figura 4.

Figura 4 – Fases do planejamento estratégico



Fonte: Adaptado de Magalhães (2011)

A seguir, serão descritas cada fase do planejamento estratégico e o que se espera de cada uma delas:

Na primeira fase, a empresa deve estabelecer a ordem de importância que pretende alcançar os seus objetivos a longo prazo, ou seja, a sua missão, considerando que ela atua como guia de todo o processo decisório e do planejamento empresarial (MAGALHÃES, 2011; OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR E SILVA, 2004). Segundo Chiavenato e Sapiro (2003, p. 41), “a missão é o elemento que traduz as responsabilidades e pretensões da organização junto ao ambiente e define o negócio, delimitando o seu ambiente de atuação”.

Já na segunda fase, devem ser avaliados diversos fatores internos, que permitam que a empresa verifique quais são os pontos fortes e fracos que possui. A análise interna pode ser: recursos financeiros, recursos disponíveis para atividades atuais e futuras, análise da lucratividade, produtividade, da estrutura organizacional, entre outras. Sendo os pontos fortes características positivas que impulsionam a empresa, tendo uma condição favorável com relação ao ambiente, facilitando o alcance dos seus objetivos organizacionais. E os pontos fracos são características

negativas que propiciam limitações, restrições e uma condição desfavorável para as empresas perante o seu ambiente (MAGALHÃES, 2011; OLIVEIRA, 2007).

A terceira fase tem como finalidade a análise da relação entre ambiente externo e empresa, ou seja, análise do ambiente que rodeia a empresa, no que se refere às oportunidades e ameaças. A análise externa envolve: características, oportunidades e perspectivas atuais e futuras, concorrência, tendências políticas, sociais, entre outras (MAGALHÃES, 2011).

Finalmente na quarta fase serão formuladas as estratégias que constituem os rumos futuros, ou seja, o que a empresa pode adotar para alcançar os objetivos globais estabelecidos, tendo em vista as condições internas e externas. O planejamento deve compreender decisões sobre o futuro da empresa, tais como: objetivos organizacionais a longo prazo, produtos, serviços e mercado visado pela empresa, os lucros esperados por cada atividade, investimentos em recursos para mudanças ou crescimento da empresa, entre outros (MAGALHÃES, 2011).

A estratégia deve ser uma opção inteligente, econômica e viável, pois se trata de um processo que orienta e ajuda a empresa a traçar estratégias, de forma que qualquer imprevisto ou mudança seja executado de maneira tranquila, fácil e eficaz.

3.2.4 Necessidade das empresas em ter controles

Em um ambiente competitivo, as empresas ficam muito expostas e mais suscetíveis a correr riscos, que podem ser situações previstas e controláveis ou imprevisíveis e incontroláveis. Logo, se a empresa não estiver preparada e com uma estrutura definida, estes impactos adversos, prejudicariam ocasionando um prejuízo futuro de curto ou longo prazo. Crepaldi (2002, p. 61) conceitua controle interno:

Como o sistema, de uma empresa, que compreende o plano da organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de: salvaguardar os ativos; verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais; desenvolver a eficiência nas operações e comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

Logo, controle é o processo de acompanhar, estimar e aperfeiçoar o desempenho da empresa para obter seus objetivos. Conforme Atkinson et al. (2000, p. 582):

Para o processo de controle fazer sentido, a empresa deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle; caso contrário, o controle não serve a nenhum propósito, porque não pode corrigir as situações fora de controle.

Conforme Crepaldi (2002, p. 67), existem dois aspectos importantes a serem considerados sobre a importância do controle interno:

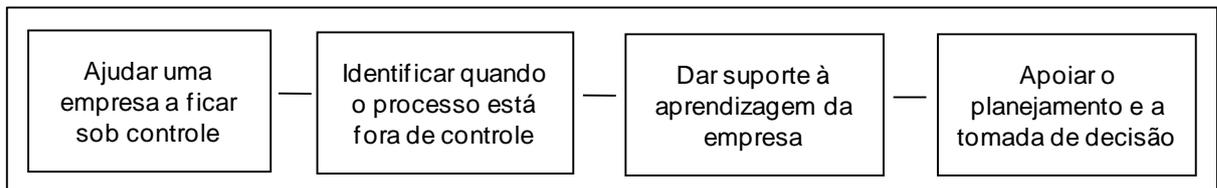
- a) o eficiente controle das operações requer relatórios e análises que reflitam a situação da companhia;
- b) a salvaguarda dos ativos da companhia e a prevenção de descoberta de erros e fraudes é responsabilidade da administração, o que, para a adequada execução, necessita de um bom sistema de controle interno.

Conforme Atkinson et al. (2000, p. 581):

Controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos. Um sistema está sob controle se ele está no caminho para alcançar seus objetivos. Caso contrário, o sistema está fora de controle.

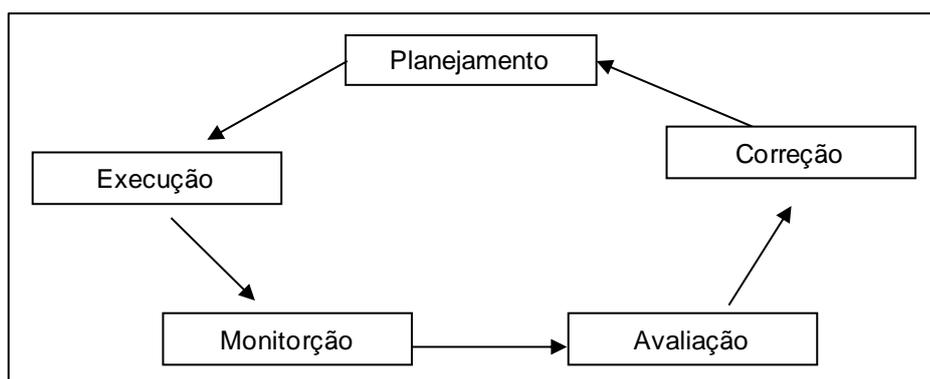
Os contadores gerenciais têm quatro papéis importantes na execução do controle organizacional, conforme apresentado na figura 5.

Figura 5 – Papéis importantes do contador gerencial no controle organizacional



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000, p. 581)

De acordo com Crepaldi (2002, p. 67), “é de fundamental importância a utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira atingem-se os resultados mais favoráveis com menores desperdícios”. O processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos, como demonstrado na figura 6.

Figura 6 – Ciclo do controle interno

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2000, p. 582)

Os sistemas de controles internos são métodos, rotinas e procedimentos, implantados, com o objetivo, exclusivamente, de ser um processo fundamental e importante de gestão, utilizado e entendido por todos os membros da empresa, atuando na precaução de fraudes e erros, corrigindo falhas e evitando a circulação de informações distorcidas. Portanto, a implantação de controles internos proporciona para a administração das empresas, seja de pequeno, médio ou grande porte, uma maior segurança para operar suas atividades.

4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Neste capítulo aborda-se os conceitos gerais, os objetivos, as características, as vantagens e desvantagens e o processo de implantação do orçamento empresarial e do orçamento base zero.

4.1 CONCEITOS GERAIS

Em um mercado altamente competitivo, as empresas que desejam sobreviver, crescer e competir necessitam ter controles adequados para suportar os impactos e alterações sociais e econômicas. Desta forma, a aplicação do orçamento se faz necessária, por ser um instrumento de controle dos planos estipulados pela empresa, ou seja, o orçamento é a execução do planejamento estratégico. De acordo com Lunkes (2007, p. 28), “o orçamento pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um determinado período. Ele é uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos pela organização”.

O orçamento é um processo de planejar as atividades futuras, traduzido em números e surge como continuação do plano estratégico, para colocar em prática o que foi determinado na previsão de como se espera que transcorram as atividades e recursos da empresa, objetivando alcançar as metas fixadas dentro do planejamento, geralmente em um prazo mínimo de um ano. Para Tavares (2005, p. 326), “o orçamento é a etapa do processo de gestão estratégica em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos organizacionais no período estipulado”.

Planejar e controlar são maneiras de focar a atenção nas operações e recursos financeiros da empresa, com o propósito de identificar e antecipar problemas, favorecendo situações de avaliação de desempenho empresarial, das áreas internas e dos gestores, contribuindo para a tomada de decisão. Padoveze e Taranto (2009, p. 3) complementam que o orçamento é:

Como o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje. Mais especificamente, é a expressão quantitativa de um plano de ação, que se caracteriza como um modelo de programação de atividades. A expressão quantitativa se dá pela quantificação máxima possível de todos os

elementos que farão parte dos programas constantes do plano de ação e pela mensuração econômica desses elementos quantificados.

Nas empresas o processo orçamentário reflete os fatores quantitativos de destinação de recursos financeiros para cada setor organizacional, considerando suas atividades e seus objetivos de curto prazo, ou seja, é a entrada de dinheiro para avaliar se um plano financeiro alcançará as metas organizacionais. Também é aplicado para informar a todos os funcionários as metas de curto prazo da empresa, assim como para organizar muitas atividades empresariais (ATKINSON et al., 2000, p. 465).

Na visão de Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 230), existem três principais benefícios do orçamento:

- a) os orçamentos compelem os gestores a pensar no futuro, pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
- b) os orçamentos fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;
- c) os orçamentos ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Na visão de Frezatti (2007, p. 46), orçamento empresarial é:

O plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores [...].

Já para Tavares (2005, p. 329), “o orçamento deve ser desenvolvido para cumprir determinadas funções no âmbito organizacional e não apenas para prever e controlar o impacto financeiro dos comportamentos relacionados a receitas e despesas”. Ainda conforme o autor (2005, p. 329), para que o orçamento seja utilizado de maneira correta e cumpra com seus objetivos, precisamos observar e definir algumas funções:

- a) melhorar a informação, a comunicação e a coordenação internas. Nesse aspecto, o processo orçamentário é tão importante quanto o seu resultado;

- b) melhorar a compreensão dos objetivos e das metas organizacionais;
- c) identificar com maior clareza as responsabilidades sobre a aplicação de recursos e os resultados decorrentes;
- d) permitir o aprimoramento do processo de gestão estratégica em todas as fases das operações;
- e) indicar parâmetros de desempenho e padrões de avaliação e controle.

Toda empresa tem uma meta, uma estratégia, uma necessidade, uma dificuldade, enfim, a elaboração do orçamento ajudará como uma ferramenta que propicia as empresas a realizarem uma análise de seu desempenho futuro, observando seus resultados passados, contribuindo na identificação de ineficiências das atividades e dos recursos utilizados, procurando corrigir as possíveis falhas, com o intuito de tornar mais eficiente os processos empresariais com base nos investimentos que serão aplicados.

4.2 OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Os orçamentos são importantes para o planejamento e controle, devido apoiar as ações dos gestores de diferentes áreas. Logo, seu objetivo principal relaciona-se com o planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação (BROOKSON, 2000). O quadro 5 apresenta os objetivos do orçamento.

Quadro 5 – Objetivos do orçamento

Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa
Coordenação	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário
Avaliação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento

Fonte: Adaptado de Brookson (2000, p. 9)

Já para Zdanowicz (1995, p. 21):

O principal objetivo do orçamento estará relacionado com duas funções administrativas básicas, a saber: planejamento e controle. Planejamento, no sentido de fixar os objetivos e programar as atividades necessárias para

alcançar as metas. Controle, no sentido de avaliar os resultados obtidos, confrontando com as estimativas elaboradas, verificando os desvios, e indicando as ações corretivas necessárias.

Diante do exposto pelos autores Brookson (2000) e Zdanowicz (1995) fica evidente a interligação entre planejamento e controle, portanto, no quadro 6 são ilustradas algumas definições do planejamento e orçamento em uma empresa.

Quadro 6 – Conceitos e diferenças entre planejamento e orçamento

O que é planejamento?	O que é orçamento?
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-lo	É a expressão monetária 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: Adaptado de Oliveira, Perez Júnior e Silva (2004, p. 117)

Logo, o planejamento é a forma de determinar que ação deverá ser conquistada no futuro, já o controle é um processo pelo qual a empresa se certifica que os recursos obtidos serão empregados realmente na realização dos propósitos da empresa.

De acordo com Zdanowicz (1995, p. 22-23), o orçamento deve apresentar algumas características, entre elas: “projeção para o futuro, flexibilidade na aplicação, participação direta dos responsáveis, global, prático, critérios uniformes, quantificação e economicidade”.

Desta forma, para o eficaz funcionamento do plano orçamentário, é necessária a definição de metas, a análise dos resultados obtidos pela empresa, o controle das atividades, o entendimento do processo pelos colaboradores, o comprometimento e a participação direta das pessoas envolvidas, para que o orçamento contribua para a sobrevivência no mercado e para o futuro promissor das empresas e também auxilie na tomada de decisão.

4.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento é um importante instrumento de gerenciamento organizacional para qualquer tipo de empresa, independentemente, da sua natureza, porte ou ramo

de atividade. Pode ser definido como uma ferramenta de planejamento e controle financeiro e patrimonial, tendo como finalidade eliminar a tomada de decisão baseada em improviso, ou seja, o orçamento empresarial possibilita a decisão antecipada aos usuários interessados pela situação da empresa, estimando os recursos a serem empregados e atribuindo responsabilidades aos colaboradores para atingir os objetivos fixados. O orçamento é um processo gerencial útil para a tomada de decisão, que possui vantagens e desvantagens, que são expostas no quadro 7.

Quadro 7 – Vantagens e desvantagens do orçamento

Vantagens	Desvantagens
Exige a definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidade	Inflexibilidade do processo orçamentário, uma vez aprovado não permite alterações no decorrer do período.
Força a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização	Tempo de execução e elaboração muito longo, levando em algumas organizações uma média de 110 dias.
Obriga os colaboradores a focar o futuro, e não se ater a problemas diários da organização	Condicionado as forças de poder da organização, pois permite que os colaboradores discutam por recursos.
Formação de uma estrutura com atribuição de responsabilidade	Ações e reações indesejadas, levando inclusive os colaboradores a atitudes antiéticas.
Proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia das operações	Visão apenas financeira, confundindo-o com planejamento financeiro.
Aumenta a coordenação e o controle das atividades organizacionais e auxilia a atingir as metas	Desmotivação dos colaboradores.
Quantificação de datas e atividades	Os dados que o orçamento reporta são estimativas, estando, portanto, sujeitos a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua.

Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p.35-37)

Portanto, as empresas que conseguem definir com exatidão suas atividades futuras, podem projetar seus resultados aproveitando as oportunidades do mercado e agindo na prevenção contra possíveis riscos, desta forma, o planejamento, a realização, o controle e a determinação são fundamentais para organizar qualquer empresa.

4.4 PROCESSO DE ELABORAÇÃO E IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento deve ser acompanhado desde o seu desenvolvimento por um grupo de pessoas da área da controladoria ou financeira, passando por revisões periódicas e quando necessário, sofrer alterações para que os gestores analisem o previsto *versus* o realizado. Padoveze (2000) propõe um modelo para o processo orçamentário, que é normalmente realizado em três etapas:

- a) previsão: esta fase comporta todo o trabalho para elaboração dos quadros orçamentários;
- b) reprojeção: os dados orçados são enviados aos setores para análises e posteriormente são realizados acertos nas previsões iniciais;
- c) controle: verificação se os objetivos foram atingidos, por meio da análise de variações.

Na visão de Lunkes (2007, p. 34), “uma vez que o orçamento foi adotado, deve ser uma ferramenta importante para avaliar o desempenho. As variações entre o resultado atual e o estimado dever ser sistemática e periodicamente revisadas para determinar sua causa”. Para a implantação de um processo de orçamento em uma empresa exigem-se condições mínimas para o seu bom funcionamento, conforme ilustrado através do quadro 8.

