



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE TECNOLOGIA  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE  
PRODUÇÃO**

**CONSELHO ADMINISTRATIVO E OS SISTEMAS DE  
GESTÃO E CONTROLE ESTRATÉGICO: UM ESTUDO  
DE CASO EM UMA EMPRESA DE SAÚDE**

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

**Elisandra De David Boemo**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2010**

**CONSELHO ADMINISTRATIVO E OS SISTEMAS DE  
GESTÃO E CONTROLE ESTRATÉGICO: UM ESTUDO DE  
CASO EM UMA EMPRESA DE SAÚDE**

por

**Elisandra De David Boemo**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Área de Concentração em Gerência de Produção, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para a obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de Produção**

**Orientador: Prof. Dr. Rolando Juan Soliz Estrada**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2010**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Tecnologia  
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova a Dissertação de Mestrado

**CONSELHO ADMINISTRATIVO E OS SISTEMAS DE GESTÃO E  
CONTROLE ESTRATÉGICO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA  
EMPRESA DE SAÚDE**

elaborada por  
**Elisandra De David Boemo**

Como requisito parcial para o grau de  
**Mestre em Engenharia de Produção**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Rolando Juan Soliz Estrada, Dr.**  
(Presidente/Orientador)

**Julio Cezar Mairesse Siluk, Dr. (UFSM)**

**Rogério Luis Reolon Anése, Dr. (IFET)**

Santa Maria, 05 de julho de 2010

*Aos meus pais,  
**Pascoal e Regina,**  
exemplos de determinação, coragem e sabedoria.  
E para minha filha **Lívia** que está chegando.*

## **AGRADECIMENTOS**

*Agradeço a todos que colaboraram para a realização deste trabalho,  
em especial  
a **Deus**,  
pela capacidade que me deu.*

*Ao professor **Dr. Rolando Juan Soliz Estrada**,  
pela orientação, apoio e profissionalismo,  
pelos ensinamentos e pela amizade demonstrada nestes anos de convivência.*

*Ao **César**,  
pelo carinho e apoio nos momentos mais difíceis.*

*À empresa em que foi desenvolvido o estudo de caso,  
pela oportunidade de realizar a pesquisa,  
em especial,  
aos sócios e aos colaboradores do setor administrativo e de tecnologia de  
informação.*

*Aos colegas e amigos  
do curso de mestrado e do grupo de pesquisa NGE.*

## RESUMO

Dissertação de Mestrado  
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção  
Universidade Federal de Santa Maria  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO E OS SISTEMAS DE GESTÃO E  
CONTROLE ESTRATÉGICO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA  
EMPRESA DE SAÚDE**

AUTORA: ELISANDRA DE DAVID BOEMO  
ORIENTADOR: ROLANDO JUAN SOLIZ ESTRADA  
LOCAL E DATA DA DEFESA: Santa Maria, 05 de julho de 2010

O presente trabalho apresenta um estudo de caso, em uma empresa de saúde, localizada no município de Santa Maria, RS. Objetivou-se descrever e avaliar a implantação do conselho de administração e seus sistemas de gestão e controle estratégico, em uma empresa de saúde. Para atingir este objetivo foi necessário, num primeiro momento, estudar como era a empresa antes da implantação do conselho de administração, e as mudanças que ocorreram após a sua implantação. Posteriormente, foi estudado o sistema de gestão estratégico, considerando a visão de futuro e o planejamento estratégico, bem como, o sistema de controle estratégico, que abrangeu o controle de custos e o controle orçamentário. Para coletar os dados foram utilizados documentos e questionários, aplicados aos sócios e gerentes da empresa. Identificaram-se algumas vantagens com a implantação do conselho de administração e os sistemas de gestão e controle estratégico, destacando-se: integração entre os sócios; aprimoramento da comunicação; mais subsídios para a tomada de decisão; e, transparência nas informações.

**Palavras-chave:** governança corporativa; conselho de administração; planejamento estratégico; custos; orçamento.

## **ABSTRACT**

Master Dissertation  
Engineering Production Postgraduate Course  
Federal University of Santa Maria, RS, Brazil

### **ADMINISTRATIVE COUNCIL AND SYSTEMS OF MANAGEMENT AND STRATEGIC CONTROL: A CASE STUDY IN A HEALTH COMPANY**

AUTHOR: ELISANDRA DE DAVID BOEMO  
ADVISER: ROLANDO JUAN SOLIZ ESTRADA  
Defense Place and Date: Santa Maria, July, 5th, 2010

This paper presents a case study in a health care company, located in Santa Maria, RS, Brazil. The objective was to describe and evaluate the implementation of the administrative council and its systems of management and strategic control in a health care company. To achieve this goal was necessary, first, to study how the company was before the deployment of the administrative council, and the changes that occurred after their deployment. Subsequently, was studied the system of strategic management, considering the visioning and strategic planning as well as the system of strategic control, which covered the cost control and budget control. To collect the data was used documents and questionnaires administered to the partners and company managers. We have identified some advantages with the implementation of the administrative council and systems of management and strategic control, including: integration between the partners; communication improvement; more support for the decision-making; and, information transparency.

**Keywords:** corporate governance; administrative council; strategic planning; costs; budget.

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1</b> – Passos principais da evolução da governança corporativa .....	27
<b>QUADRO 2</b> – Comparação entre a análise dos aspectos internos e do ambiente .....	43
<b>QUADRO 3</b> – Visão tradicional de custos .....	60
<b>QUADRO 4</b> – Visão de custos ABC .....	60
<b>QUADRO 5</b> – Os seis principais objetivos do orçamento.....	63



## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1</b> – Governança Corporativa.....	20
<b>FIGURA 2</b> – Governança Corporativa.....	21
<b>FIGURA 3</b> – Fluxo de atividade de Governança Corporativa.....	22
<b>FIGURA 4</b> – Forças que dirigem a concorrência na indústria .....	37
<b>FIGURA 5</b> – As quatro etapas do planejamento estratégico que levam a estruturar a estratégia de uma entidade.....	42
<b>FIGURA 6</b> – Níveis do planejamento .....	45
<b>FIGURA 7</b> – Modelo de planejamento estratégico de Estrada.....	47
<b>FIGURA 8</b> – Resumo da classificação de custos e despesas.....	56
<b>FIGURA 9</b> – Relacionamento entre os elementos do processo de planejamento de uma organização .....	64
<b>FIGURA 10</b> – Sistema de controle de custos.....	82
<b>FIGURA 11</b> – Relatório de custos analítico.....	84
<b>FIGURA 12</b> – Relatório de custos analítico por convênio .....	85
<b>FIGURA 13</b> – Relatório de custos sintético .....	86
<b>FIGURA 14</b> – Gráfico da sazonalidade mensal do número total de exames .....	88
<b>FIGURA 15</b> – Gráfico da sazonalidade mensal por família.....	89
<b>FIGURA 16</b> – Sistema de controle de orçamentário .....	89
<b>FIGURA 17</b> – Relatório de orçamento analítico .....	90
<b>FIGURA 18</b> – Relatório de orçamento sintético .....	91