Quadro 8 – Condições para implantação do orçamento

Estrutura organizacional	Deverá ser compatível com os objetivos e as metas propostos em seu plano geral de operações
Contabilidade aberta, informatizada e descentralizada	A fim de garantir o sucesso do processo orçamentário, serão necessários dados e informações, que deverão ser gerados de forma rápida e correta na origem, ou seja, será preciso que o processo seja autogerenciável – lançamento contábil irá ocorrer na origem pelo usuário
Fixação dos objetivos e das metas da empresa	Os objetivos e as metas deverão ser realistas para que os mesmos possam ser alcançados
Disciplina e seriedade	Na elaboração e no cumprimento fiel de sua execução, em todas as etapas, do sistema orçamentário da empresa

Fonte: Adaptado de Zdanowicz (1995, p. 24)

Determinados os objetivos e as metas, o plano será definido de forma simples, eficaz e seguro à empresa. Portanto, a implantação do processo orçamentário depende de uma estrutura organizacional adequada, estabelecendo de maneira clara as autoridades e responsabilidades para todas as fases de operações,

dependendo diretamente da sua aceitação por todos os níveis da empresa (BOISVERT, 1999).

4.5 MODELOS DE ORÇAMENTO

Existem inúmeros modelos de sistemas orçamentários, porém, este trabalho tem como foco principal um tipo em particular, o orçamento base zero. Neste capítulo é exposta toda a fundamentação teórica para a compreensão do assunto abordado.

4.5.1 Orçamento base zero

4.5.1.1 História do orçamento base zero

Para Pyhrr (1981, p. 12), o orçamento base zero surgiu devido a três problemas comuns no orçamento empresarial:

- a) não tinham sido estabelecidos alguns objetivos e metas, ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa, não eram realistas à luz do valor final orçado;
- b) algumas decisões operacionais que afetavam as quantias necessárias não tinham sido tomadas;
- c) as quantias do orçamento não eram estritamente alocadas de acordo com as alterações de responsabilidade e de cargo de trabalho.

A partir da identificação desses interesses, Pyhrr (1981) elaborou a metodologia do orçamento base zero. Contudo, a primeira tentativa formalizada de preparar um orçamento base zero ocorreu em 1960 pelo Departamento de Agricultura dos Estados Unidos. Porém, somente em 1969 a *Texas Instruments* realizou estudos para a sua implementação e, em 1970 este processo foi adotado para preparar o orçamento das divisões de Assessoria e Pesquisa da *Texas Instruments*. Depois da implantação, a primeira publicação foi realizada em novembro/dezembro de 1970 na *Harvard Business Review* pelo autor Peter A. Pyhrr. Em 1973, Pyhrr auxiliou o Governador Carter na implantação do orçamento base zero no Estado da Geórgia. Desde então o processo tem sido adotado por outras empresas e órgãos públicos (PYHRR, 1981, p. 12-13).

4.5.1.2 Conceitos gerais

O orçamento base zero solicita que cada administrador comprove, detalhadamente, a verba requisitada no seu orçamento, responsabilizando-o pela preparação do pacote de decisão, para que todas as operações sejam analisadas e justificadas antes de estipular e alocar valores em cada pacote. Para Pyhrr (1981, p. 14), o orçamento base zero é:

Um processo funcional de planejamento e controle operacional, segundo o qual cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias em detalhe, a partir do ponto zero, para serem avaliadas por análises sistemáticas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais.

A sua filosofia está em partir com o passado, ou seja, o orçamento não é elaborado a partir de dados anteriores e tem como finalidade principal determinar a necessidade da existência ou não de cada atividade da empresa, estabelecendo um grau de prioridades que se inicia no zero. Conforme Padoveze e Taranto (2009, p. 43):

A filosofia do orçamento base zero reside na exclusão de dados passados. Em outras palavras, o OBZ despreza a visão tradicional de orçamento que leva em consideração dados passados para a construção de cenários futuros, por considerar que estes podem gerar distorções e ineficiências nas projeções. Assim, no OBZ as previsões orçamentárias são elaboradas como se as operações da empresa estivessem começando.

Desta forma, sempre que elaborado o orçamento, as pessoas envolvidas no processo deverão contestar as operações de toda a empresa, mas não em função de gastos maiores ou menores e sim sobre cada despesa e sua real importância para a empresa, para determinar sua permanência ou não. Finalmente para Santos (2008, p. 159):

O orçamento base zero é uma ferramenta de redução de custos através do controle dos valores realizados em relação aos valores orçados da empresa. O método consiste em iniciar cada processo de elaboração de orçamento a partir de uma base zero, isto é, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez, questionando sempre onde e como se podem gastar os recursos mais eficazmente. Desta forma, o orçamento base zero não carrega valores passados.

No orçamento base zero os administradores devem apresentar justificativas por meio dos pacotes de decisão para apropriação dos recursos, levando em consideração algumas questões básicas de acordo com Lunkes (2007, p. 88):

- a) O que gastar?
- b) Quanto gastar?
- c) Como gastar?
- d) Onde gastar?
- e) Por que gastar?

Na visão de Atkinson et al. (2000, p. 495):

O orçamento base zero requer que os proponentes das despesas discricionárias justifiquem cada despesa, continuamente. Para cada período de planejamento, o ponto de partida para cada linha de item orçado é zero. O orçamento base zero surgiu, em parte, para combater os orçamentos incrementais indiscriminados [...].

Em resumo, o orçamento base zero aparece, devido à necessidade das empresas em ter um plano orçamentário que as obrigasse a identificar e analisar as atividades como um todo da empresa, a estabelecer metas e objetivos e a tomar decisões organizacionais, não depois do sistema orçamentário concluído, mas sim antes e durante o desenvolvimento do processo (PYHRR, 1981).

4.5.1.3 Objetivos e características do orçamento base zero

O orçamento base zero faz com que as empresas reavaliem no tempo zero todas as suas operações e recursos financeiros, exigindo que cada gestor comprove a necessidade de cada gasto para o seu setor. Santos (2008, p. 161) apresenta as principais características da metodologia do orçamento base zero:

- a) é baseado no exame detalhado dos gastos;
- b) define metas de redução específicas para cada gerência, de acordo com seu desempenho, comparado às melhores práticas;
- c) é justo, pois propõe desafios compatíveis com o potencial ganho de cada área;
- d) estabelece uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos;
- e) requer um apoio constante e manifesto da maior autoridade executiva;

- f) exige o envolvimento no processo orçamentário das chefias de todos os níveis;
- g) exige planejamento antes da elaboração orçamentária;
- h) requer de cada responsável pelo orçamento uma justificativa detalhada de todas as solicitações de verbas para o seu setor;
- i) é uma técnica de elaboração orçamentária e de gestão administrativa que atua no sentido de baixo para cima;
- j) é um sistema em que os programas são organizados e orçados em um plano detalhado;
- k) requer que todos os programas sejam revisados desde as suas bases e não meramente em termos das modificações propostas para o ano;
- l) preocupa-se com os resultados efetivos;
- m) as decisões são baseadas em resultados.

Diante de todas essas características do orçamento base zero, fica mais fácil de compreender os seus objetivos, os quais foram resumidos por Padozeve e Taranto (2009, p. 44):

- a) desenvolver um planejamento tanto operacional como orçamentário para o próximo ano;
- b) reduzir os custos;
- c) diagnosticar o que realmente está acontecendo na organização, para realizar melhorias no processo de planejamento estratégico;
- d) alocar recursos com uma base mais realista;
- e) validar o planejamento a longo prazo;
- f) auditar a efetividade das atividades e dos programas;
- g) fornecer à administração uma boa base de dados para a reestruturação da organização.

Para Lunkes (2007, p. 99):

O orçamento base zero exige a participação dos administradores de todos os níveis de cada empresa e apresenta alguns benefícios em relação aos métodos tradicionais de orçamento, tais como: movimento de alocação de recursos por necessidade e benefício, cria uma atitude interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado, focaliza a atenção na produtividade e não somente na relação de custos e aumenta o envolvimento das pessoas.

Desta forma, verificamos que o orçamento base zero pode ser uma ferramenta gerencial útil em qualquer empresa, devido estabelecer, através dos pacotes de decisão, prioridades em relação aos gastos, atividades, recursos por ordem de importância, levando em consideração o montante do dispêndio preciso para a realização de tal atividade, ou seja, é a proposta de mudança nos orçamentos para que estes sejam ajustados de acordo com os recursos disponíveis da empresa. Conforme contribui Atkinson et al. (2000, p. 495), “os planejadores alocam os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que, segundo eles, atingirão melhor as metas da empresa”.

4.5.1.4 Vantagens e desvantagens do orçamento base zero

Uma vantagem existente do orçamento base zero em relação aos outros sistemas orçamentários tradicionais é a capacidade de melhorar constantemente. São listadas por Lunkes (2007, p. 98) mais algumas vantagens do orçamento base zero:

- a) força os gestores a refletir sobre as operações;
- b) fornece informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados;
- c) chama a atenção para os excessos e duplicidade entre as atividades ou departamentos;
- d) concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior;
- e) proporciona melhor acompanhamento do planejado *versus* realizado;
- f) pode ser implantado em qualquer organização com ou sem fins lucrativos, em atividades industriais, comerciais e de serviço.

A dificuldade das empresas em ter controles e planejamento das suas atividades operacionais, visando redução e projeção de resultados, provoca insegurança aos administradores na elaboração do plano orçamentário dentro das suas empresas. Logo, a principal desvantagem do orçamento base zero é o tempo de elaboração, tornando-se mais oneroso para as empresas, devido ser burocrático, e por precisar de bastantes controles (LUNKES, 2007).

Neste contexto, o orçamento base zero atua como um sistema de controle gerencial e estratégico, que auxilia a gerência administrativa a avaliar as necessidades operacionais de cada setor da empresa, proporcionando uma melhor

visão e um controle amplo de todos os dispêndios, questionando a sua existência e analisando a necessidade de sua permanência ou não dentro da empresa. O orçamento base zero sugere que seja rediscutido toda a elaboração do orçamento empresarial, questionando a importância e a necessidade de todas as despesas para a empresa, acreditando que não é porque uma despesa ocorreu no passado que ela deve necessariamente ocorrer também no futuro (PADOVEZE, 2000).

Então, para que o orçamento base zero seja um instrumento eficaz de controle e planejamento, todos os colaboradores devem entender o processo orçamentário, cabendo aos gestores buscar envolvimento, empenho e comprometimento de todos com os resultados da empresa, ou seja, tem como objetivo principal fazer com que as empresas se conscientizem que precisam operar somente com os recursos disponíveis.

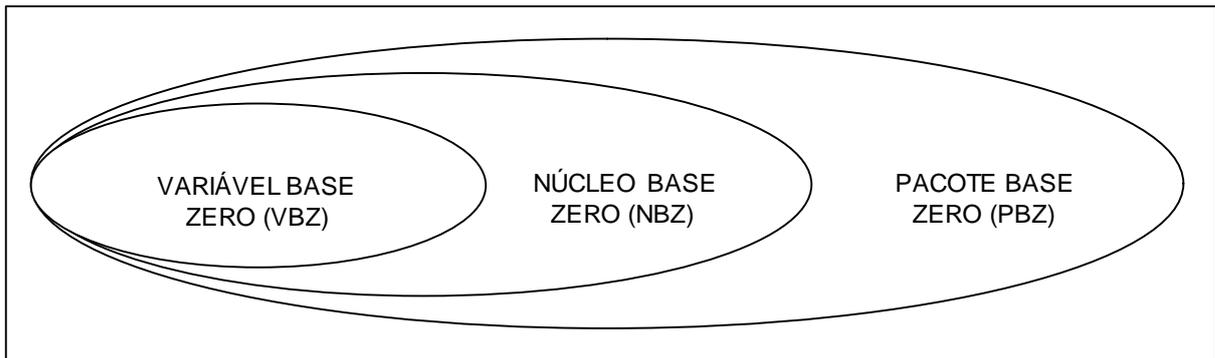
4.5.1.5 Desenvolvimento do orçamento base zero

Antes de saber quais são os passos para o desenvolvimento do orçamento base zero, precisam-se conhecer alguns conceitos fundamentais para o bom entendimento de cada etapa:

- a) o pacote de base zero (PBZ): é um documento que relata uma atividade específica de modo que permita ao administrador estimá-la e priorizá-la em relação a outras atividades, com o objetivo de aprová-la ou rejeitá-la. Exemplo: pacote de aluguéis, de pessoal, pacote de fretes, entre outros (PYHRR, 1981, p. 6);
- b) a variável base zero (VBZ): é a reunião da menor unidade dos gastos, como a conta contábil que escritura o consumo dos registros. Exemplo: cartuchos para impressora, canetas, entre outros (LUNKES, 2007, p. 88);
- c) o núcleo de base zero (NBZ): é a acumulação de várias variáveis base zero, devido apresentarem a natureza de gasto parecida, auxiliando o controle pelo responsável. Exemplo: o cartucho para impressora e as canetas são classificadas no núcleo de base zero material para escritório (LUNKES, 2007, p. 89).

Na figura 7, é exibida a relação entre pacote, núcleo e variável base zero.

Figura 7 – Relação entre pacote, núcleo e variável base zero



Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 89)

Como sugestão para o desenvolvimento do orçamento base zero determina-se sete etapas, que são apresentadas a seguir.

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades

A correta caracterização da estratégia e das metas tem envolvimento direto com a definição do foco do negócio. Portanto, é necessário definir os rumos compreendendo a análise da situação atual, visão global do negócio e de alguns indicadores do ambiente, como: situação econômica e social, compras, produtividade, informática, entre outros. Desta forma, os objetivos estratégicos são o ponto inicial para estabelecer as metas orçamentárias de cada unidade que são definidas pela controladoria e devem ser coerentes e regradas com os caminhos traçados no planejamento estratégico, devendo ser entendidos por todas as áreas funcionais da empresa (LUNKES, 2007. p. 89-90).

2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão

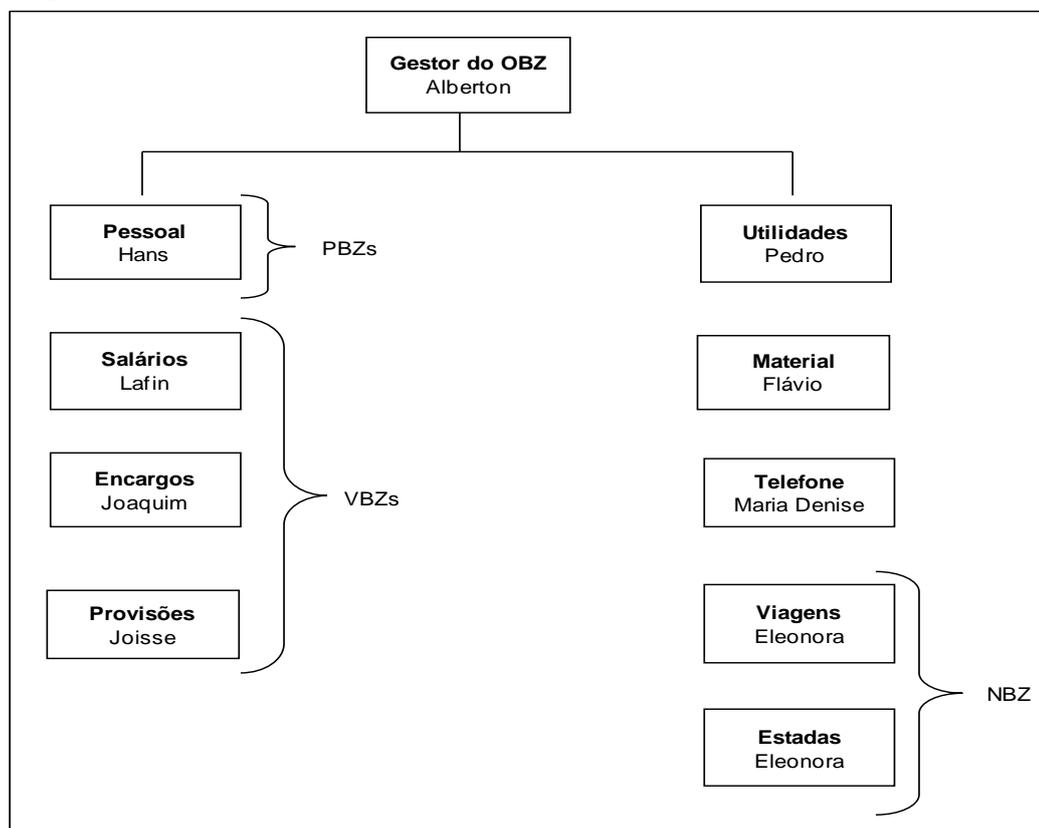
Esta etapa abrange o estudo e a descrição de cada atividade, separando em um ou mais pacotes de decisão. Um pacote de decisão é definido, por identificar uma atividade, uma função ou uma operação em separado de modo definitivo, para que a administração avalie e compare com outras atividades. Esta identificação inclui: metas e objetivos, os efeitos de não se executar a atividade, medidas de desempenho, caminhos alternativos e estratégia, custos e benefícios. O caminho para o orçamento base zero está na identificação e na avaliação das alternativas de cada atividade. Tendo identificado e priorizado os pacotes de decisão, a administração pode destinar recursos financeiros às atividades atuais e novas mais importantes (ou pacotes de decisão). O orçamento final é executado através dos

pacotes aprovados para receber verbas, classificando-os em suas unidades orçamentárias apropriadas e somando os custos reconhecidos em cada pacote para encerrar o orçamento de cada unidade (PYHRR, 1981, p. 5-6; LUNKES, 2007, p. 91).