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity-Base Costing</i> – custeio baseado em atividades
CA	Conselho de Administração
CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CEO	<i>Chief Executive Officer</i> - Executivo principal
CT	Tomografia Computadorizada
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DO	Densitometria Óssea
FCS	Fatores críticos de sucesso
GC	Governança Corporativa
IBCG	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
Mamo	Mamografia
MK	<i>Marketing</i>
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
ONG	Organização não Governamental
ONU	Organizações das Nações Unidas
Rad.	Radiologia
RH	Recursos Humanos
RM	Ressonância Magnética
RS	Rio Grande do Sul
RX	Raio-X
Tec.	Técnicos
TI	Tecnologia de Informação
US	Ultrassonografia

## **LISTA DE APÊNDICES**

<b>APÊNDICE A</b> – Questionário da visão de futuro.....	102
<b>APÊNDICE B</b> – Plano de ação .....	103
<b>APÊNDICE C</b> – Plano de ação .....	104

## LISTA DE ANEXOS

<b>ANEXO A</b> – Total da população brasileira, e com mais de 60 anos – ano 1991 .....	106
<b>ANEXO B</b> – Total da população brasileira, e com mais de 60 anos – ano 2000 .....	107
<b>ANEXO C</b> – Organograma antes da implantação do conselho de administração .....	108
<b>ANEXO D</b> – Organograma após a implantação do conselho de administração .....	109
<b>ANEXO E</b> – Contas do orçamento .....	110

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	5
<b>ABSTRACT</b> .....	6
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	7
<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	8
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	9
<b>LISTA DE APÊNDICES</b> .....	10
<b>LISTA DE ANEXOS</b> .....	11
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	14
<b>1.1 Justificativa</b> .....	15
<b>1.2 Objetivos</b> .....	17
1.2.1 Objetivo geral.....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	18
<b>1.3 Estrutura do trabalho</b> .....	18
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	19
<b>2.1 Governança corporativa</b> .....	19
2.1.1 O que é governança corporativa.....	19
2.1.2 Evolução da governança corporativa.....	24
2.1.3 Conselho de administração.....	28
<b>2.2 Sistemas de gestão estratégica</b> .....	33
2.2.1 Visão de futuro.....	34
2.2.2 Planejamento estratégico.....	35
2.2.2.1 Modelo de planejamento estratégico de Estrada.....	46
2.2.2.1.1 Fase de avaliação.....	47
2.2.2.1.2 Fase de formulação.....	49
2.2.2.1.3 Fase de implementação.....	50
2.2.2.1.4 Fase de aprendizagem.....	52
<b>2.3 Sistemas de controle estratégico</b> .....	52

2.3.1 Sistema de controle de custos .....	53
2.3.1.1 Métodos de custeio .....	58
2.3.1.1.1 Custeio por absorção .....	58
2.3.1.1.2 Custeio baseado na atividade .....	59
2.3.1.1.3 Custeio direto ou variável .....	61
2.3.2 Sistema de controle orçamentário .....	62
2.3.2.1 Método de orçamento flexível .....	66
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>67</b>
<b>3.1 A pesquisa .....</b>	<b>67</b>
3.1.1 Classificação da pesquisa .....	68
3.1.2 Formulação do problema.....	70
3.1.3 Questão de pesquisa.....	70
3.1.4 Delimitação do tema.....	71
3.1.5 Participantes da pesquisa .....	71
3.1.6 Coleta de dados .....	71
3.1.7 Análise dos dados .....	72
3.1.8 Limitações da pesquisa.....	73
<b>4 O ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>74</b>
<b>4.1 Empresa pesquisada.....</b>	<b>74</b>
4.1.1 A história .....	74
4.1.2 Dados da empresa .....	75
4.1.3 Administração organizacional antes da implantação do Conselho de Administração .....	76
<b>4.2 O Conselho de Administração .....</b>	<b>77</b>
4.2.1 A implantação do Conselho de Administração .....	77
4.2.2 Administração organizacional com a implantação do Conselho de Administração .....	78
<b>4.3 Os sistemas de gestão estratégicos.....</b>	<b>78</b>
4.3.1 Visão de futuro .....	78
4.3.2 Planejamento estratégico .....	80
<b>4.4 Os sistemas de controle estratégico .....</b>	<b>80</b>
4.4.1 Sistema de controle de custos .....	80
4.4.2 Sistema de controle orçamentário.....	87
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>92</b>
<b>5.1 Sugestões para trabalhos futuros .....</b>	<b>95</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>96</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>101</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>105</b>

# 1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o cenário mundial foi de grandes transformações e inovações sociais, políticas, econômicas, tecnológicas e culturais. Em consequência, os mercados consumidores se tornaram mais exigentes e os mercados fornecedores mais competitivos. Adaptar-se a essa nova realidade é um grande desafio para todas as organizações. No caso das organizações de saúde, com fins lucrativos, permanecer e crescer neste mercado é preciso mais do que investimentos em tecnologia e treinamento dos recursos humanos, é necessário inovar o modelo de gestão.

Para Da Silva (2006) o contexto atual, onde as mudanças tecnológicas são constantes e aceleradas, com reflexos nas relações político-econômicas e sociais, as empresas precisam crescer e se modernizar, com base, não apenas na inovação, incorporação de novas tecnologias e capital, mas, também, na capacidade de gerenciamento das organizações. Elas devem desenvolver a competição de forma objetiva e em crescentes níveis de qualidade e produtividade.

No passado, nas empresas privadas e familiares, os acionistas eram os gestores. Mas, com a profissionalização, a privatização e a globalização, associadas à evolução do sistema de Governança Corporativa (GC), muitas empresas separaram a propriedade e a gestão, através do Conselho de Administração (CA). Atualmente, a gestão empresarial envolve: a projeção e a construção de estruturas organizacionais adequadas; a definição de objetivos e a disponibilização de recursos para alcançá-los; e, um processo de direção coerente, participativo e criativo, que

ordene o comportamento das pessoas e busque constantemente os melhores resultados.

Adaptar a estrutura organizacional a essa nova realidade é um grande desafio para os gestores, pois, o ambiente se caracteriza por constantes incertezas que podem apresentar oportunidades e ameaças. Muitas ferramentas de gestão auxiliam nesta adaptação. Neste trabalho foi estudada a implantação da visão de futuro e do planejamento estratégico.