3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade

A partir da consolidação das metas orçamentárias, é preciso definir, previamente, os donos de cada pacote de decisão e de cada variável base zero (VBZ) e núcleo de base zero (NBZ). Os responsáveis pelas VBZs devem explorar e conhecer bem a atual empresa, dimensionar a estrutura para o exercício seguinte, realizar a memória de cálculo para cada variável base zero, confrontar a VBZ atual com a do ano anterior e provar a solicitação dos recursos. O gestor do orçamento base zero (OBZ) é responsável pelo gerenciamento e controle global do orçamento de cada unidade, aprovando e controlando os gastos. Logo, o responsável por cada pacote de decisão elabora a sua consolidação e o defende para o gestor do orçamento base zero (LUNKES, 2007, p. 91). Para ilustrar é apresentado na figura 8 um exemplo de matriz de responsabilidades do orçamento base zero.

Figura 8 – Exemplo de matriz de responsabilidades



Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 92)

4ª Etapa: Elaboração dos pacotes de base zero (PBZs), núcleos de base zero (NBZs) e variáveis base zero (VBZs)

O orçamento, normalmente, é preparado para um período de um ano, devendo passar por revisões a cada três ou seis meses, para permitir a inclusão de variáveis não orçadas anteriormente. Os pacotes de decisão são divididos em variáveis base zero (VBZs), tendo cada um responsável pela sua composição, acompanhamento e controle, portanto, qualquer gasto realizado na unidade deve ter a provação do dono da variável base zero. O responsável pela VBZ deve procurar, constantemente, formas de melhoria e redução dos gastos de sua unidade de responsabilidade, buscando recursos necessários para manter as atividades operacionais (LUNKES, 2007, p. 92-94). A unidade que apresentar problemas para manter as despesas dentro do previsto deve na revisão do orçamento base zero fazer alguns dos seguintes questionamentos (LUNKES, 2007, p. 94):

- a) esta atividade deve ser mantida?
- b) o que acontecerá se ela for eliminada?
- c) a que nível de qualidade e quantidade a atividades deve ser mantida?
- d) a atividade pode ser desempenhada de algum outro modo, como terceirização?

Depois de elaborados os pacotes de decisão, os gestores podem determinar quanto e onde gastar, classificando todos os pacotes por ordem de benefícios para a empresa (LUNKES, 2007, p. 92-94). Na tabela 1 é ilustrado um exemplo de variáveis base zero (VBZs) e pacotes de base zero (PBZs).

Tabela 1 – Exemplo de variáveis base zero (VBZs) e pacotes de base zero (PBZs)

Pacote de decisão	Salários	Encargos sociais	Estagiários	Treinamento	Pacote pessoal
Jan.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Fev.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Mar.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Abr.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Mai	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Jun.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Jul.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Ago.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Set.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Out.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Nov.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Dez.	25.400,00	21.350	1.500	700,00	48.950
Total	304.800,00	256.200,00	18.000,00	8400,00	587.400,00

Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 93)

5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão

De acordo com Pyhrr (1981, p. 15), o processo de priorização auxilia a administração como uma técnica de alocação de seus recursos limitados, por meio de uma análise de estratégia, custo e benefício, devendo a empresa responder as seguintes questões:

- a) quanto devemos gastar?
- b) onde devemos gastar?

A administração responde a esses questionamentos listando todos os pacotes por ordem decrescente de importância e identificando os benefícios a serem obtidos em cada nível de despesa, para que possam determinar a relevância de suas próprias atividades, priorizando seus pacotes de acordo com ela. Os critérios de seleção dos pacotes devem ser baseados nos objetivos estratégicos, ou a empresa pode definir um conjunto de critérios previamente fixados pela controladoria e comunicados por meio do planejamento estratégico. Todo pacote que ultrapassar o nível de gastos ou não atingir o desempenho esperado deve ser revisado. A ideia central é identificar e eliminar os gastos cujo valor excede os benefícios totais da empresa (PYHRR, 1981, p. 14-15; LUNKES, 2007, p. 94-95).

6ª Etapa: Aplicação dos recursos

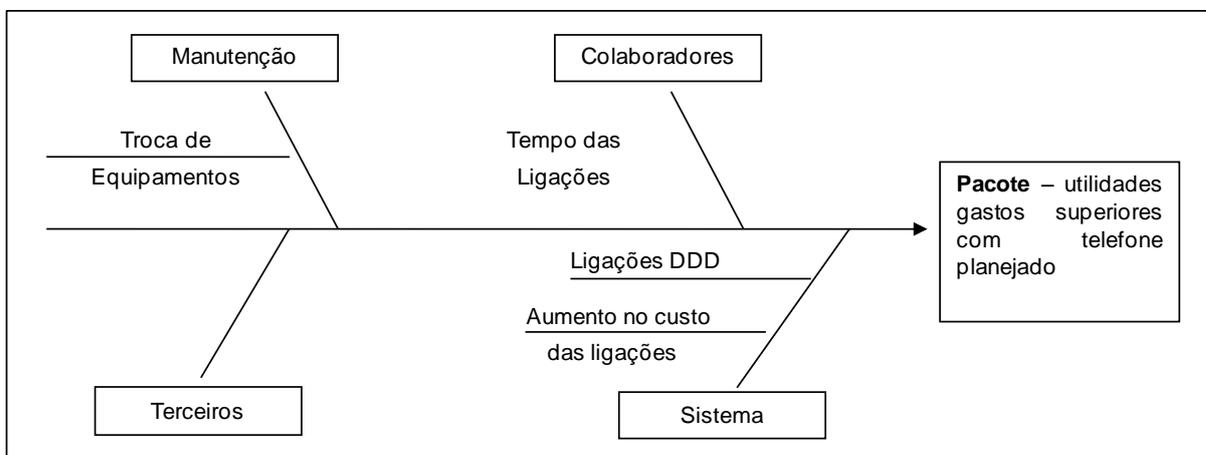
Conforme Lunkes (2007, p. 96), “a autorização dos recursos também deve ser de responsabilidade do dono da variável base zero (VBZ), assim, ele controla a necessidade de materiais, sua compra e autoriza o pagamento”.

7ª Etapa: Acompanhamento do orçamento base zero

Para que as empresas consigam monitorar o orçamento previsto *versus* realizado, sugere-se a criação de uma agenda mensal de acompanhamento, para que o gestor possa avaliar e controlar em datas específicas o desenvolvimento do orçamento base zero (OBZ). Também como forma de controle, é aconselhável a criação de regras ou critérios de acompanhamento para os donos das variáveis base zero (VBZs), exemplo: as metas que ficarem acima de 5% ou acima em um período de dois meses devem elaborar um plano de recuperação. Caso as metas projetadas não consigam ser atingidas, o dono da VBZ deve justificar as variações, diagnosticando as causas que levaram àquele resultado e implementar um programa de melhoria contínua (LUNKES, 2007, p. 96-97). Para auxiliar nas explicações

podem ser utilizadas diversas ferramentas, como o diagrama de causa-efeito apresentado na figura 9.

Figura 9 – Exemplo de diagrama causa-efeito



Fonte: Adaptado de Lunkes (2007, p. 97)

A análise de escolhas exigida pelo orçamento base zero introduz um conceito novo nas técnicas típicas de orçamento. Os gestores precisam, primeiramente, encontrar diferentes formas de fazer cada atividade, além disso, necessitam identificar variados níveis de esforços para a execução de cada operação. Esta análise força o administrador a considerar e estimar um nível de gasto mais baixo que seu nível atual de operação (PYHRR, 1981, p. 13).

5 APRESENTAÇÃO DE UM MÉTODO PARA CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Este capítulo tem como objetivo ilustrar um modelo orçamentário tradicional em uma empresa prestadora de serviços hospitalares e apresentar uma metodologia orçamentária que possa ser utilizada pela empresa a fim de assegurar um controle e planejamento de seus gastos, visando redução e projeção de resultados.

5.1 APRESENTAÇÃO DE UM SISTEMA ORÇAMENTÁRIO TRADICIONAL EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES

Neste item é demonstrado um sistema orçamentário hospitalar tradicional, sendo desenvolvido, para o bom entendimento do assunto abordado, em quatro etapas, sendo estas: apresentação de alguns centros de custos hospitalares que necessitam fazerem projeções orçamentárias, execução de dois planos orçamentários previstos por departamentos, consolidação das informações por centros e custos e a elaboração geral do orçamento previsto *versus* realizado para o exercício de 2012 e por fim as considerações da autora sobre este sistema de controle orçamentário utilizado em um hospital.

1ª Etapa: Centros de custos hospitalares

Os centros de custos são setores de atividades de uma empresa que realizam dispêndios mensuráveis, também conhecidos como centros de responsabilidades. Segundo Falk (2001, p. 33), centro de custos é “uma unidade organizacional do hospital para qual existe chefia com autoridade de mando e com responsabilidade perante os resultados alcançados”. Para a correta alocação de um setor como um centro de custo a empresa deve observar se tem espaço físico, alocação de mão de obra própria e consumo de material (FALK, 2001). No quadro 9 são expostos alguns centros de custos de um hospital.

As classificações dos grupos de centros de custos, apresentados no quadro 9, variam de acordo com o grau de particularidade e a necessidade das informações de cada hospital, usualmente, podem ser divididos nos dois tipos listados, sendo: os produtivos, centros de custos aptos de gerar receita para o hospital. Já os de apoio são centros de custos que ajudam os setores que geram receita na execução de

suas atividades, ou seja, prestam serviços para os produtivos. Sendo estes alguns dos setores que precisam fazer uma projeção orçamentária para o exercício social.

Quadro 9 – Centros de custos hospitalares

Centros de custo produtivos	Centros de custos de apoio
Almoxarifado	Ambulatório
Central de gases medicinais	Atendimento pré-hospitalar
Centro de materiais	Berçário
Costura	Bloco cirúrgico
Cozinha	Centro de terapia intensiva adulto
Direção	Centro de terapia intensiva pediátrica
Farmácia interna	Consultório médico adulto
Faturamento	Consultório médico pediátrico
Finanças	Laboratório coleta
Gestão da qualidade	Laboratório análise
Higienização e limpeza	Mamografia
Informática	Oncologia
Jurídico	Pré-parto
Lavanderia	Radiologia
Manutenção	Sala de recuperação
Marketing	Setor 300
Recursos humanos	Setor 400
Refeitório	SPAR
Residência médica	Ultrassonografia
Serviço de Controle e Infecção Hospitalar	
Suprimentos	

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

2ª Etapa: Orçamento previsto por centro de custo

As etapas a seguir têm como base um orçamento tradicional de uma associação privada de natureza jurídica 399-9 – outras formas de associação, ou seja, entidade sem fim lucrativo, que é conceituada de acordo com a Lei 9.532/97 em seu art. 12, § 3º, como sendo aquela “que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”. (BRASÍLIA, 1997).

É uma entidade imune de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que de acordo com Young (2003, p. 89), “as entidades sem fins lucrativos, desde que atuem apenas nos parâmetros estabelecidos em seus estatutos sociais, serão isentos do IRPJ e da CSLL”.

E esta empresa também possui o certificado de entidade beneficente de assistência social, que é oferecida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins

lucrativos, que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, ou seja, a empresa tem isenção previdenciária da cota patronal, que é a permissão de não recolher ao Instituto Nacional de Seguro Social (INSS) a contribuição de 20% sobre a folha de salários da empresa. Caso o hospital em estudo não possuísse o certificado de filantropia seria obrigado a recolher a contribuição patronal para a previdência, sob as alíquotas de 20% parte empresa, mais 5,8% de terceiros e ainda o percentual de Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), podendo variar de 1% se a atividade é de risco mínimo, 2% se de risco médio e de 3% se de risco grave, sendo este percentual relacionado conforme determinado pela Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) da empresa.

Diante destes esclarecimentos, são ilustrados nas tabelas 2 e 3 dois orçamentos previstos por centros de custos, o bloco cirúrgico e o ambulatório. Parte-se de uma metodologia orçamentária comumente utilizada pelas empresas, tendo como base o orçamento realizado em períodos anteriores e de acordo com o processo orçamentário apresentado no quadro 10.

Quadro 10 – Etapas de um processo orçamentário tradicional

Etapas	Área responsável
Preparação dos planos orçamentários	Controladoria
Aprovação inicial do orçamento	Direção
Ajuste conforme orientação da direção	Controladoria
Confecção do orçamento geral	Controladoria
Envio dos relatórios para as áreas	Controladoria
Apresentar e justificar variações	Áreas responsáveis
Controle orçamentário	Controladoria

Fonte: Adaptado de Padoveze (2005, p. 51)

Os orçamentos foram elaborados com dados fictícios para o desenvolvimento do estudo, partindo dos custos realizados no ano anterior para projeções dos próximos períodos, observando os precedentes de que o custo varia na mesma proporção das receitas, levando em consideração os meses de março a setembro, exceto julho (férias escolares), onde a demanda por atendimentos aumenta devido às doenças provocadas pelas estações do outono e do inverno. Para o elenco das rubricas necessárias e dos valores estimados, utilizaram-se dados de pesquisa bibliográfica, estudo de caso de outros autores e a vivência prática da autora.