O planejamento estratégico surgiu como uma ferramenta que auxilia os gestores a lidar com essa nova situação, pois: racionaliza o processo de tomada de decisão; avalia as perspectivas a curto, médio e longo prazo; ajuda a identificar situações desfavoráveis no mercado; e, conduz a empresa para um mesmo rumo, entre outros.

Nos mercados competitivos, além da busca constante pelo aprimoramento do sistema de gestão, a otimização dos recursos é uma prática diária na vida das empresas. No setor de saúde ainda existe muita dificuldade em implantar o sistema de controle de custos e o sistema de controle orçamentário, dada a complexidade e as particularidades da atividade. Ainda, a implantação destes sistemas requer tempo, dinheiro e muito trabalho.

O estudo da implantação de um sistema de controle de custos e um sistema de controle orçamentário, em uma empresa de saúde, faz parte deste trabalho, por serem considerados ferramentas que auxiliam na tomada de decisão e trazem vantagens competitivas para as empresas.

## **1.1 Justificativa**

Na atual conjuntura, onde os mercados são cada vez mais competitivos, as empresas precisam inovar os seus sistemas de gestão e controle estratégico. Nas empresas de saúde, assim como na indústria e no comércio, é preciso definir novas estratégias para sobreviver neste cenário.

De acordo com Vilar (2007) as organizações, independente do mercado em que atuem, seja uma indústria, uma Organização Não Governamental (ONG), um supermercado ou uma empresa da área da saúde, têm que estar alinhadas com o



tripé Governança – Estratégia – Modelo de Gestão. Sobre a ótica do negócio, apesar da área de saúde ter suas peculiaridades e especificidades, elas precisam de boas práticas tanto quanto qualquer outro ramo de negócio.

Atualmente, as empresas prestadoras de serviço em saúde precisam, além da inovação tecnológica e de acesso ao capital, de um sistema eficiente e eficaz de gerenciamento. Para otimizar o modelo de gestão, as empresas buscam constantemente mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para esse fim, como forma de competir no mercado com o nível de qualidade imprescindível à sua continuidade operacional. Neste sentido, é importante definir a visão de futuro, pois ela, além de servir como base para o planejamento estratégico, permite delinear um futuro ideal para a empresa.

Este cenário exige das empresas informações relevantes quanto a custos, desempenho, processos, produtos, serviços e clientes. Para Kaplan (1998) os gerentes precisam de informações precisas e adequadas sobre custos para tomar decisões estratégicas e conseguir aprimoramentos operacionais.

Como as margens de lucro vêm diminuindo substancialmente, o estudo da composição dos custos e as suas possíveis reduções, sem comprometer a qualidade, é um grande diferencial para as organizações de saúde. Segundo Falk (2001) as informações de custos são importantes, devido à alta competitividade entre as organizações de saúde e a necessidade de diminuir despesas sem prejudicar a qualidade. Outro fator relevante se refere à necessidade de negociar com as operadoras de planos de saúde, que, na tentativa de reduzir seus próprios custos, não reajustam os preços dos procedimentos. Como os preços dos procedimentos são fixados pelas operadoras de plano de saúde, as empresas prestadoras de serviços ficam impossibilitadas de repassar qualquer reajuste para o preço final de seu serviço. Portanto, necessitam de um sistema de controle orçamentário, que possibilite visualizar o faturamento, os gastos, bem como, conhecer, com antecedência, o resultado da empresa.

Além destes fatores, outro de suma importância se refere às novas características e necessidades dos consumidores. De acordo com Vilar (2007) a expectativa de vida do início do Século XX mudou de 42 anos para 68 anos, o que resultou em uma mudança nas necessidades dos pacientes e na construção de um novo perfil dos mesmos. As principais mudanças foram: “novas” doenças que surgiram com a longevidade; novas e revolucionárias tecnologias; e, avanços no

campo da farmacologia. Atualmente, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a expectativa de vida, para ambos os sexos, é de 71,3 anos. Esta média coloca o Brasil na 86ª posição no *ranking* das Organizações das Nações Unidas (ONU), considerando as estimativas para 192 países ou áreas no período de 2000-2005.

De acordo com os dados do IBGE, Anexos A e B, o Brasil está deixando de ser um país de jovens. Isto porque a população brasileira, considerando valores aproximados, no ano de 1991, era 146,8 milhões de pessoas, sendo 10,7 milhões com mais de sessenta anos de vida. Já no ano de 2000, a população total era de, aproximadamente, 169,8 milhões de pessoas, e a população com mais de sessenta anos de 14,5 milhões. Portanto, enquanto a população total cresceu cerca de 15%, a população de idosos cresceu, aproximadamente, 38%. Nos países do primeiro mundo, de cada dez pessoas que nascem, pelo menos sete irão atingir e ultrapassar os cem anos de idade, e, dentro de 25 anos, a cada pessoa que nascer corresponderá a 15 pessoas com mais de 65 anos de idade. Uma população mais velha requer mais investimentos em saúde, por parte do Estado, gerando grande preocupação para as operadoras de plano de saúde.

O propósito deste trabalho é demonstrar que a implantação do conselho de administração e de seus sistemas de gestão e controle estratégico, auxilia na tomada de decisão em empresas da área de saúde, onde, apesar de sua complexidade e peculiaridades, é possível implantar sistemas e ferramentas que qualifiquem o resultado da empresa. A otimização dos recursos, sem comprometer a funcionalidade e a qualidade dos serviços de saúde, deve ser um objetivo permanente nas organizações que buscam a excelência.

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo Geral**

Descrever e avaliar a implantação do conselho de administração e seus sistemas de gestão e controle estratégico em uma empresa de saúde.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Estudar o sistema de governança corporativa e avaliar a implantação do conselho de administração em uma empresa de saúde.

Estudar o sistema de gestão estratégico e avaliar sua implantação em uma empresa de saúde.

Estudar o sistema de controle estratégico e avaliar sua implantação em uma empresa de saúde.

### 1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho foi dividido em cinco capítulos. O capítulo 1 aborda a introdução ao tema a ser pesquisado, a justificativa e os objetivos geral e específicos.

O capítulo 2 contém os referenciais teóricos, abordando os assuntos referentes a governança corporativa e o conselho de administração, aos sistemas de gestão estratégica, com destaque para a visão de futuro e o planejamento estratégico e, os sistemas de controle estratégico, com ênfase para o sistema de controle de custos e sistema de controle orçamentário.

No capítulo 3 tem-se a metodologia utilizada e a forma como foi desenvolvida a pesquisa. O capítulo 4 apresenta, em um primeiro momento, as informações da empresa que foi desenvolvido o estudo, e, num segundo momento, o estudo de caso propriamente dito.