Tabela 2 – Orçamento previsto bloco cirúrgico 2012

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
	PREVISTO												
PESSOAL ENCARGOS E OUTROS	(49.287)	(49.287)	(53.653)	(53.653)	(53.653)	(53.653)	(48.905)	(53.653)	(53.653)	(51.713)	(51.713)	(51.713)	(624.536)
SALÁRIOS E ORDENADOS	(36.024)	(36.024)	(39.627)	(39.627)	(39.627)	(39.627)	(36.060)	(39.627)	(39.627)	(38.103)	(38.103)	(38.103)	(460.178)
SALÁRIOS	(30.160)	(30.160)	(33.176)	(33.176)	(33.176)	(33.176)	(30.190)	(33.176)	(33.176)	(31.900)	(31.900)	(31.900)	(385.266)
FÉRIAS	(3.351)	(3.351)	(3.686)	(3.686)	(3.686)	(3.686)	(3.354)	(3.686)	(3.686)	(3.544)	(3.544)	(3.544)	(42.806)
DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	(2.513)	(2.513)	(2.765)	(2.765)	(2.765)	(2.765)	(2.516)	(2.765)	(2.765)	(2.658)	(2.658)	(2.658)	(32.106)
ENCARGOS SOCIAIS	(5.402)	(5.402)	(5.726)	(5.726)	(5.726)	(5.726)	(5.405)	(5.726)	(5.726)	(5.589)	(5.589)	(5.589)	(67.336)
INDENIZAÇÕES	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(2.160)	(25.920)
FGTS	(2.882)	(2.882)	(3.170)	(3.170)	(3.170)	(3.170)	(2.885)	(3.170)	(3.170)	(3.048)	(3.048)	(3.048)	(36.814)
PIS	(360)	(360)	(396)	(396)	(396)	(396)	(361)	(396)	(396)	(381)	(381)	(381)	(4.602)
AUXÍLIOS E BENEFÍCIOS	(7.860)	(7.860)	(8.300)	(8.300)	(8.300)	(8.300)	(7.439)	(8.300)	(8.300)	(8.021)	(8.021)	(8.021)	(97.022)
AUXÍLIO CRECHE	(370)	(370)	(390)	(390)	(390)	(390)	(270)	(390)	(390)	(355)	(355)	(355)	(4.415)
ASSISTÊNCIA MÉDICA	(2.737)	(2.737)	(2.900)	(2.900)	(2.900)	(2.900)	(2.750)	(2.900)	(2.900)	(2.845)	(2.845)	(2.845)	(34.159)
GASTOS COM ALIMENTAÇÃO	(2.663)	(2.663)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.433)	(2.830)	(2.830)	(2.766)	(2.766)	(2.766)	(33.037)
SEGURO DE VIDA	(150)	(150)	(160)	(160)	(160)	(160)	(130)	(160)	(160)	(155)	(155)	(155)	(1.855)
VALE TRANSPORTE	(1.940)	(1.940)	(2.020)	(2.020)	(2.020)	(2.020)	(1.856)	(2.020)	(2.020)	(1.900)	(1.900)	(1.900)	(23.556)
CUSTOS VARIÁVEIS	(128.450)	(131.754)	(158.459)	(158.459)	(158.459)	(158.368)	(146.657)	(163.505)	(163.505)	(159.099)	(159.099)	(159.099)	(1.844.913)
GASES MEDICINAIS	(2.200)	(2.270)	(2.654)	(2.654)	(2.654)	(2.600)	(2.553)	(2.700)	(2.700)	(2.635)	(2.635)	(2.635)	(30.890)
INSTRUMENTAL CIRÚRGICO	(1.100)	(1.125)	(1.489)	(1.489)	(1.489)	(1.489)	(1.268)	(1.489)	(1.489)	(1.355)	(1.355)	(1.355)	(16.492)
MATERIAL MÉDICO HOSPITALAR	(30.650)	(30.755)	(36.199)	(36.199)	(36.199)	(36.199)	(33.076)	(36.199)	(36.199)	(36.052)	(36.052)	(36.052)	(419.831)
MEDICAMENTOS	(28.200)	(28.283)	(33.780)	(33.780)	(33.780)	(33.780)	(28.990)	(33.780)	(33.780)	(30.557)	(30.557)	(30.557)	(379.824)
ÓRTESE E PRÓTESE	(66.300)	(69.321)	(84.337)	(84.337)	(84.337)	(84.300)	(80.770)	(89.337)	(89.337)	(88.500)	(88.500)	(88.500)	(997.876)
DESPESAS COM OUTROS MATERIAIS	(3.125)	(3.125)	(3.969)	(3.969)	(3.969)	(3.969)	(3.620)	(3.969)	(3.969)	(3.616)	(3.616)	(3.616)	(44.530)
GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	(491)	(491)	(757)	(757)	(757)	(757)	(648)	(757)	(757)	(733)	(733)	(733)	(8.371)
MATERIAL DE EXPEDIENTE	(388)	(388)	(546)	(546)	(546)	(546)	(522)	(546)	(546)	(519)	(519)	(519)	(6.131)
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	(1.381)	(1.381)	(1.556)	(1.556)	(1.556)	(1.556)	(1.454)	(1.556)	(1.556)	(1.409)	(1.409)	(1.409)	(17.779)
MATERIAL DE LAVAND./ROUP./COST.	(315)	(315)	(477)	(477)	(477)	(477)	(377)	(477)	(477)	(333)	(333)	(333)	(4.866)
MATERIAL DE MANUTENÇÃO	(550)	(550)	(633)	(633)	(633)	(633)	(619)	(633)	(633)	(622)	(622)	(622)	(7.383)
DESPESAS COM SERVIÇOS	(17.624)	(17.624)	(18.220)	(18.220)	(18.220)	(17.490)	(17.519)	(18.249)	(18.249)	(17.439)	(17.439)	(17.439)	(213.732)
HONORÁRIOS PF	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(60.000)
HONORÁRIOS PJ	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(2.930)	(35.160)
SERVIÇOS DE INFORMÁTICA	(220)	(220)	(220)	(220)	(220)	(220)	(237)	(237)	(237)	(237)	(237)	(237)	(2.742)
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	(957)	(957)	(1.050)	(1.050)	(1.050)	(1.050)	(1.050)	(1.050)	(1.050)	(1.020)	(1.020)	(1.020)	(12.324)
SERVIÇOS DE SEGURANÇA	(940)	(940)	(940)	(940)	(940)	(940)	(952)	(952)	(952)	(952)	(952)	(952)	(11.352)
SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	(7.577)	(7.577)	(8.080)	(8.080)	(8.080)	(7.350)	(7.350)	(8.080)	(8.080)	(7.300)	(7.300)	(7.300)	(92.154)
DESPESAS DIVERSAS	(13.778)	(13.778)	(14.267)	(14.267)	(14.267)	(14.267)	(14.319)	(14.454)	(14.454)	(14.316)	(14.316)	(14.316)	(170.799)
ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(50)	(600)
COMUNICAÇÕES	(295)	(295)	(325)	(325)	(325)	(325)	(300)	(325)	(325)	(316)	(316)	(316)	(3.788)
CONSUMO DE ÁGUA	(631)	(631)	(794)	(794)	(794)	(794)	(699)	(794)	(794)	(710)	(710)	(710)	(8.855)
DESPESAS COM ALUGUEL	(7.453)	(7.453)	(7.453)	(7.453)	(7.453)	(7.453)	(7.640)	(7.640)	(7.640)	(7.640)	(7.640)	(7.640)	(90.558)
ENERGIA ELÉTRICA	(2.419)	(2.419)	(2.715)	(2.715)	(2.715)	(2.715)	(2.700)	(2.715)	(2.715)	(2.670)	(2.670)	(2.670)	(31.838)
LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(1.200)
DESPESAS COM DEPRECIACIONES	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(2.830)	(33.960)
TOTAL DO CUSTO:	(212.263)	(215.567)	(248.568)	(248.568)	(247.747)	(231.020)	(253.830)	(253.830)	(246.183)	(246.183)	(246.183)	(246.183)	(2.898.510)

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Tabela 3 – Orçamento previsto ambulatório 2012

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
	PREVISTO												
PESSOAL ENCARGOS E OUTROS	(30.126)	(30.126)	(32.225)	(32.225)	(32.225)	(32.225)	(28.887)	(32.276)	(32.276)	(31.851)	(31.744)	(31.744)	(377.930)
SALÁRIOS E ORDENADOS	(22.893)	(22.893)	(24.406)	(24.406)	(24.406)	(24.406)	(21.894)	(24.406)	(24.406)	(24.128)	(24.128)	(24.128)	(286.499)
SALÁRIOS	(19.166)	(19.166)	(20.433)	(20.433)	(20.433)	(20.433)	(18.330)	(20.433)	(20.433)	(20.200)	(20.200)	(20.200)	(239.860)
FÉRIAS	(2.130)	(2.130)	(2.270)	(2.270)	(2.270)	(2.270)	(2.037)	(2.270)	(2.270)	(2.244)	(2.244)	(2.244)	(26.650)
DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	(1.597)	(1.597)	(1.703)	(1.703)	(1.703)	(1.703)	(1.528)	(1.703)	(1.703)	(1.683)	(1.683)	(1.683)	(19.988)
ENCARGOS SOCIAIS	(3.100)	(3.100)	(3.237)	(3.237)	(3.237)	(3.237)	(3.010)	(3.237)	(3.237)	(3.211)	(3.211)	(3.211)	(38.265)
INDENIZAÇÕES	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(1.040)	(12.480)
FGTS	(1.831)	(1.831)	(1.952)	(1.952)	(1.952)	(1.952)	(1.752)	(1.952)	(1.952)	(1.930)	(1.930)	(1.930)	(22.920)
PIS	(229)	(229)	(244)	(244)	(244)	(244)	(219)	(244)	(244)	(241)	(241)	(241)	(2.865)
AUXÍLIOS E BENEFÍCIOS	(4.133)	(4.133)	(4.583)	(4.583)	(4.583)	(4.583)	(3.982)	(4.633)	(4.633)	(4.512)	(4.405)	(4.405)	(53.167)
AUXÍLIO CRECHE	(290)	(290)	(366)	(366)	(366)	(366)	(277)	(366)	(366)	(295)	(295)	(295)	(3.938)
ASSISTÊNCIA MÉDICA	(1.583)	(1.583)	(1.676)	(1.676)	(1.676)	(1.676)	(1.471)	(1.676)	(1.676)	(1.676)	(1.655)	(1.655)	(19.677)
GASTOS COM ALIMENTAÇÃO	(1.456)	(1.456)	(1.577)	(1.577)	(1.577)	(1.577)	(1.359)	(1.577)	(1.577)	(1.577)	(1.491)	(1.491)	(18.291)
SEGURO DE VIDA	(87)	(87)	(114)	(114)	(114)	(114)	(85)	(99)	(99)	(87)	(87)	(87)	(1.174)
VALE TRANSPORTE	(717)	(717)	(850)	(850)	(850)	(850)	(791)	(916)	(916)	(877)	(877)	(877)	(10.087)
CUSTO VARIÁVEIS	(15.945)	(15.945)	(16.310)	(16.310)	(16.310)	(16.310)	(14.978)	(16.421)	(16.689)	(16.686)	(16.686)	(16.686)	(195.274)
GASES MEDICINAIS	(273)	(273)	(379)	(379)	(379)	(379)	(333)	(490)	(490)	(587)	(587)	(587)	(5.135)
INSTRUMENTAL CIRÚRGICO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
MATERIAL MÉDICO HOSPITALAR	(7.620)	(7.620)	(7.779)	(7.779)	(7.779)	(7.779)	(7.620)	(7.779)	(7.740)	(7.740)	(7.740)	(7.740)	(92.715)
MEDICAMENTOS	(8.032)	(8.032)	(8.132)	(8.132)	(8.132)	(8.132)	(7.005)	(8.132)	(8.439)	(8.339)	(8.339)	(8.339)	(97.184)
NUTRIÇÃO ENTERAL	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(240)
ÓRTESE E PRÓTESE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
DESPESAS COM OUTROS MATERIAIS	(1.814)	(1.814)	(2.190)	(2.190)	(2.190)	(2.190)	(1.993)	(2.242)	(2.242)	(2.242)	(2.205)	(2.205)	(25.516)
GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	(596)	(596)	(637)	(637)	(637)	(637)	(586)	(676)	(676)	(676)	(676)	(676)	(7.706)
MATERIAL DE EXPEDIENTE	(282)	(282)	(383)	(383)	(383)	(383)	(377)	(394)	(394)	(394)	(390)	(390)	(4.433)
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	(463)	(463)	(595)	(595)	(595)	(595)	(570)	(626)	(626)	(626)	(626)	(626)	(7.005)
MATERIAL DE LAVAND./ROUP./COST.	(313)	(313)	(375)	(375)	(375)	(375)	(299)	(346)	(346)	(346)	(313)	(313)	(4.088)
MATERIAL DE MANUTENÇÃO	(161)	(161)	(200)	(200)	(200)	(200)	(161)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(2.283)
DESPESAS COM SERVIÇOS	(936)	(936)	(936)	(936)	(986)	(986)	(1.034)	(1.084)	(1.084)	(1.034)	(1.034)	(1.034)	(12.018)
HONORÁRIOS PF	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
HONORÁRIOS PJ	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(2.400)
SERVIÇOS DE INFORMÁTICA	(127)	(127)	(127)	(127)	(127)	(127)	(203)	(203)	(203)	(203)	(203)	(203)	(1.978)
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	(50)	(50)	(50)	(50)	(100)	(100)	(50)	(100)	(100)	(50)	(50)	(50)	(800)
SERVIÇOS DE SEGURANÇA	(359)	(359)	(359)	(359)	(359)	(359)	(381)	(381)	(381)	(381)	(381)	(381)	(4.440)
SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(2.400)
DESPESAS GERAIS	(4.744)	(4.744)	(4.777)	(4.802)	(4.802)	(4.800)	(4.833)	(4.934)	(4.929)	(4.902)	(4.871)	(4.871)	(58.009)
ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)	(420)
COMUNICAÇÕES	(153)	(153)	(153)	(178)	(178)	(198)	(179)	(208)	(212)	(212)	(198)	(198)	(2.221)
CONSUMO DE ÁGUA	(257)	(257)	(268)	(268)	(268)	(268)	(262)	(283)	(274)	(274)	(257)	(257)	(3.192)
DESPESAS COM ALUGUEL	(2.975)	(2.975)	(2.975)	(2.975)	(2.975)	(2.975)	(3.033)	(3.033)	(3.033)	(3.033)	(3.033)	(3.033)	(36.048)
ENERGIA ELÉTRICA	(279)	(279)	(301)	(301)	(301)	(279)	(279)	(330)	(330)	(303)	(303)	(303)	(3.587)
LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(360)
DESPESAS COM DEPRECIACIONES	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(1.015)	(12.181)
TOTAL DO CUSTO:	(53.565)	(53.565)	(56.438)	(56.462)	(56.512)	(56.511)	(51.725)	(56.956)	(57.220)	(56.715)	(56.540)	(56.540)	(668.747)

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

O modelo orçamentário tradicional ilustrado nas tabelas 02 e 03, parte da suposição que a controladoria é o setor ideal para a preparação dos planos orçamentários, devido o setor ter posse de todas as informações e premissas necessárias (PADOVEZE, 2005). Não levando em consideração a ocorrência de possíveis mudanças no decorrer do exercício social nos centros de custos em análise. Para na sequência ser demonstrada a importância do envolvimento das pessoas de cada centro de custo na elaboração do orçamento para a correta alocação dos recursos necessários de cada área.

3ª Etapa: Orçamento previsto consolidado da área da saúde

Realizada a elaboração, conforme ilustrado nas tabelas 2 e 3 dos planos orçamentários por centro de custo com base em valores dos anos anteriores deve-se consolidar os valores estimados de todos os departamentos existentes e utilizar as informações com o intuito de preparar um orçamento previsto geral da área da saúde para o exercício social de 2012, como é apresentado na tabela 4.

Posteriormente a preparação do orçamento consolidado por centro de custo, a empresa deverá colocar em prática o plano orçamentário e preencher mensalmente o orçamento na coluna dos valores realizados, conforme será apresentado na próxima etapa, a fim de acompanhar e assegurar o cumprimento fiel do projetado.

4ª Etapa: Orçamento previsto x realizado

Após a consolidação dos valores por centros de custos, cabe aos responsáveis nomeados pela conclusão do plano orçamentário preencher com os dados realizados pela empresa, conforme exposto na tabela 5.

Tabela 4 – Orçamento previsto consolidado 2012

	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
	PREVISTO												
PESSOAL ENCARGOS E OUTROS	(79.412)	(79.412)	(85.878)	(85.878)	(85.878)	(85.878)	(77.792)	(85.929)	(85.929)	(83.564)	(83.457)	(83.457)	(1.002.466)
SALÁRIOS E ORDENADOS	(58.917)	(58.917)	(64.033)	(64.033)	(64.033)	(64.033)	(57.954)	(64.033)	(64.033)	(62.230)	(62.230)	(62.230)	(746.677)
SALÁRIOS	(49.326)	(49.326)	(53.609)	(53.609)	(53.609)	(53.609)	(48.520)	(53.609)	(53.609)	(52.100)	(52.100)	(52.100)	(625.126)
FÉRIAS	(5.481)	(5.481)	(5.956)	(5.956)	(5.956)	(5.956)	(5.391)	(5.956)	(5.956)	(5.789)	(5.789)	(5.789)	(69.457)
DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	(4.111)	(4.111)	(4.467)	(4.467)	(4.467)	(4.467)	(4.043)	(4.467)	(4.467)	(4.342)	(4.342)	(4.342)	(52.094)
ENCARGOS SOCIAIS	(8.503)	(8.503)	(8.963)	(8.963)	(8.963)	(8.963)	(8.416)	(8.963)	(8.963)	(8.801)	(8.801)	(8.801)	(105.601)
INDENIZAÇÕES	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(3.200)	(38.400)
FGTS	(4.713)	(4.713)	(5.123)	(5.123)	(5.123)	(5.123)	(4.636)	(5.123)	(5.123)	(4.978)	(4.978)	(4.978)	(59.734)
PIS	(589)	(589)	(640)	(640)	(640)	(640)	(580)	(640)	(640)	(622)	(622)	(622)	(7.467)
AUXÍLIOS E BENEFÍCIOS	(11.993)	(11.993)	(12.883)	(12.883)	(12.883)	(12.883)	(11.421)	(12.933)	(12.933)	(12.533)	(12.426)	(12.426)	(150.189)
AUXÍLIO CRECHE	(660)	(660)	(756)	(756)	(756)	(756)	(547)	(756)	(756)	(650)	(650)	(650)	(8.353)
ASSISTÊNCIA MÉDICA	(4.320)	(4.320)	(4.576)	(4.576)	(4.576)	(4.576)	(4.221)	(4.576)	(4.576)	(4.521)	(4.500)	(4.500)	(53.836)
GASTOS COM ALIMENTAÇÃO	(4.119)	(4.119)	(4.407)	(4.407)	(4.407)	(4.407)	(3.792)	(4.407)	(4.407)	(4.343)	(4.257)	(4.257)	(51.328)
SEGURO DE VIDA	(237)	(237)	(274)	(274)	(274)	(274)	(215)	(259)	(259)	(242)	(242)	(242)	(3.029)
VALE TRANSPORTE	(2.657)	(2.657)	(2.870)	(2.870)	(2.870)	(2.870)	(2.647)	(2.936)	(2.936)	(2.777)	(2.777)	(2.777)	(33.643)
CUSTOS VARIÁVEIS	(144.395)	(147.699)	(174.769)	(174.769)	(174.769)	(174.678)	(161.635)	(179.926)	(180.194)	(175.785)	(175.785)	(175.785)	(2.040.187)
GASES MEDICINAIS	(2.473)	(2.543)	(3.033)	(3.033)	(3.033)	(2.979)	(2.886)	(3.190)	(3.190)	(3.222)	(3.222)	(3.222)	(36.025)
INSTRUMENTAL CIRÚRGICO	(1.100)	(1.125)	(1.489)	(1.489)	(1.489)	(1.489)	(1.268)	(1.489)	(1.489)	(1.355)	(1.355)	(1.355)	(16.492)
MATERIAL MÉDICO HOSPITALAR	(38.270)	(38.375)	(43.978)	(43.978)	(43.978)	(43.978)	(40.696)	(43.978)	(43.939)	(43.792)	(43.792)	(43.792)	(512.546)
MEDICAMENTOS	(36.232)	(36.315)	(41.912)	(41.912)	(41.912)	(41.912)	(35.995)	(41.912)	(42.219)	(38.896)	(38.896)	(38.896)	(477.008)
NUTRIÇÃO ENTERAL	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(20)	(240)
ÓRTESE E PRÓTESE	(66.300)	(69.321)	(84.337)	(84.337)	(84.337)	(84.300)	(80.770)	(89.337)	(89.337)	(88.500)	(88.500)	(88.500)	(997.876)
DESPESAS COM OUTROS MATERIAIS	(4.939)	(4.939)	(6.158)	(6.158)	(6.158)	(6.158)	(5.613)	(6.211)	(6.211)	(5.858)	(5.821)	(5.821)	(70.046)
GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	(1.087)	(1.087)	(1.394)	(1.394)	(1.394)	(1.394)	(1.234)	(1.433)	(1.433)	(1.409)	(1.409)	(1.409)	(16.077)
MATERIAL DE EXPEDIENTE	(670)	(670)	(929)	(929)	(929)	(929)	(899)	(940)	(940)	(913)	(909)	(909)	(10.564)
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	(1.844)	(1.844)	(2.151)	(2.151)	(2.151)	(2.151)	(2.024)	(2.182)	(2.182)	(2.035)	(2.035)	(2.035)	(24.784)
MATERIAL DE LAVAND./ROUP./COST.	(627)	(627)	(852)	(852)	(852)	(852)	(676)	(822)	(823)	(679)	(646)	(646)	(8.955)
MATERIAL DE MANUTENÇÃO	(711)	(711)	(833)	(833)	(833)	(833)	(780)	(833)	(833)	(822)	(822)	(822)	(9.666)
DESPESAS COM SERVIÇOS	(18.560)	(18.560)	(19.156)	(19.156)	(19.206)	(18.476)	(18.553)	(19.333)	(19.333)	(18.473)	(18.473)	(18.473)	(225.750)
HONORÁRIOS PF	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(5.000)	(60.000)
HONORÁRIOS PJ	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(3.130)	(37.560)
SERVIÇOS DE INFORMÁTICA	(347)	(347)	(347)	(347)	(347)	(347)	(440)	(440)	(440)	(440)	(440)	(440)	(4.720)
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	(1.007)	(1.007)	(1.100)	(1.100)	(1.150)	(1.150)	(1.100)	(1.150)	(1.150)	(1.070)	(1.070)	(1.070)	(13.124)
SERVIÇOS DE SEGURANÇA	(1.299)	(1.299)	(1.299)	(1.299)	(1.299)	(1.299)	(1.333)	(1.333)	(1.333)	(1.333)	(1.333)	(1.333)	(15.792)
SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	(7.777)	(7.777)	(8.280)	(8.280)	(8.280)	(7.550)	(7.550)	(8.280)	(8.280)	(7.500)	(7.500)	(7.500)	(94.554)
DESPESAS DIVERSAS	(18.522)	(18.522)	(19.044)	(19.069)	(19.069)	(19.067)	(19.152)	(19.388)	(19.383)	(19.218)	(19.187)	(19.187)	(228.808)
ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(85)	(1.020)
COMUNICAÇÕES	(448)	(448)	(478)	(503)	(503)	(523)	(479)	(533)	(537)	(528)	(514)	(514)	(6.009)
CONSUMO DE ÁGUA	(888)	(888)	(1.062)	(1.062)	(1.062)	(1.062)	(961)	(1.077)	(1.068)	(984)	(967)	(967)	(12.047)
DESPESAS COM ALUGUEL	(10.428)	(10.428)	(10.428)	(10.428)	(10.428)	(10.428)	(10.673)	(10.673)	(10.673)	(10.673)	(10.673)	(10.673)	(126.606)
ENERGIA ELÉTRICA	(2.698)	(2.698)	(3.016)	(3.016)	(3.016)	(2.994)	(2.979)	(3.045)	(3.045)	(2.973)	(2.973)	(2.973)	(35.425)
LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(130)	(1.560)
DESPESAS COM DEPRECIACIONES	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(3.845)	(46.141)
TOTAL DO CUSTO:	(265.828)	(269.132)	(305.006)	(305.030)	(305.080)	(304.258)	(282.745)	(310.786)	(311.050)	(302.898)	(302.723)	(302.723)	(3.567.257)

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Tabela 5 – Orçamento previsto x realizado 2012

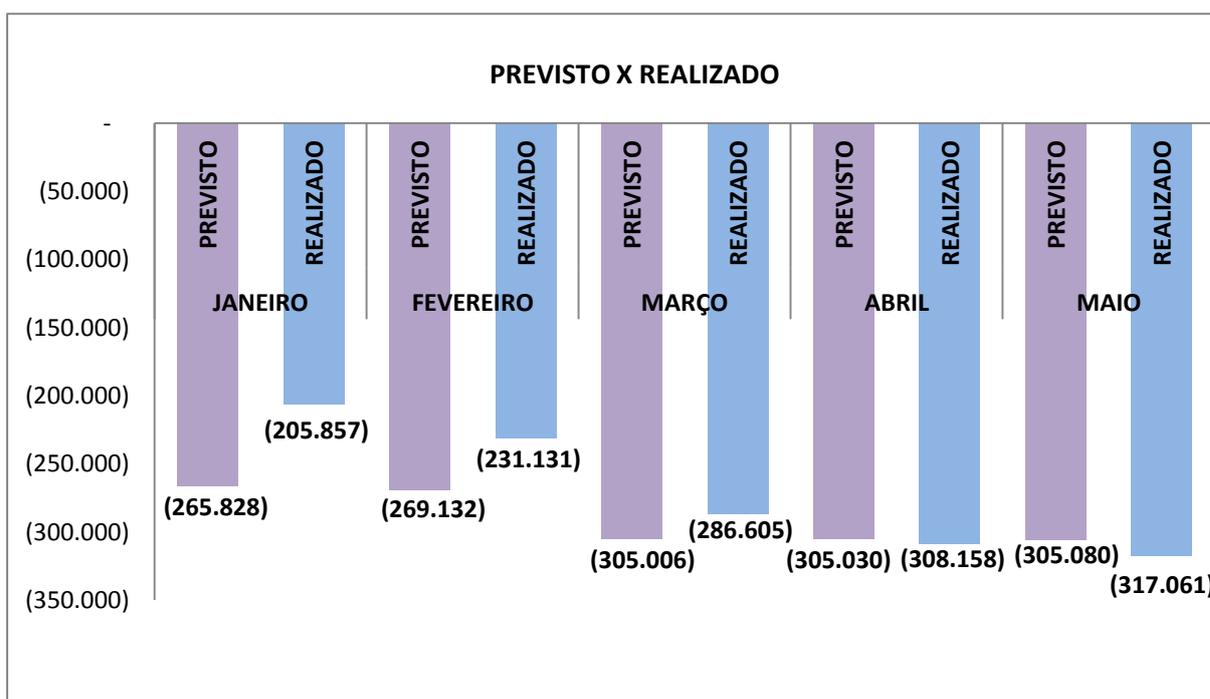
	JANEIRO		FEVEREIRO		MARÇO		ABRIL		MAIO	
	PREVISTO	REALIZADO								
PESSOAL ENCARGOS E OUTROS	(79.412)	(77.232)	(79.412)	(74.367)	(85.878)	(76.285)	(85.878)	(84.154)	(85.878)	(82.584)
SALÁRIOS E ORDENADOS	(58.917)	(58.614)	(58.917)	(58.516)	(64.033)	(60.927)	(64.033)	(63.303)	(64.033)	(63.303)
SALÁRIOS	(49.326)	(49.072)	(49.326)	(48.990)	(53.609)	(51.009)	(53.609)	(52.998)	(53.609)	(52.998)
FÉRIAS	(5.481)	(5.452)	(5.481)	(5.443)	(5.956)	(5.668)	(5.956)	(5.889)	(5.956)	(5.889)
DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO	(4.111)	(4.089)	(4.111)	(4.083)	(4.467)	(4.251)	(4.467)	(4.417)	(4.467)	(4.417)
ENCARGOS SOCIAIS	(8.503)	(7.619)	(8.503)	(5.887)	(8.963)	(5.483)	(8.963)	(8.493)	(8.963)	(6.924)
INDENIZAÇÕES	(3.200)	(2.343)	(3.200)	(621)	(3.200)	-	(3.200)	(2.796)	(3.200)	(1.227)
FGTS	(4.713)	(4.689)	(4.713)	(4.681)	(5.123)	(4.874)	(5.123)	(5.064)	(5.123)	(5.064)
PIS	(589)	(586)	(589)	(585)	(640)	(609)	(640)	(633)	(640)	(633)
AUXÍLIOS E BENEFÍCIOS	(11.993)	(10.999)	(11.993)	(9.964)	(12.883)	(9.875)	(12.883)	(12.357)	(12.883)	(12.357)
AUXÍLIO CRECHE	(660)	(566)	(660)	(454)	(756)	(652)	(756)	(735)	(756)	(735)
ASSISTÊNCIA MÉDICA	(4.320)	(3.876)	(4.320)	(3.373)	(4.576)	(3.515)	(4.576)	(4.358)	(4.576)	(4.358)
GASTOS COM ALIMENTAÇÃO	(4.119)	(3.960)	(4.119)	(3.754)	(4.407)	(3.555)	(4.407)	(4.242)	(4.407)	(4.242)
SEGURO DE VIDA	(237)	(211)	(237)	(209)	(274)	(206)	(274)	(227)	(274)	(227)
VALE TRANSPORTE	(2.657)	(2.386)	(2.657)	(2.174)	(2.870)	(1.946)	(2.870)	(2.796)	(2.870)	(2.796)
CUSTOS VARIÁVEIS	(144.395)	(101.002)	(147.699)	(127.363)	(174.769)	(168.381)	(174.769)	(176.856)	(174.769)	(185.496)
GASES MEDICINAIS	(2.473)	(2.400)	(2.543)	(2.101)	(3.033)	(2.903)	(3.033)	2.997	(3.033)	(3.181)
INSTRUMENTAL CIRÚRGICO	(1.100)	(924)	(1.125)	-	(1.489)	(1.328)	(1.489)	(4.602)	(1.489)	(1.712)
MATERIAL MÉDICO HOSPITALAR	(38.270)	(29.280)	(38.375)	(35.175)	(43.978)	(41.918)	(43.978)	(45.014)	(43.978)	(47.297)
MEDICAMENTOS	(36.232)	(23.575)	(36.315)	(29.282)	(41.912)	(35.160)	(41.912)	(41.678)	(41.912)	(43.080)
NUTRIÇÃO ENTERAL	(20)	-	(20)	(13)	(20)	-	(20)	(10)	(20)	-
ÓRTESE E PRÓTESE	(66.300)	(44.823)	(69.321)	(60.792)	(84.337)	(87.073)	(84.337)	(88.550)	(84.337)	(90.226)
DESPESAS COM OUTROS MATERIAIS	(4.939)	(3.119)	(4.939)	(3.515)	(6.158)	(5.219)	(6.158)	(6.688)	(6.158)	(6.656)
GÊNEROS ALIMENTÍCIOS	(1.087)	(543)	(1.087)	(601)	(1.394)	(636)	(1.394)	(1.322)	(1.394)	(1.910)
MATERIAL DE EXPEDIENTE	(670)	(435)	(670)	(311)	(929)	(774)	(929)	(827)	(929)	(930)
MATERIAL DE HIGIENE E LIMPEZA	(1.844)	(1.347)	(1.844)	(1.419)	(2.151)	(2.110)	(2.151)	(2.542)	(2.151)	(2.023)
MATERIAL DE LAVAND./ROUP./COST.	(627)	(437)	(627)	(593)	(852)	(719)	(852)	(942)	(852)	(885)
MATERIAL DE MANUTENÇÃO	(711)	(358)	(711)	(592)	(833)	(980)	(833)	(1.055)	(833)	(908)
DESPESAS COM SERVIÇOS	(18.560)	(14.023)	(18.560)	(15.575)	(19.156)	(18.040)	(19.156)	(21.282)	(19.206)	(22.550)
HONORÁRIOS PF	(5.000)	(2.507)	(5.000)	(3.077)	(5.000)	(3.155)	(5.000)	(4.976)	(5.000)	(5.098)
HONORÁRIOS PJ	(3.130)	(3.007)	(3.130)	(2.441)	(3.130)	(3.058)	(3.130)	(3.410)	(3.130)	(5.158)
SERVIÇOS DE INFORMÁTICA	(347)	(334)	(347)	(334)	(347)	(334)	(347)	(334)	(347)	(334)
SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO	(1.007)	(858)	(1.007)	(955)	(1.100)	(1.080)	(1.100)	(1.910)	(1.150)	(1.710)
SERVIÇOS DE SEGURANÇA	(1.299)	(1.255)	(1.299)	(1.255)	(1.299)	(1.255)	(1.299)	(1.255)	(1.299)	(1.255)
SERVIÇOS DE TERCEIROS PJ	(7.777)	(6.062)	(7.777)	(7.513)	(8.280)	(9.159)	(8.280)	(9.397)	(8.280)	(8.995)
DESPESAS GERAIS	(18.522)	(10.480)	(18.522)	(10.310)	(19.044)	(18.680)	(19.069)	(19.179)	(19.069)	(19.775)
ANÚNCIOS E PUBLICAÇÕES	(85)	(74)	(85)	-	(85)	(74)	(85)	(74)	(85)	-
COMUNICAÇÕES	(448)	(389)	(448)	(364)	(478)	(315)	(503)	(474)	(503)	(608)
CONSUMO DE ÁGUA	(888)	(722)	(888)	(692)	(1.062)	(1.068)	(1.062)	(1.252)	(1.062)	(1.673)
DESPESAS COM ALUGUEL	(10.428)	(10.310)	(10.428)	(10.310)	(10.428)	(10.310)	(10.428)	(10.310)	(10.428)	(10.310)
ENERGIA ELÉTRICA	(2.698)	(2.573)	(2.698)	(2.566)	(3.016)	(3.071)	(3.016)	(3.109)	(3.016)	(3.223)
LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS	(130)	(127)	(130)	(93)	(130)	(127)	(130)	(127)	(130)	(127)
DESPESAS COM DEPRECIAÇÕES	(3.845)	3.715	(3.845)	3.715	(3.845)	(3.715)	(3.845)	(3.833)	(3.845)	(3.833)
TOTAL PREVISTO X REALIZADO	(265.828)	(205.857)	(269.132)	(231.131)	(305.006)	(286.605)	(305.030)	(308.158)	(305.080)	(317.061)