O capítulo 5 compreende as conclusões do presente trabalho e sugestões para estudos futuros. E, para finalizar, no último capítulo constitui-se no referencial bibliográfico utilizado no estudo.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Governança corporativa (GC)**

#### 2.1.1 O que é governança corporativa

As empresas, sejam grandes ou pequenas, encontram-se inseridas em um meio social, tecnológico, político e econômico, que exige grande profissionalização no seu modelo de gestão. A governança corporativa surge como uma alternativa a essa necessidade, uma vez que se vivem tempos de transformações, que trazem novos desafios aos líderes de empresas, governos e organizações sociais.

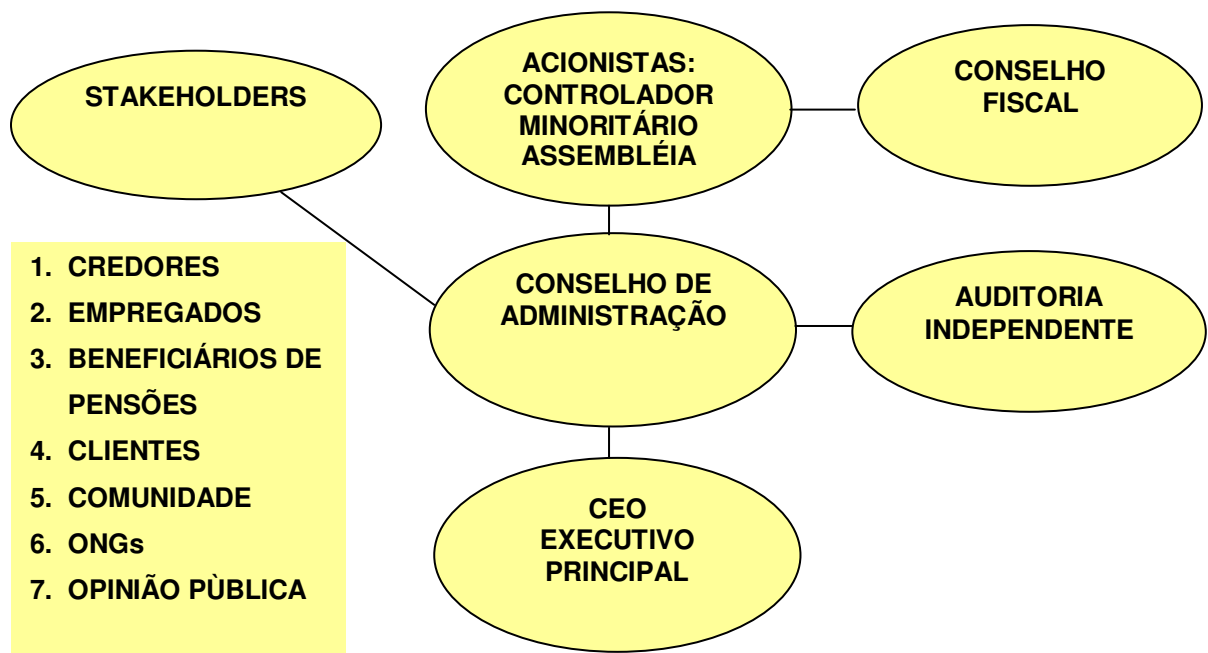
Vários autores conceituam governança corporativa. Lameira (2001) a define como o conjunto dos mecanismos econômicos e legais que são alterados por processos políticos, objetivando melhorar a proteção dos direitos dos acionistas e credores (investidores de uma forma geral) em uma sociedade. Já Steinberg (2003) em sua definição usual, afirma que a governança corporativa constitui o conjunto de práticas e de relacionamentos entre acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria executiva, auditoria independente e conselho fiscal, com a finalidade de aprimorar o desempenho da empresa e facilitar o acesso ao capital.

De acordo com Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) a governança corporativa é um sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionista/cotistas, conselhos de

administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal. Também, segundo o IBGC, as boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Segundo Lodi (2000) o termo governança corporativa é usado a mais de dez anos nos países desenvolvidos. No Brasil ele ainda é considerado novo. A Figura 1 representa a definição do autor, onde:

Governança Corporativa é o sistema que assegura aos sócios-proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A boa governança assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e a obediência às leis do país (*compliance*) (LODI, 2000, p.24).



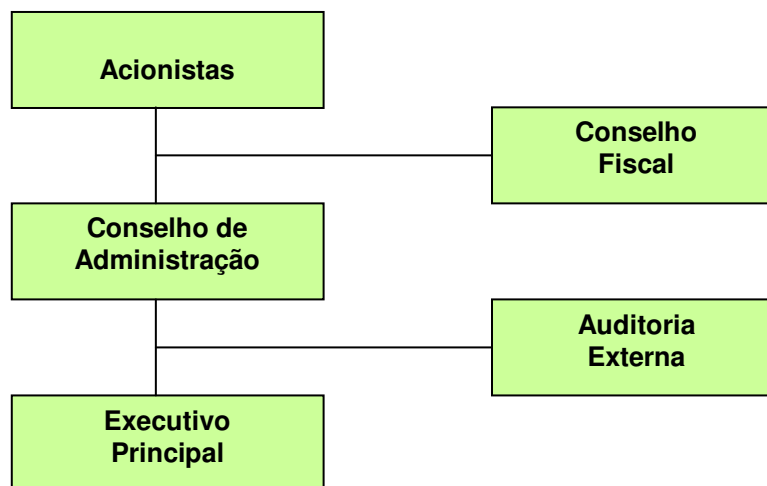
**Figura 1** – Governança Corporativa  
Fonte: Adaptado de Lodi (2000, p.25).

Na Figura 1 os *stakeholders* são os credores, empregados, beneficiários de pensões, cliente, comunidade, ONGs e opinião pública. Para Álvares et al. (2008) e Clarkson (1995) os *stakeholders* são todas as pessoas ou grupos que têm ou reivindicam propriedade, direito ou interesse em uma corporação e em suas

atividades passadas, presentes e futuras, incluindo, portanto, empregados, fornecedores, clientes, governos e elementos da comunidade, com representação nos conselhos e órgãos deliberativos mais importantes da organização.