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

O orçamento deve ser acompanhado desde o seu desenvolvimento e passar por revisões periódicas, devendo as equipes, após o encerramento do primeiro semestre, analisar e verificar a necessidade de fazer um replanejamento orçamentário para o segundo semestre, a fim de corrigir e redirecionar as ações da empresa garantindo que o orçamento previsto fique o mais próximo do realizado.

Através da figura 10 observa-se que desde o mês de Janeiro os dados realizados aumentam gradativamente em relação aos valores previstos, até que nos meses de Abril e Maio de 2012, meses citados com aumento de atendimentos, o orçamento realizado supera o previsto. Se estes dados se repetirem para o mês seguinte, Junho de 2012, em relação ao orçado, este plano orçamentário previsto deve ser revisado para o 2º semestre do exercício social de 2012.

Figura 10 – Dados previstos x realizados 2012



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

5.2 CONSIDERAÇÕES DO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO TRADICIONAL

Mais essencial em uma empresa que realizar planejamento é ter controle de suas atividades, pois se as empresas não dispõem de um plano orçamentário, normalmente operam somente pensando no mês corrente e se torna, diante ao mercado, mais vulnerável as mudanças. Os dados e fatos do passado permitem para as empresas um mínimo de previsibilidade, mas não são suficientes, pois não é

porque um fato ocorreu no passado que ele precisa ocorrer no futuro. O orçamento busca planejar as atividades futuras e colocar em prática o que foi determinado na previsão de como se esperam que decorram em cada setor e recursos da empresa, a fim de alcançar as metas fixadas dentro do planejamento, geralmente em um prazo mínimo de um ano.

Um autêntico orçamento envolve os responsáveis de cada área e atividade da empresa para que todos conheçam os objetivos e metas fixadas dentro do planejamento, garantindo o comprometimento com a realização do plano orçamentário. Padoveze (2005, p. 52), ilustra no quadro 11, um modelo participativo do processo orçamentário.

Quadro 11 – Modelo participativo do processo orçamentário

Etapas	Área responsável
Preparação dos planos orçamentários	Todas as áreas responsáveis
Revisão dos planos recebidos	Controladoria
Discussão com os responsáveis	Controladoria e áreas responsáveis
Análise para aprovação	Controladoria e direção
Retorno dos planos orçamentários com as sugestões e determinações da direção	Controladoria
Ajuste conforme orientação da direção	Controladoria e áreas responsáveis
Análise final para aprovação	Controladoria e direção
Conclusão dos planos orçamentários	Controladoria
Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Controle orçamentário	Controladoria
Reporte das variações	Áreas responsáveis

Fonte: Adaptado de Padoveze (2005, p. 52)

Conclui-se, com base na ilustração do quadro 11, que a maior participação dos responsáveis pelas áreas e atividades contribui de forma positivamente para a empresa, pois as pessoas que estão diariamente envolvidas com os processos são as que melhor podem estimar valores reais e executáveis para a elaboração do plano orçamentário, assegurando o comprometimento contínuo de todos. O orçamento se torna uma ferramenta útil para a empresa quando mensalmente existir um acompanhamento e uma análise da equipe de responsáveis diante dos valores orçados com os realizados, com o propósito de identificar e antecipar problemas, reparando e reorientando o rumo da empresa, proporcionando condições de avaliação de desempenho empresarial, das áreas internas e dos gestores, contribuindo para a tomada de decisão rápida e sucesso da empresa.

Desta forma, o método tradicional de orçamento com base em dados e fatos passados sem considerar um planejamento estratégico e uma análise da situação atual do mercado, não apresenta vantagens ou benefícios para as empresas, devido este plano orçamentário deixar de avaliar se o nível de dispêndios irá aumentar ou diminuir para o período seguinte. Diante das considerações realizadas pela autora, o próximo capítulo tem como objetivo apresentar as etapas a serem seguidas para a aplicação do orçamento base zero em uma prestadora de serviços hospitalares.

5.3 PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS HOSPITALARES

Neste item é apresentada uma metodologia orçamentária eficaz de controle, o orçamento base zero, que ajuda as empresas a avaliarem as suas reais necessidades e a identificarem os excessos de gastos sem repetir os números do ano anterior. Como sugestão para o seu desenvolvimento e aplicação, são determinadas sete etapas, citadas anteriormente, tendo como objetivo principal traçar uma proposta de aplicação do orçamento base zero em uma empresa prestadora de serviços hospitalares, sendo necessário para o desenvolvimento deste estudo utilizar dados fictícios.

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades

A empresa hospitalar em análise caracteriza as suas estratégias e metas diretamente com a definição do foco geral do negócio, conforme ilustrado a seguir:

- a) missão: oferecer a seus clientes serviços na área da saúde, com excelência nos atendimentos em todos os seus setores e especialidades médicas, promovendo a saúde e a qualidade em todos os ciclos de vida, através de competência, tecnologia e valorização humana;
- b) visão: ser uma instituição de excelência reconhecida pelos seus serviços em prevenção e assistência a saúde, por meio de profissionais qualificados e recursos altamente tecnológicos, de forma humana e acolhedora;
- c) valores: ética, humanismo, responsabilidade social e comprometimento com a comunidade;

- d) análise do ambiente interno e externo: a empresa planeja uma variação maior, de 5% a 10%, nos meses onde a demanda por atendimentos aumenta devido às doenças provocadas pelas estações do outono e do inverno, observando as premissas de que o custo varia na mesma proporção das receitas, conforme ilustrado no quadro 12.

Quadro 12 – Premissas para o processo orçamentário

Premissas	%
1º trimestre de 2012:	3
2º trimestre de 2012:	5
3º trimestre de 2012:	5
4º trimestre de 2012:	2

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão

Nesta etapa deve-se elaborar um formulário que contenha a descrição, separadamente, de cada atividade da empresa e as informações como: objetivos ou finalidades das atividades, os efeitos de não se executar a atividade, medidas de desempenho, caminhos alternativos, custos e benefícios, entre outros. No quadro 13 é descrito um exemplo de formulário de pacote de decisão com dados fictícios. Estas informações proporcionam a gerência condições de comparar as atividades entre si e orientam quanto a sua ordem de importância para a correta destinação de recursos financeiros, como também ajudam a identificar atividades onerosas ou com custos elevados. São exemplos de alguns dos pacotes de decisão de um hospital:

- a) salários e ordenados;
- b) encargos sociais;
- c) auxílios e benefícios aos empregados;
- d) medicamentos e materiais hospitalares;
- e) outros materiais;
- f) serviços de terceiros Pessoa Jurídica (PJ);
- g) serviços de terceiros Pessoa Física (PF);
- h) despesas gerais;
- i) despesas administrativas;
- j) despesas financeiras.

Quadro 13 – Exemplo de formulário de pacote de decisão

Nome do pacote:	Órgão:	Atividade
Medicamentos e materiais hospitalares	Saúde	Prevenção e assistência médica
Definição da finalidade: A aquisição de medicamentos, material médico, órteses e próteses, material para laboratório, entre outros são obrigatórios para que possam ser prestados os serviços de prevenção e assistência à saúde, devido à atividade fim da empresa.		
Descrição das operações: A utilização dos medicamentos e materiais hospitalares em todos os setores e especialidades médicas.		
Resultados das operações: O uso dos medicamentos e os consumos dos materiais são fundamentais para a concretização do produto final, que é um paciente curado.		
Consequência de não aprovação do pacote: O hospital não poderá desempenhar suas atividades de prevenção e assistência à saúde, como também não terá um produto final, que seria um paciente curado.		
% de gastos: Normalmente, os medicamentos e os materiais médicos hospitalares representam 30% dos gastos de um hospital.		
Alternativas de esforços da operação: Trabalhar sinergicamente com o setor de compras e com o financeiro, com o intuito do setor de compras fazer orçamentos com três diferentes distribuidores e o setor financeiro fazer a negociação da forma de pagamento que melhor se enquadra dentro da situação da empresa.		
Fonte dos recursos: Estimativa de aumento de 10% na demanda total por atendimentos, nos meses de março a setembro, devido às doenças provocadas pelas estações do outono e do inverno.		

Fonte: Adaptado de Padoveze e Taranto (2009, p. 47)

3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade

A partir da consolidação das metas orçamentárias, é preciso definir, previamente, os donos de cada pacote de decisão e de cada conta variável base zero (VBZ) e núcleo de base zero (NBZ), para assegurar o comprometimento destes responsáveis em estudar e conhecer a estrutura atual da empresa a fim de justificar a solicitação de recursos, conforme ilustrado através das figuras 11 e 12.

Figura 11 – Exemplo de matriz de responsabilidade dos medicamentos e materiais hospitalares

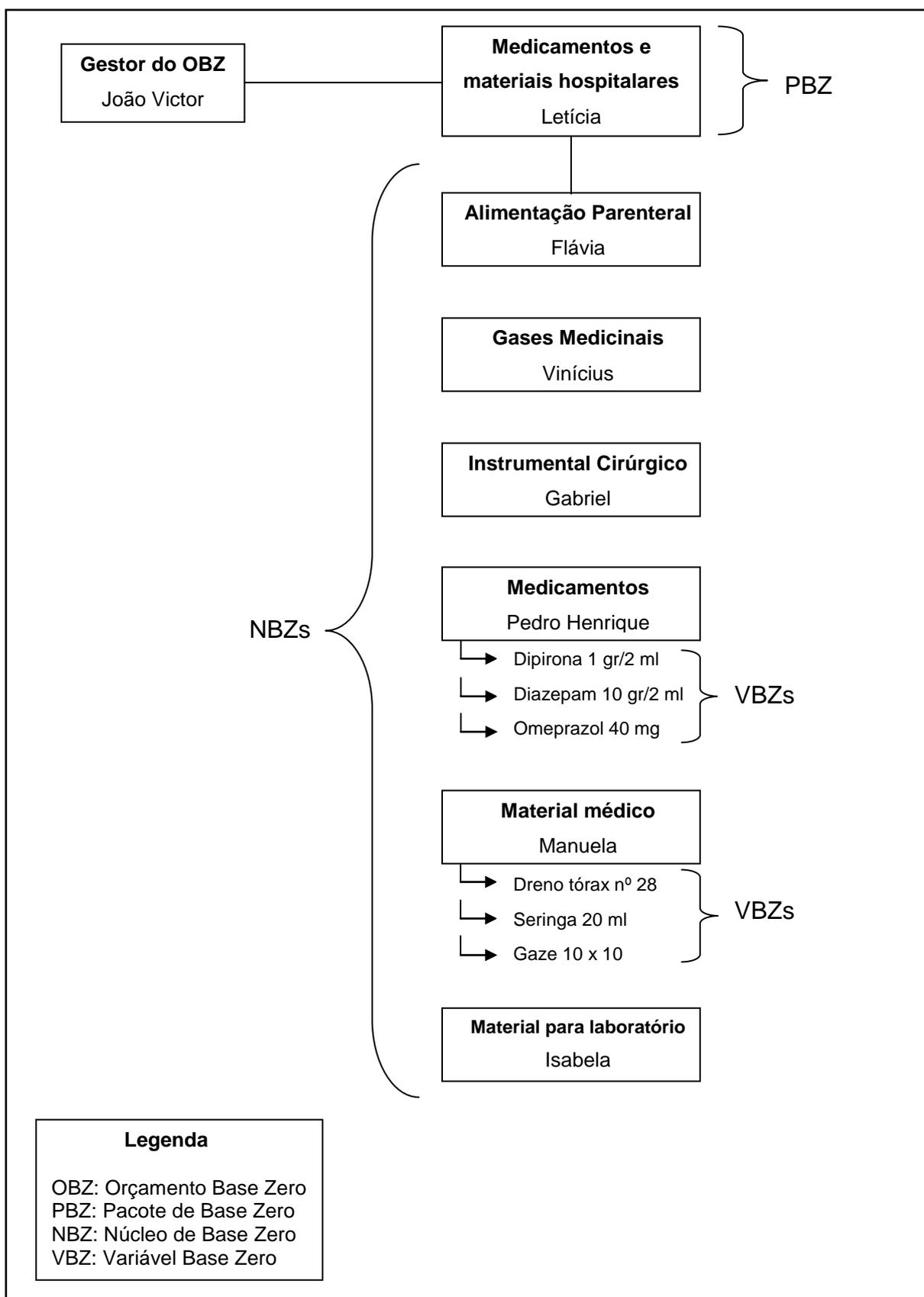
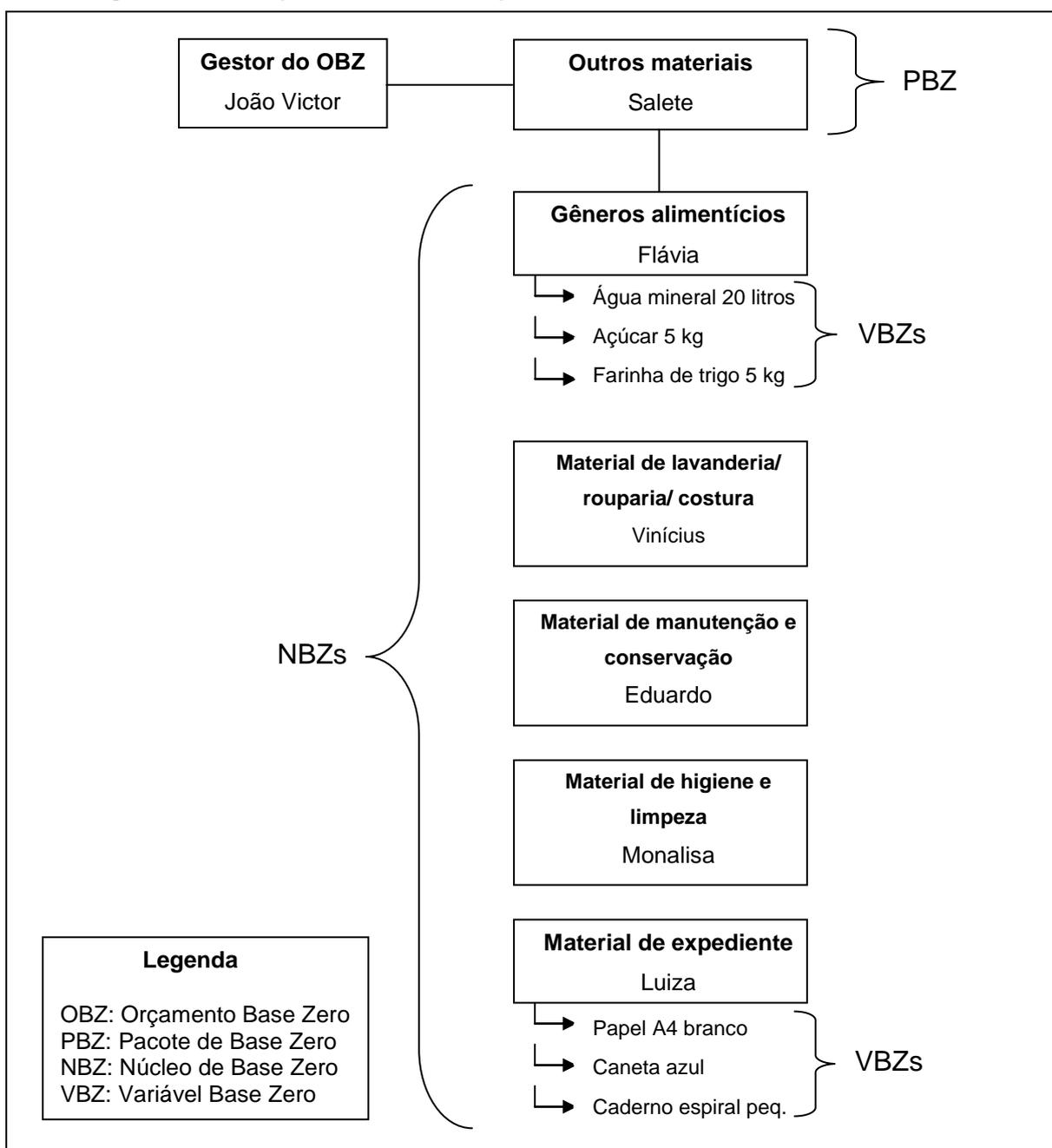