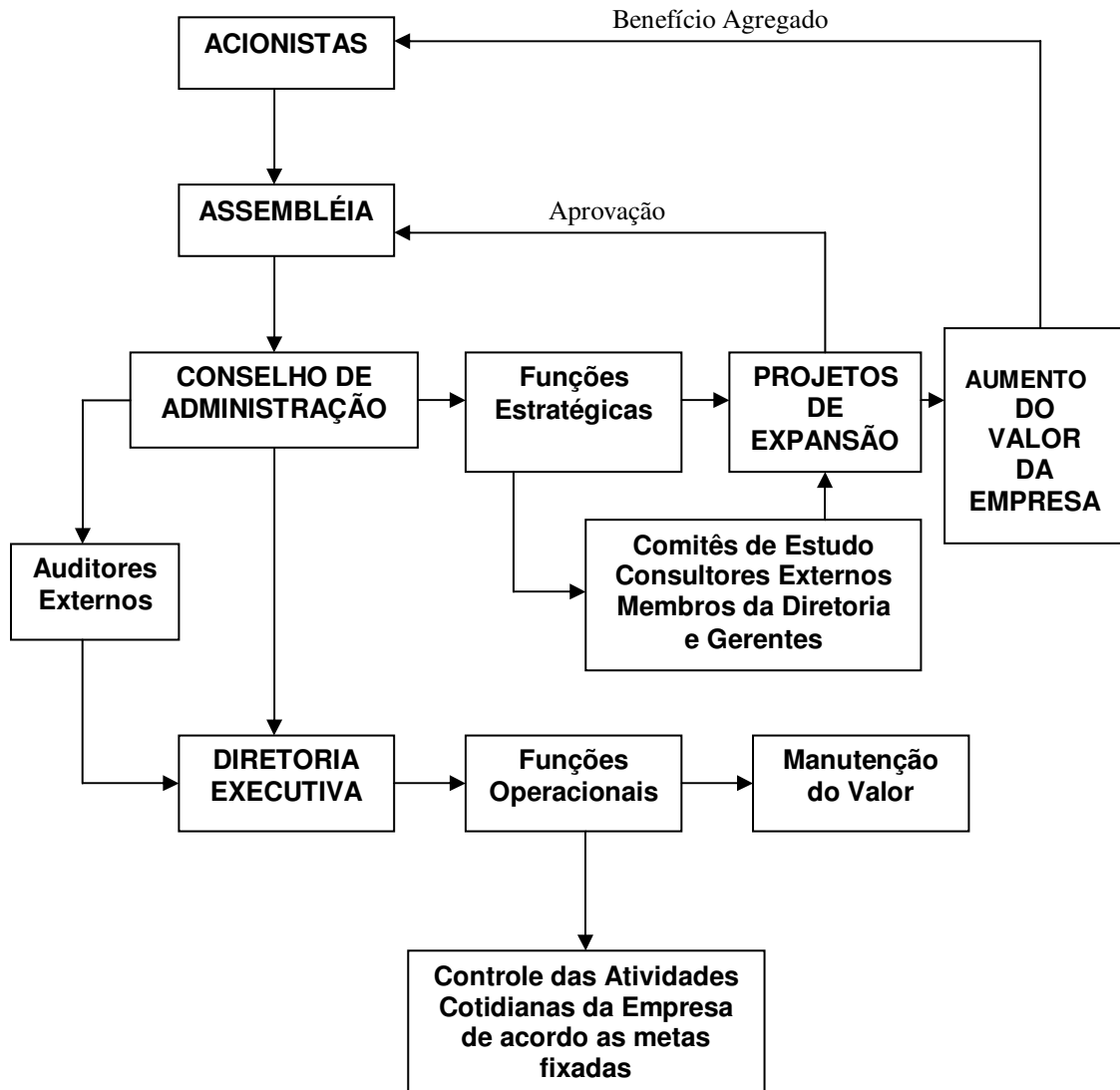
Segundo Silva (2006) a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) conceitua governança corporativa como o conjunto de práticas que tem por finalidade melhorar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, como os investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. O mesmo autor considera governança corporativa como um conjunto de princípios e práticas utilizados para minimizar os potenciais conflitos de interesse entre os diferentes agentes da companhia (*stakeholders*) com o objetivo de reduzir o custo de capital e aumentar tanto o valor da empresa quanto o retorno aos seus acionistas.

Para Vilar (2007) a governança corporativa é um sistema pelo qual os acionistas de uma empresa (*corporation*) “governam”, ou seja, tomam conta de sua organização. É um sistema que, usando principalmente o conselho de administração (*Board of Directors*), a auditoria externa e, às vezes, o conselho fiscal, cria regras e poderes para o conselho, seus comitês e diretorias, bem como, instrumentos de fiscalização da diretoria. A Figura 2 representa esse sistema.



**Figura 2** – Governança Corporativa  
Fonte: Adaptado de Vilar (2007, p.20).

Segundo Rodrigues e Mendes (2004) a governança corporativa deve atender aos interesses dos acionistas, em conciliação com os interesses dos empregados, clientes, fornecedores, credores e da comunidade em que a empresa está inserida. A Figura 3 apresenta o fluxograma das atividades e os objetivos da governança corporativa de uma organização.



**Figura 3** – Fluxo de atividade de Governança Corporativa  
 Fonte: Adaptado de Rodrigues e Mendes (2004, p.115).

A Figura 3 evidencia que os acionistas, reunidos em assembleia, tomam as decisões, sendo uma delas a escolha dos membros do conselho de administração. Ao conselho cabe a missão estratégica de encontrar oportunidades e projetos que gerem maior valor para a empresa. Outra atribuição do conselho é a escolha dos membros da diretoria executiva, os quais têm a função de executar as atividades de rotina para o funcionamento da empresa. Para conferir as atividades da diretoria executiva o conselho contrata a auditoria externa.

Steinberg (2003) afirma que quem atua em governança corporativa deve estar preparado para desenvolver uma ação que vá da mera fiscalização à agregação de

valor. Ele enfatiza que a prática da boa governança corporativa, numa típica empresa brasileira, de dono e de sócios, com capital fechado, deve abarcar pelo menos quatro conceitos: assegurar que o planejamento estratégico seja adequado; checar a adequação da equipe de direção aos objetivos de médio e de longo prazo; verificar se a estrutura de capital é saudável; e, contribuir para a criação ou para o aprimoramento de um ambiente de controle e de gerenciamento de risco.

O IBGC, uma entidade sem fins lucrativos, fundado em 27 de novembro de 1995, é uma organização dedicada exclusivamente à promoção da governança corporativa e principal fomentador deste tema no Brasil, lançou em 1999 a primeira edição do código das melhores práticas de governança corporativa (IBGC, 2006). O código se caracterizou pelas múltiplas assimilações do que estava acontecendo de novo nos Estados Unidos e na Europa. O Brasil absorveu rapidamente os conceitos da moderna governança, orientados para o saudável funcionamento das corporações e dos mercados de capitais. Com o aprofundamento das discussões sobre a governança surgiu a necessidade de adaptar as recomendações existentes. Em 2001 surgiu a segunda versão do código, com avanços legislativos e regulatórios, que atestaram a relevância da governança e, em 2004, a terceira e atual versão do código das melhores práticas de governança corporativa, que se preocupa em captar as principais mudanças internacionais e adaptá-las ao contexto nacional.

O principal objetivo do código de melhores práticas de governança corporativa é indicar caminhos para todos os tipos de sociedade, visando: aumentar o seu valor; melhorar seu desempenho; facilitar seu acesso ao capital, ou seja, a custos baixos; e, contribuir para a sua perenidade. Seus princípios básicos estão diretamente ligados à transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*) e responsabilidade corporativa.

Da Silva (2006) descreve os princípios básicos como sendo:

- *Transparência*: a boa comunicação interna e externa gera confiança nas relações com os terceiros. A comunicação deve ir além do desempenho econômico-financeiro e contemplar outros fatores como os intangíveis, que norteiam a ação empresarial e criam valor;
- *Equidade*: tratamento justo e igualitário dos todos os grupos minoritários independente de serem os acionistas ou as demais partes interessadas (*stakeholders*);



- *Prestação de contas com responsabilidade (accountability)*: os agentes da governança devem prestar contas a quem os elegeu e responderem integralmente por todos os atos que praticarem durante os seus mandatos;
- *Responsabilidade corporativa*: os conselheiros e executivos devem zelar pela visão de longo prazo e sustentabilidade da organização, assim como, contemplar assuntos de ordem social e ambiental na definição dos negócios e das operações.

Além do IBGC, outros fatores contribuíram para a aplicabilidade das práticas de governança corporativa, como: a regulamentação da Lei das sociedades Anônimas, em 2001; a cartilha sobre o tema governança lançado pela CVM em 2002; e, a criação de segmentos especiais de listagem destinados a empresas com padrões superiores de governança corporativa pela Bolsa de Valores de São Paulo.

### 2.1.2 Evolução da governança corporativa

Para alguns autores a governança corporativa surgiu com o primeiro código sobre o assunto, em 1992, na Inglaterra, e para outros, em 1995, data de fundação do IBGC. Mas, para Vilar (2007), foi por volta de 1650 com a primeira *corporation*, na Inglaterra, onde os acionistas elegeram um conselho, o qual nomeou um CEO. A partir deste momento estava criada a governança corporativa.

Historicamente é possível citar três marcos que tiveram significativa importância nas corporações: o ativismo pioneiro, de Robert Monks; o Relatório Cadbury; e, os princípios da *Organization for Economic Co-operation and Development* (OCDE). De acordo com Andrade (2004) Robert Monks foi um ativista pioneiro que mudou o curso da governança corporativa nos Estados Unidos. Ele focou sua atenção nos direitos dos acionistas e os mobilizou para o exercício de um papel ativo nas corporações. Centrado em dois valores fundamentais da boa governança – *fairness* (senso de justiça) e *compliance* (conformidade legal), especialmente relacionada aos direitos dos minoritários passivos.

Em 1991, o Banco da Inglaterra criou uma comissão para elaborar um código das melhores práticas de governança corporativa, e designou *Sir Adrian Cadbury*, então Chairman do comitê de assuntos financeiros do conselho de administração,

para fazer parte da mesma. A comissão Cadbury era um trabalho conjunto da Bolsa de Valores de Londres, da entidade dos contadores da Inglaterra e do conselho de relatórios financeiros (*Financial Reporting Council*). Desse esforço conjunto, surge o *Cadbury Report*, divulgado em dezembro de 1992 (LODI, 2000).

O Relatório Cadbury centrou-se nos dois outros valores da boa governança – *accountability* (prestação responsável de contas) e *disclosure* (mais transparência), com foco em aspectos financeiros e nos papéis dos acionistas, dos conselhos, dos auditores e dos executivos (ANDRADE, 2004). Os princípios da governança corporativa centravam-se no processo de geração de valor para os acionistas e sócios (*shareholders*). O código tocou nos seguintes pontos: as responsabilidades do conselho; os membros do conselho; a importância de membros independentes no conselho; a necessidade de comitês do conselho, especificamente um comitê de auditoria, um comitê de nomeação e um comitê de remuneração.

Em abril de 1998 o conselho da OECD solicitou a essa organização que desenvolvesse normas sobre o assunto governança corporativa, sendo criado um grupo de trabalho para esse fim. O grupo era composto por empresários, chamado de *Business Sector Advisory Group*, e contou com a presença de Sir Adrian Cadbury e de membros representantes de quinze países. Teve a coordenação do advogado Ira M. Milstein e resultou em um documento intitulado *Corporate Governance: Improving Competitiveness and Access to Capital in Global Markets*, editado pela OECD (LODI, 2000).

O segundo documento foi aprovado pelos ministros da OECD, em maio de 1999, com o título: *Princípios da OECD para a Governança das Sociedades* (LODI, 2000). Os dois documentos não variam muito em substância, permitiram ampliar o espectro de boa governança, evidenciando suas fortes ligações com o processo de desenvolvimento econômico das nações e da instituição com a proposição de princípios de boa governança. Não apresentaram substancialmente novidades, a não ser o fato de uma instituição de peso estar reforçando conceitos importantes para o desenvolvimento da governança corporativa. Alguns temas prioritários foram: o tratamento equitativo dos acionistas; a função dos *stakeholders* ou grupos de interesse social na governança corporativa; a comunicação e a transparência na contabilidade e nos relatórios financeiros e a função do conselho de administração.

Vários autores mencionam que o despertar da governança corporativa ocorreu na segunda metade dos anos 1980. Para Álvares (2008) existem três razões

principais que ocasionaram esse fato: as falhas nas relações entre os acionistas e corporações; a constituição dos conselhos coligados *pro forma* e pouco eficazes na vigilância dos interesses dos proprietários; a atuação da direção, cujos interesses, muitas vezes, conflitam com os dos acionistas, controladores ou minoritários.

Outras razões, também relatadas por Álvares (2008) para o despertar da governança corporativa, são os fatores externos e os fatores internos. Os fatores externos dizem respeito às mudanças macroambientais, em especial, a abertura dos mercados, as desfronteirizações e as macroalianças; às revisões institucionais, desencadeadas pelo ativismo dos investidores institucionais; e, às reações das autoridades reguladoras e das instituições do mercado de capitais aos escândalos corporativos. E, como fatores internos: as mudanças societárias, desencadeadas pelas alterações nas condições externas, como as privatizações, fusões, cisões, aquisições, alianças estratégicas e associações; o realinhamento estratégico, decorrente das reestruturações das empresas; e, o reordenamento organizacional, com a adoção de modelos mais avançados de gestão.