Figura 12 – Exemplo de matriz de responsabilidade dos outros materiais



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Nos exemplos ilustrados através das figuras 11 e 12, o responsável pelo núcleo de base zero (NBZ) é também pela variável base zero (VBZ), por já ter conhecimento, informações suficientes e estar familiarizado com o grupo, logo é a pessoa que mais tem condições de estimar valores reais, executáveis e analisar e controlar. Então, o responsável por cada pacote de decisão executa a sua consolidação e o justifica para o gestor do orçamento base zero, que é o responsável pelo gerenciamento, controle total e aprovação do orçamento de cada unidade.

4ª Etapa: Elaboração dos pacotes base zero (PBZs), núcleos base zero (NBZs) e variáveis base zero (VBZs)

Nesta etapa os pacotes de decisão são separados em variáveis base zero (VBZs), conforme ilustrado na figura 13. Ressaltando que cada variável tem um responsável pela sua composição, acompanhamento e controle, porém neste estudo a pessoa designada para ser responsável do núcleo de base zero (NBZ) é a mesma da variável base zero. O responsável pela VBZ deve procurar, constantemente, maneiras de melhorias, redução de despesas e manter recursos rigorosamente necessários para as atividades operacionais, garantindo que qualquer gasto realizado na sua unidade de responsabilidade tenha sua aprovação. Para a elaboração da figura 13 foi necessário à utilização de produtos e dados fictícios com base em estudos de casos de outros autores e a vivência prática da autora.

Figura 13 – Exemplo de pacote, núcleo e variável base zero

SETOR: BLOCO CIRÚRGICO			
COMPETÊNCIA	jun/12	COMPETÊNCIA	jun/12
MEDICAMENTOS E MATERIAIS HOSPITALARES			
MEDICAMENTOS			
PRODUTOS:	PREVISTO	PRODUTOS:	PREVISTO
ACETATO INJETAVEL	31,94	LEVOBUPIVACAÍNA INJETAVEL	950,14
ACIDO GRAXOS ESSENCIAIS	93,50	LIDOCAÍNA GELÉIA	679,00
AGUA DESTILADA	83,29	METILCELULOSE	160,68
ALFENTANIL INJETAVEL	204,30	MIDAZOLAM INJETÁVEL	63,24
AMIDOTRIZOATO DE MEGLUBINA 50ML	50,72	MITOMICINA INJETAVEL	82,85
AMINOFILINA INJETÁVEL	351,32	MORFINA INJETAVEL	47,16
AMPICILINA SULBACTAM INJETAVEL	19,53	NALBUFINA INJETAVEL	79,47
ATRACURIO INJETAVEL	372,30	NALOXONA INJETÁVEL	64,29
ATROPINA INJETÁVEL	38,36	NEOSTIGMINE INJETÁVEL	68,53
BENZOILMETRONIDAZOL	92,24	OMEPRAZOL	38,39
BUPIVACAÍNA INJETÁVEL	206,03	PARACETAMOL GOTAS	82,61
CEFAZOLINA INJETAVEL	148,76	PARACETAMOL 750MG CPD	0,07
CEFOXITINA INJETAVEL	35,91	PROPOFOL INJETAVEL	802,92
CETAMINA INJETÁVEL	514,10	REMIFENTANIL INJETÁVEL	1.015,00
CETOPROFENO	39,69	ROCURÔNIO INJETAVEL	39,34
CETOROLACO INJETAVEL	269,94	ROPIVACAÍNA INJETAVEL	313,62
CLONIDINA INJETAVEL	47,74	SEVOFLURANO 250ML	2.800,00
DEXAMETASONA INJETÁVEL	57,54	SOLUÇÃO DE GELATINA INJETAVEL	848,05
DIPIRONA INJETÁVEL	76,89	SORO FISIOLÓGICO	730,03
ETANOLAMINA INJETAVEL	48,80	SUBGALATO DE BISMUTO	116,93
FENTANILA INJETÁVEL	218,21	SUBSTANCIA VISCOELASTICA	403,39
HEPARINA AMPOLA	90,26	SULFADIAZINA DE PRATA	18,60
HIALURONIDASE	147,60	SUXAMETÔNIO INJETÁVEL	101,94
ODOPOVIDONA COLÍRIO	191,00	TOXINA BOTULINICA	20.576,61
ISOFLURANO	249,48	TRAMADOL INJETAVEL	17,74
TOTAL CUSTO:			3.679,45

→ PBZ

→ NBZ

VBZs

Legenda

PBZ:
Pacote de Base Zero

NBZ:
Núcleo de Base Zero

VBZ:
Variável Base Zero

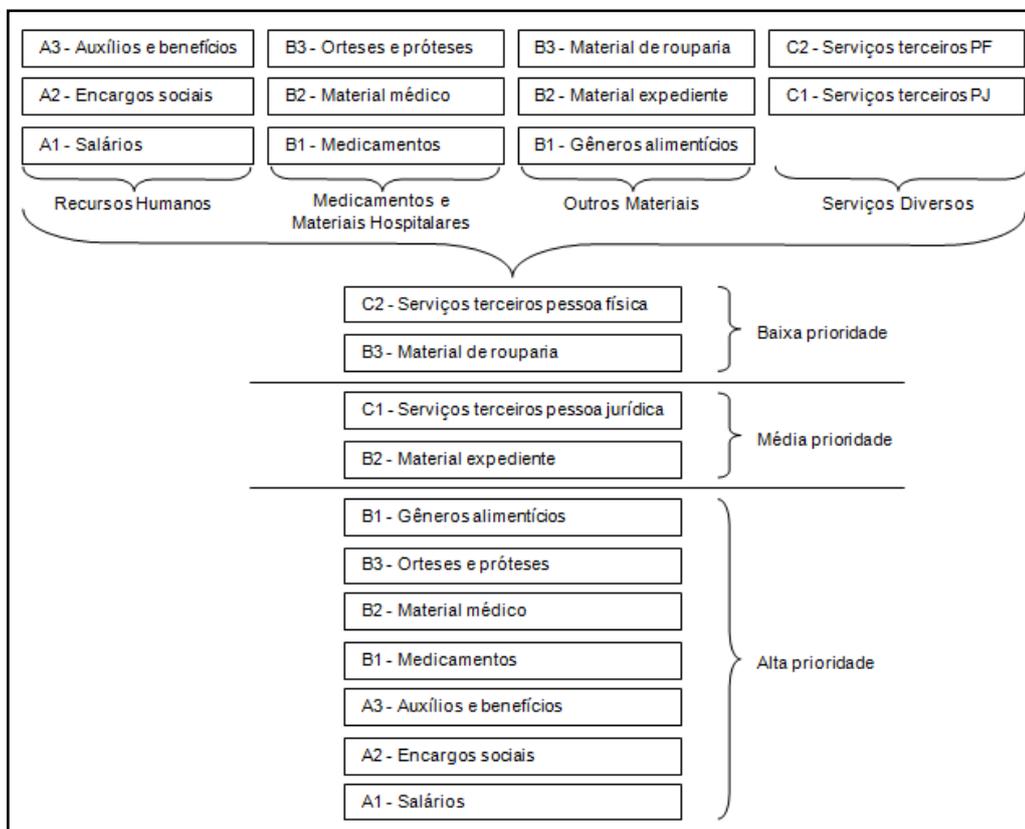
Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Para a melhor composição do relatório exemplificado, o responsável pelo NBZ poderá acrescentar outros dados como: unidades consumidas, valor unitário de cada produto, entre outros que julgar necessário para conseguir orçar estritamente os valores necessários para a manutenção da atividade. Após, estimar os valores de cada variável base zero, o responsável deve consolidar as informações elaborando um relatório por NBZ, em seguida é composto o orçamento para cada pacote de decisão, para ser apresentado para o gestor do orçamento base zero (OBZ), para que este analise, avalie e aprove os dados orçados.

5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão

Depois da revisão dos gestores do orçamento base zero (OBZ), alinhando os orçamentos com as metas estratégicas e limites de gastos, são avaliados e elencados pela administração da empresa os pacotes de decisão por ordem decrescente de prioridades, para que sejam identificados e eliminados os pacotes cujos gastos excedem os benefícios totais da empresa. Conforme exemplo apresentado através da figura 14.

Figura 14 – Exemplo de seleção dos pacotes de decisão



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Esta etapa é importante e crítica, pois força os gestores a analisarem as atividades operacionais da empresa, ordenando os pacotes de forma decrescente de benefícios, ou seja, o propósito desta etapa é pôr em ordem e preparar o futuro da empresa, permitindo maior controle dos seus gastos para alavancar os resultados.

6ª Etapa: Aplicação dos recursos

Os donos das variáveis base zero (VBZ) devem controlar, gerenciar e autorizar todas as compras de materiais utilizados para a manutenção das atividades da empresa, como também devem acompanhar a entrada dos materiais, conferindo valores e dados físicos e enviando ao financeiro o valor e forma de pagamento das aquisições.

O gerenciamento do orçamento hospitalar é realizado através da matriz de acompanhamento, conforme ilustrado na tabela 6, que possibilita aos responsáveis o acompanhamento dos valores aplicados nas atividades operacionais, no período de Janeiro a Maio do ano de 2012, através das variações entre os valores previstos *versus* o realizado, bem como demonstra os desvios existentes em cada Núcleo Base Zero (NBZ).

Tabela 6 – Exemplo de matriz de acompanhamento do orçamento hospitalar

Matriz de acompanhamento do orçamento hospitalar				
Período: Janeiro a Maio de 2012				
Núcleo Base Zero (NBZ):	Previsto	Realizado	Desvio	Farol
Gases medicinais	(14.114)	(13.582)	(532)	
Instrumental cirúrgico	(6.692)	(8.566)	1.874	
Material médico hospitalar	(208.579)	(198.684)	(9.895)	
Medicamentos	(198.282)	(172.774)	(25.507)	
Nutrição enteral	(100)	(23)	(77)	
Órtese e prótese	(388.632)	(371.464)	(17.168)	
Gêneros alimentícios	(6.356)	(5.012)	(1.344)	
Material de expediente	(4.125)	(3.276)	(849)	
Material de higiene e limpeza	(10.140)	(9.440)	(700)	
Material de lavanderia/rouparia/costura	(3.811)	(3.577)	(234)	
Material de manutenção	(3.921)	(3.892)	(29)	
Total	(844.752)	(790.290)	(54.461)	

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

No exemplo ilustrado através da tabela 6 foi utilizado o critério de acompanhamento através do semáforo, representado pelas cores verde, quando os valores realizados não excederam os estimados e vermelho, quando os valores realizados ultrapassaram os previstos pela empresa. Devendo os responsáveis

pelas NBZs e VBZs procurar manter os gastos dentro do previsto, caso ocorram falhas eles devem fazer alguns dos seguintes questionamentos:

- a) esta atividade deve ser mantida?
- b) o que acontecerá se ela for eliminada?
- c) a atividade pode ser executada de alguma outra forma, como terceirização?

O departamento que apresentar desvios superiores em relação às metas orçadas deve utilizar ferramentas para diagnosticar as distorções, levantando as suas causas e propondo ações corretivas, conforme será apresentado na próxima etapa.

7ª Etapa: Acompanhamento do orçamento base zero

Para que o gestor do orçamento base zero (OBZ) tenha um maior acompanhamento, sugere-se a criação de uma agenda mensal de acompanhamento, ilustrado através da figura 15, com o propósito de reservar datas para avaliação e controle dos dados orçados *versus* os realizados.

Figura 15 – Agenda mensal de acompanhamento

JULHO							2012						
DOM	SEG	TER	QUA	QUI	SEX	SÁB							
1	2	3	4	5	6	7							
8	9	10	11	12	13	14							
15	16	17	18	19	20	21							
22	23	24	25	26	27	28							
29	30	31											
							Fechamento dos dados e disponibilização aos donos de cada pacote, para possíveis correções de lançamentos.						
							Projeção dos três meses subsequentes ao mês atual, com justifica das variáveis base zero (VBZs) com gastos além da meta fixada. Plano de ação para recuperação do gasto além da meta.						
							Reunião de acompanhamento, controle e análise dos resultados.						
							Análise da composição do previsto <i>versus</i> realizado.						
							Elaboração da provisão das despesas para fechamento do mês, com os donos dos pacotes.						

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Cada empresa, normalmente, estipula as suas regras e critérios de acompanhamento, como por exemplo: para gastos acima de 5% do estimado o gestor pode requisitar para análise o orçamento analítico, com o objetivo de verificar em qual mês ocorreu o desvio, conforme apresentado na tabela 7, para posteriormente ser realizado o levantamento das distorções e um plano de ação corretiva para este departamento.

No exemplo exposto através da tabela 7, o núcleo de base zero (NBZ) instrumental cirúrgico esta sinalizado no farol com a cor vermelha, pois apresentou nos meses de Abril e Maio de 2012 valores realizados superiores aos orçados, visualizar figura 16.

Figura 16 – Dados previstos x realizados instrumental cirúrgico 2012



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Portanto, os donos do núcleo de base zero (NBZ) e variável base zero (VBZ), devem diagnosticar e justificar porque as metas projetadas não foram atingidas pelo departamento. Como sugestão, podem ser desenvolvidos relatórios de anomalia ou relatórios de não conformidade, conforme exemplo ilustrado através da figura 17, que segue abaixo.