No Brasil, segundo Lodi (2000), as transformações do cenário da governança corporativa são recentes, pois, nos anos 1950 e 1960 o acionista controlador familiar, acumulava o papel de majoritário com a gestão da empresa. Somente nos anos 1970 apareceram os primeiros conselhos de administração, com sinais de autonomia e de divisão de poder entre os acionistas e os profissionais da gestão. Em 1976 surge a primeira Lei das Sociedades Anônimas, lei nº 6.404, tornando legal a prática do conselho. Os anos da década de 1980 foram marcados pelo surgimento dos Fundos de Pensões, Fundos de Investimentos e pela atuação da Bovespa, da Bolsa do Rio, e, da CVM e do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Somente na década de 1990 o poder dos conselhos foi ampliado, devido, entre outros fatores: à presença de um forte mercado de investidores institucionais; à volta do capital estrangeiro e às privatizações. O Quadro 1 demonstra como aconteceu a evolução da governança corporativa no País.

**Quadro 1 – Passos principais da evolução da governança corporativa**

<b>Décadas de 1950 e 1960</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Presença forte do acionista Controlador Familiar.</li> <li>- Conselheiros são enfeites na árvore de natal das empresas.</li> <li>- Conselhos usados como instrumentos lobby.</li> <li>- Procura de “Medalhões” tornando os conselhos inatuentes.</li> <li>- Conselheiros não estão a par de negócios do acionista gestor.</li> </ul>
<b>Década de 1970</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Surgem grandes conselhos brasileiros: Alpargatas, Monteiro Aranha, Docas, Mappin.</li> <li>- Sinais iniciais de independência do conselho.</li> <li>- Maiores poderes (<i>empowerment</i>).</li> <li>- 1976 – Primeira Lei das S/A, nº 6.404, no Brasil, fixando competências do conselho de administração.</li> </ul>
<b>Década de 1980</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mercado para controle corporativo.</li> <li>- Abertura de capital, fundos de pensão, fundo de investimentos, participação de bancos (exemplo: Bradesco).</li> <li>- Valorização do acionista (<i>shareholder enhancement</i>).</li> <li>- Fundos tipo Calpers e Fidelity.</li> <li>- No Brasil, mercado de capitais muito pequeno, apenas 80 empresas com liquidez.</li> </ul>
<b>Década de 1990</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Poderes maiores para os Conselhos (<i>Board Empowerment</i>).</li> <li>- Grandes escândalos envolvendo pareceres de auditorias externas nos Bancos ajudam a esclarecer o papel dos auditores: Nacional, Econômico, Bamerindus, Noroeste, Bandeirantes.</li> <li>- Privatizações, globalizações, fusões e aquisições.</li> </ul>
<b>1992</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>The Cadbury Report</i>.</li> </ul>
<b>1992 - 1993</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nasce a Governança Corporativa. Troca de famosos presidentes por pressão do Conselho: General Motors, American Express, IBM, Kodak, Sears, Time Warner, Compaq.</li> </ul>
<b>1994</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- General Motors: <i>Corporate Governance Guidelines</i>.</li> </ul>
<b>1996</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>The NACD Report</i>.</li> </ul>
<b>1997</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>The Hempel Report</i>.</li> <li>- 25% dos investimentos fora dos Estados Unidos são realizados por 25 fundos norte-americanos, sejam, fundos de pensão ou fundos de investimentos.</li> <li>- Nova Lei das S/A nº 9.457, mantém as atribuições do Conselho e aumenta o poder da CVM para fiscalizar.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Lodi (2000, p.26-7).

Para Silva (2006) a evolução da governança corporativa ocorreu na última década, com o reflexo da abertura da economia brasileira, do aumento dos investimentos estrangeiros no país, do processo de privatizações de empresas estatais e do número crescente de empresas brasileiras com acesso aos mercados internacionais. Apesar da governança corporativa ter evoluído bastante na última década, o movimento no Brasil ainda é recente. A maioria das empresas ainda mantém uma estrutura de propriedade e tradição familiar, de conselhos e de gestão não profissional, de modo que a presença do acionista controlador continua forte.

Os modelos de governança corporativa variam de país para país. Segundo Silva (2006), de modo geral, delimitam-se em dois sistemas: o sistema *anglo-saxão*, que prevalece nos Estados Unidos e no Reino Unido, tendo, como objetivo principal das empresas, a criação de valor para os acionistas (*shareholders*); e, o sistema *nipo-germânico*, que predomina no Japão, na Alemanha e na Europa, tendo como

objetivo principal das empresas, a busca pelo equilíbrio entre os interesses dos acionistas com os interesses dos outros grupos (*stakeholders*). Para o autor esses sistemas são diferentes em relação à forma de controle acionário e à estrutura de capital. Para o sistema *anglo-saxão* a forma de controle é o externo, pois as empresas são constituídas por um grande número de acionistas, os quais apresentam alta liquidez e estruturas de controle diluídas. Em relação à estrutura de capital o controle é por *debt*, onde se destacam empresas financiadas por meio de empréstimos e financiamentos de credores. Já no sistema *nipo-germânico* o controle é o interno, onde reúne empresas em que um pequeno grupo de acionistas detém a maior parte das ações e, como consequência, tem-se baixa liquidez e estruturas de propriedade concentradas. Em relação à estrutura de capital o controle é por *equity*, com predominância de empresas financiadas por meio de capital dos acionistas, ou seja, capital próprio.

Nos últimos anos, as práticas de governança corporativa tem se expandido mundialmente, seja em mercados desenvolvidos como em mercados em desenvolvimento. Mas, percebe-se que as boas práticas de governança apresentam diferenças quanto à estrutura, enfoque e estilo, mesmo em países de idiomas similares. Apesar de não existir um padrão sobre a correta aplicação das práticas de governança, são utilizados os princípios de transparência, independência e prestação de contas (*accountability*) como forma de adquirirem confiança dos investidores. Para garantir esta confiança, surgiu o conselho de administração, como uma das maneiras de proteger os interesses dos acionistas e dar mais transparência às informações.

### 2.1.3 Conselho de Administração (CA)

Segundo Lodi (2000) o conselho de administração é um órgão deliberativo representante dos interesses dos acionistas, cuja missão consiste em zelar pela segurança e favorável evolução dos valores patrimoniais da sociedade e das empresas controladas e coligadas. Ao conselho de administração compete fixar e aprovar as políticas e objetivos maiores da sociedade e zelar pelo fiel cumprimento.

Sua presença na sociedade deve ser sentida como um organismo permanente de disciplina e de avaliação da diretoria.