Tabela 7 – Exemplo de matriz de acompanhamento analítica

Matriz de acompanhamento do orçamento hospitalar														
Período: Janeiro/2012 a Maio/2012														
	Janeiro		Fevereiro		Março		Abril		Maio		Total		Desvio	Farol
	Previsto	Realizado												
Núcleo Base Zero (NBZ):														
Gases medicinais	(2.473)	(2.400)	(2.543)	(2.101)	(3.033)	(2.903)	(3.033)	(2.997)	(3.033)	(3.181)	(14.114)	(13.582)	(532)	●
Instrumental cirúrgico	(1.100)	(924)	(1.125)	-	(1.489)	(1.328)	(1.489)	(4.602)	(1.489)	(1.712)	(6.692)	(8.566)	1.874	●
Material médico hospitalar	(38.270)	(29.280)	(38.375)	(35.175)	(43.978)	(41.918)	(43.978)	(45.014)	(43.978)	(47.297)	(208.579)	(198.684)	(9.895)	●
Medicamentos	(36.232)	(23.575)	(36.315)	(29.282)	(41.912)	(35.160)	(41.912)	(41.678)	(41.912)	(43.080)	(198.282)	(172.774)	(25.507)	●
Nutrição enteral	(20)	-	(20)	(13)	(20)	-	(20)	(10)	(20)	-	(100)	(23)	(77)	●
Órtese e prótese	(66.300)	(44.823)	(69.321)	(60.792)	(84.337)	(87.073)	(84.337)	(88.550)	(84.377)	(90.226)	(388.632)	(371.464)	(17.168)	●
Gêneros alimentícios	(1.087)	(543)	(1.087)	(601)	(1.394)	(636)	(1.394)	(1.322)	(1.394)	(1.910)	(6.356)	(5.012)	(1.344)	●
Material de expediente	(670)	(435)	(670)	(311)	(929)	(774)	(929)	(827)	(929)	(930)	(4.125)	(3.276)	(849)	●
Material de higiene e limpeza	(1.844)	(1.347)	(1.844)	(1.419)	(2.151)	(2.110)	(2.151)	(2.542)	(2.151)	(2.023)	(10.140)	(9.440)	(700)	●
Material de lavand./roup./cost.	(627)	(437)	(627)	(593)	(852)	(719)	(852)	(942)	(852)	(885)	(3.811)	(3.577)	(234)	●
Material de manutenção	(711)	(358)	(711)	(592)	(833)	(980)	(833)	(1.055)	(833)	(908)	(3.921)	(3.892)	(29)	●
Total	(149.333)	(104.122)	(152.637)	(130.878)	(180.927)	(173.600)	(180.927)	(189.538)	(180.927)	(192.152)	(844.752)	(790.290)	(54.461)	●

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

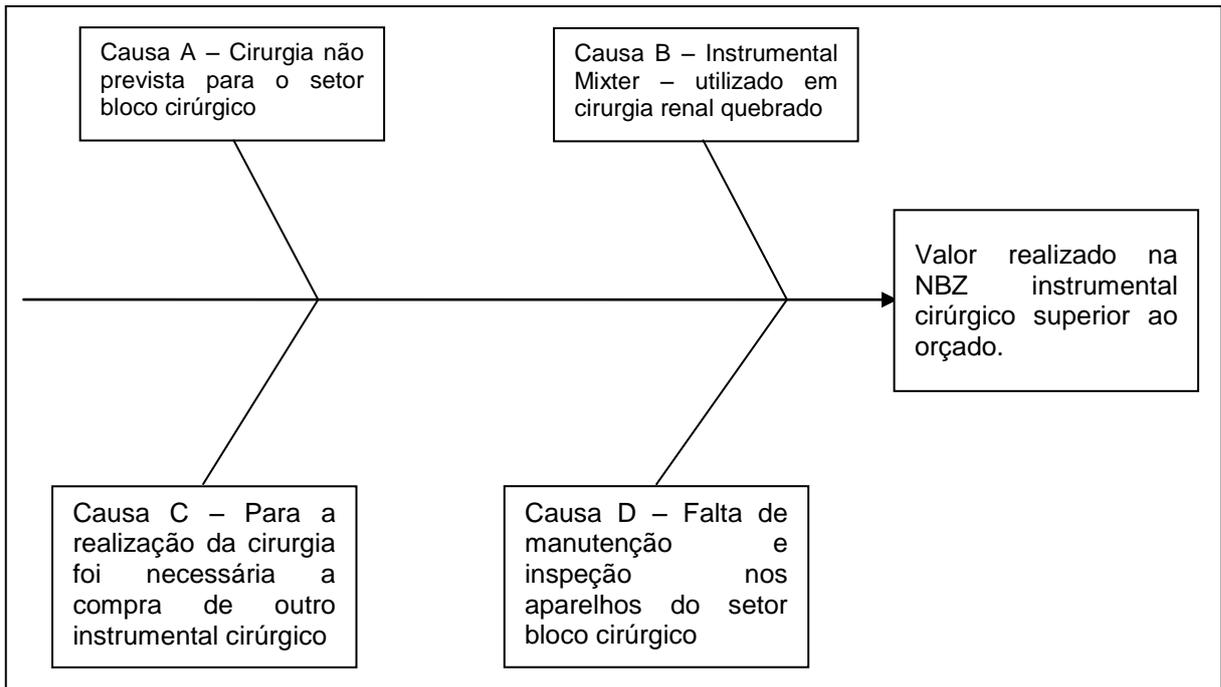
Figura 17 – Relatório de anomalia

Relatório de Anomalia					Código: RA 01 001
					Revisão: 01
					Página 1 de 1
Dono: Gabriel		Gestor: João Victor		Farol: <input checked="" type="radio"/>	
Conta:	Instrumental cirúrgico		Período:	Abril e Maio de 2012	
Pacote:	Medicamentos e materiais hospitalares				
Valores					
Mês	Meta	Realizado	Desvio	%	Farol
Abril	1.489,00	4.602,00	3.113,00	209%	<input checked="" type="radio"/>
Maio	1.489,00	1.712,00	223,00	15%	<input checked="" type="radio"/>
Análise					
Setor de origem: Bloco cirúrgico					
Causa:			Ação corretiva:		
Neste campo devem ser descritas as ocorrências que originaram os gastos acima da meta orçada.			São listadas uma ou mais ações, com o intuito de eliminar, definitivamente, cada causa identificada.		
Porque:			Como:		
Neste campo deve-se justificar para que servirão as ações corretivas sugeridas.			Detalhar quais serão os procedimentos utilizados para a implementação das ações propostas.		
Responsável:			Local:		
Definir nome da pessoa responsável pelo relatório de anomalia.			Local onde a ação será executada.		
Prazo:			Investimento:		
Definir a data de conclusão da ação.			Se houver, informar o valor necessário para implementar as ações.		
Status:					
<input type="radio"/> Em andamento		<input type="radio"/> Cancelada		<input type="radio"/> Concluída	

Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

O relatório de anomalia tem o objetivo de auxiliar na identificação e correção dos desvios, levantando suas causas e sugerindo ações corretivas para que as metas sejam atingidas. Já o relatório sugerido para apresentar as informações para a gerência é um diagrama de causa-efeito ou diagrama de *Ishikawa* (LUNKES, 2007), exibido na figura 18.

Figura 18 – Exemplo de diagrama causa-efeito



Fonte: Elaborado pelo autor (2012)

Este relatório é de fácil entendimento e visualização, por mostrar, detalhadamente, a relação de causas que provocam um ou mais efeitos indesejados através de uma pergunta básica: Porque isto esta acontecendo?

5.4 CONSIDERAÇÕES DO ORÇAMENTO BASE ZERO

Diante da necessidade da empresa hospitalar em garantir a execução do planejamento estratégico e o controle dos seus dispêndios, visando redução e projeção de resultados foi sugerida a aplicação do orçamento base zero (OBZ), a fim de contribuir no gerenciamento de despesas e na utilização do método como ferramenta de gestão.

Verifica-se que o orçamento base zero é extremamente interessante para a prestadora de serviços hospitalares, devido este método ter como filosofia não considerar dados passados para a construção dos próximos cenários, tendo como visão o futuro e por exigir envolvimento de todos os responsáveis de cada departamento, para que discutam sobre todas as atividades da empresa, com o intuito de verificar o seu grau de importância, buscando comprometimento de todos com os resultados fixados. Também é importante para a empresa hospitalar, por exigir a fixação de metas e objetivos operacionais, com o intuito de avaliar cada

departamento ou centro de custo para identificar e priorizar as atividades que se fazem necessárias para a manutenção da operação.

O OBZ é um método que pode ser aplicado em qualquer empresa com ou sem fins lucrativos, que tenha elevado número de rotação de empregados e mudanças importantes das estratégias e clima de muita incerteza (LUNKES, 2007).

O orçamento base zero pode ser bastante burocrático e demandar muito tempo para ser elaborado, desta forma para que a metodologia e os relatórios sejam eficazes para a tomada rápida de decisão e que contribuam para resultados positivos é necessário o comprometimento da administração e de todos os envolvidos nos processos, a fim de identificarem as causas que estão contribuindo para gerar os problemas, impedindo assim a perpetuação das ineficiências.

6 CONCLUSÃO

Desde o início da civilização, a contabilidade já era utilizada para controlar, medir e preservar o patrimônio das famílias. Com o passar do tempo, tornou-se uma ferramenta de gestão organizacional e societária, contribuindo para o controle e crescimento das empresas no mercado. Logo, as pessoas que utilizam a contabilidade e se interessam pela situação da empresa, tem necessidade de obter informações com maior exatidão e rapidez, assim surge dentro das empresas à contabilidade gerencial, que possibilita maior eficiência na resolução de problemas, na correção de falhas, nos controles e na tomada rápida de decisões, proporcionando um melhor gerenciamento dos resultados.

O interesse na realização deste estudo surgiu a partir da dificuldade que uma empresa prestadora de serviços hospitalares tinha em relação à diversidade de produtos e gastos elevados com as atividades operacionais. Logo, em um meio imprevisível, todas as empresas ficam mais suscetíveis a correr riscos, que podem ser situações previstas e controláveis ou imprevisíveis e incontroláveis, desta forma é evidente que as empresas necessitam de um gerenciamento de controle das operações eficaz. Assim buscou-se através do referencial teórico, com base na pesquisa bibliográfica, uma metodologia orçamentária que ajudasse a empresa a assegurar o cumprimento do planejamento estratégico e o controle dos resultados. Tendo este estudo, como foco principal, o orçamento base zero.

O orçamento base zero, é uma metodologia orçamentária que avalia as reais necessidades para a manutenção das operações da empresa, verificando a existência de atividades onerosas ou com custos elevados. Tem como filosofia romper com o passado, desta forma, não utiliza números do ano anterior para a projeção dos exercícios futuros.

O resultado final da pesquisa foi a conclusão que o orçamento base zero é um método aplicável e extremamente interessante para a prestadora de serviços hospitalares, devido ser uma ferramenta gerencial útil que permite ao gestor reexaminar as operações, avaliando as necessidades operacionais de cada setor da empresa, proporcionando uma melhor visão e um controle amplo de todos os dispêndios. A metodologia do orçamento base zero pode ser aplicada em qualquer empresa com ou sem fins lucrativos, independentemente da sua natureza, porte ou ramo de atividade, por apresentar uma proposta de mudança nos orçamentos

tradicionais, para que estes sejam ajustados de acordo com os recursos disponíveis da empresa. O orçamento base zero apresenta ainda outra contribuição em relação aos métodos tradicionais que é a sua capacidade de aprimorar constantemente, através do envolvimento de todos os empregados dos departamentos, garantindo empenho e comprometimento com os resultados da empresa, a fim de garantir maior controle e informações suficientes para auxiliar o processo de decisão.

Talvez, a principal dificuldade enfrentada pelas empresas para aplicação do orçamento base zero seja o tempo elevado de elaboração por ser bastante burocrático, resultando em um método oneroso para as empresas, porém, suas várias contribuições terminam por sufocar as limitações, sendo que sua implantação, provavelmente, conduz a um resultado satisfatório para a empresa, pois executa uma análise detalhada do que realmente é necessário para o desenvolvimento da atividade, proporcionando dentro das empresas foco nos resultados almejados.

Para a proposta de aplicação do orçamento base zero foram sugeridas etapas para serem seguidas pela prestadora de serviços hospitalares. Com isso, este trabalho alcançou seu objetivo geral, que era identificar quais os procedimentos a serem adotados por uma empresa prestadora de serviços hospitalares para implantação de controles orçamentários, na metodologia do orçamento base zero.

Ao finalizar este trabalho conclui-se que mais importante em uma empresa que realizar planejamento é ter controle de suas operações, pois se tratam de ferramentas que auxiliam a prever com precisão os fatos futuros, facilitando a sobrevivência e sucesso da empresa no mercado.

Ressalta-se que este estudo é somente um esboço da proposta de aplicação do orçamento base zero não abrangendo etapas e acontecimentos mais detalhados, porém, esta pesquisa pode contribuir para estudos posteriores sobre planos orçamentários em empresas do terceiro setor, como também o desenvolvimento de um estudo de caso aplicando a metodologia base zero em uma empresa hospitalar.

REFERÊNCIAS

ABREU FILHO, José Carlos Franco de; SOUZA, Cristovão Pereira de; GONÇALVES, Danilo Amerio; CURY, Marcus Vinicius Quintella. **Finanças Corporativas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: uma introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1981.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Ângelo Crysthian. **Contabilidade básica**. Curitiba: Juruá, 2004.

BELTRAME, Luciane Dambrósio. Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar – estudo de caso. **Revista eletrônica de contabilidade**, Santa Maria, v. 1, n. 3, março 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/v1ln01/a04v1ln01.pdf>>. Acesso em: 30 abril 2012.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão, práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

BRASÍLIA. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. **Lex**: congresso nacional, Brasília, 1997. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei953297.htm>>. Acesso em: 19 maio 2012.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Lex**: congresso nacional, Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 29 abril 2012.

BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

BUZATTA, José Cláudio. **Encontro de contabilidade**. Conselho Federal de Contabilidade. 2007. Apresentação.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento estratégico**: fundamentos e aplicações. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2. ed. São Paulo: SENAC, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DEGEN, Ronald Jean. **O empreendedor**: empreender como opção de carreira. São Paulo: Pearson, 2009.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administração de organizações sem fins lucrativos**: princípios e práticas. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

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

FERNANDES, Rubem César. **Privado porém público**: o terceiro setor na América Latina. 3. ed. Rio de Janeiro, RJ: Relume Dumará, 2002.

FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro Roberto; GARTNER, Günther. **Contabilidade**: teoria e prática básicas. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____; _____. FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JÚNIOR, Alcides Bettiol. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor: um estudo de caso**. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062005-100309/pt-br.php>>. Acesso em: 30 abril 2012.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e prática da pesquisa. 14. ed. rev. e ampl. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAGALHÃES, Rossana Pavanelli P. **Estratégia de empresas**. 2011. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-graduação em Gestão Financeira, controladoria e auditoria) – Fundação Getúlio Vargas, Caxias do Sul, 2011.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2000.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Gestão da responsabilidade social corporativa**: o caso brasileiro da filantropia tradicional à filantropia de alto rendimento e ao empreendedorismo social. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**: terceiro setor. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 23. ed. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2 v.

_____. **Planejamento orçamentário**: texto e exercícios. São Paulo: Thomson, 2005.

_____; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson, 2009.

PIZZOLATO, Nelio Domingues. **Introdução à contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pearson Education, 2000.

PYHRR, Peter A. **Orçamento base zero**: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas. Rio de Janeiro: Interciência, 1981.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTANNA, Leonel Garcia. **Proposta de aplicação do orçamento base zero em um departamento financeiro de uma empresa multinacional**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27214/000763258.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 26 maio 2012.

SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008. (Coleção resumos de contabilidade, 24).

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

TOIGO, Renato Francisco. **Fundamentos de contabilidade e escrituração**. 4. ed. rev. Caxias do Sul, RS: EDUCS, 2009.

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

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: imunidade e isenção tributária**. Curitiba: Juruá, 2003.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento financeiro & orçamento**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1995.