De acordo com Steinberg (2008) a missão do conselho de administração é proteger e valorizar o patrimônio, bem como maximizar o retorno do investimento. O conselho deve prevenir e administrar situações de conflito de interesse ou divergência de opiniões. A tarefa central dos conselhos de administração destacada por Hilb (2009) é de assegurar a existência continuada de uma empresa, contemplando os interesses de todos os *stakeholders* relevantes, com integridade.

O conselho de administração é um órgão de deliberação colegiada composto de, no mínimo, três membros, eleitos pela assembleia-geral e destituíveis por ela a qualquer tempo. O conselho de administração somente será obrigatório em três condições, nas sociedades de capital aberto, de economia mista e de capital autorizado (SILVA, 2006).

A empresa de capital aberto é uma sociedade anônima cujo capital social é formado por ações. Já a empresa de economia mista ou sociedade de economia mista é uma sociedade na qual há colaboração entre o Estado e particular(es), ambos reunindo recursos para a realização de uma finalidade, sempre de objetivo econômico. E, o sistema de capital autorizado é quando o estatuto da empresa confere ao conselho de administração autorização para aumentar o capital social, independente da alteração estatutária, bastando a reunião do órgão e o registro da ata respectiva na Junta Comercial (NEVES, 2002).

Segundo o IBGC (2006) em toda sociedade, independente da forma societária e de ser companhia de capital aberto ou fechado, o conselho de administração deve ser eleito pelos sócios, sem esquecer das demais partes interessadas (*stakeholders*), o objeto social e a sustentabilidade no longo prazo. A missão do conselho nestas empresas é de proteger e valorizar o patrimônio dos sócios, bem como de maximizar o retorno do investimento. Neste sentido Álvares (2008) corrobora, pois para ele a missão do conselho de administração, além de proteger o patrimônio e maximizar o retorno dos investimentos, é agregar valor aos empreendimentos. Também enfatiza que o conselho de administração é um órgão de deliberação colegiada que representa os interesses de todos os acionistas, atuando como instância de avaliação, monitoramento, decisão e orientação, visando agregar valor à gestão sem interferir no cotidiano da organização.

A missão do conselho de administração, segundo Rodrigues e Mendes (2004), visa promover a prosperidade a longo prazo do negócio, por meio de uma postura ativa e independente e considerando sempre o interesse de todos os acionistas. Este objetivo deve ser alcançado através da supervisão dos atos de gestão da diretoria executiva e da fixação das diretrizes estratégicas da companhia. Os mesmos autores relatam que a atuação eficiente dos conselhos de administração das corporações é condição essencial para o aumento de valor das empresas. No caso brasileiro, ainda estão em estágio incipiente, a compreensão desse tema e a prática de atuação profissionalizada dos conselhos empresariais. Sobre agregação de valor, eles corroboram dizendo:

Estabelecer sistemas eficientes de governança corporativa deve ser prioridade para qualquer empresa que deseja competir globalmente. Para atingir essa eficiência o Conselho deve ser o órgão responsável por delinear estratégias, monitorar os resultados, definir o orçamento de capital e a estrutura de financiamento. Em suma, o processo de geração e alavancagem de valor da empresa (RODRIGUES; MENDES, 2000 p.114).

Ainda segundo Rodrigues e Mendes (2004), os princípios do conselho de administração são:

- Tratar igualmente todos os acionistas em decisões que podem afetar, de forma diferenciada, grupos distintos de acionistas;
- Levar em conta as necessidades de todos os públicos de interesse da empresa na tomada de decisões;
- Monitorar e gerenciar potenciais conflitos de interesse entre acionistas, membros do conselho e gestores;
- Garantir o cumprimento das práticas de governança corporativa, realizando modificações na empresa, quando necessário;
- Promover o cumprimento das regras ambientais e éticas da empresa;
- Avaliar o desempenho e definir a compensação dos altos executivos da empresa.

A composição do conselho varia de empresa para empresa, dependendo das necessidades de cada uma. Para o IBGC (2006) o número de membros do conselho de administração deve variar entre cinco e nove participantes, dependendo do perfil da sociedade.

Uma vez determinado o número de membros do conselho é importante definir a sua remuneração. Para Silva (2008) ela deve refletir o tempo, o esforço e a experiência dedicados à função, bem como propiciar o incentivo necessário para que o julgamento seja independente. Sobre o mesmo assunto Steinberg (2008) comenta que a remuneração dos conselheiros pode ter como referência a mesma base de valor da hora de trabalho do CEO, incluindo bônus e benefícios. Os conselheiros são divididos em três classes: os independentes, os externos e os internos.

Vários autores recomendam que o conselho deve ser formado, em sua maioria, por conselheiros independentes, contratados por meio de processos formais com escopo de atuação e qualificação bem definidos. O conselheiro independente se caracteriza por: não ter qualquer vínculo com a sociedade, exceto eventual participação de capital; não ser acionista controlador, membro do grupo de controle, cônjuge ou parente até segundo grau destes, ou ser vinculado a organizações relacionadas ao acionista controlador; não ter sido empregado ou diretor da sociedade ou de alguma de suas subsidiárias; não estar fornecendo ou comprando, direta ou indiretamente, serviços e/ou produtos da sociedade; não ser funcionário ou diretor de entidade que esteja oferecendo serviços e/ou produtos à sociedade; não ser cônjuge ou parente até segundo grau de algum diretor ou gerente da sociedade; e, não receber outra remuneração da sociedade, além dos honorários de conselheiro (dividendos oriundos de eventual participação no capital estão excluídos desta restrição).

Os conselheiros externos são aqueles que não têm vínculo atual com a sociedade, mas não são independentes. Por exemplo, ex-diretores e ex-funcionários, advogados que prestam serviços à empresa, acionistas ou funcionários do grupo controlador, parentes próximos de diretores. Já os conselheiros internos são os diretores e funcionários da empresa.

Independente da categoria de conselheiro, sejam eles independentes, externos ou internos, é muito importante que possuam condições emocionais e intelectuais para exercer a função. Para Silva (2006) as principais características que os conselheiros devem possuir são: capacidade de analisar relatórios gerenciais e financeiros; ausência de conflito de interesses; alinhamento com os valores da sociedade; conhecimento das melhores práticas de governança corporativa;



integridade pessoal; disponibilidade de tempo; motivação; capacidade para trabalho em equipe; e, visão estratégica.

O IBGC recomenda que, para compor um conselho, é imprescindível buscar diversidade de experiência, conhecimentos e perfis, de maneira que se possa reunir:

- - Experiência de participação em outros conselhos de administração;
- - Experiência como executivo principal (CEO);
- - Experiência em administrar crises;
- - Experiência em identificação e controle de riscos;
- - Conhecimentos de finanças;
- - Conhecimentos contábeis;
- - Conhecimentos dos negócios da sociedade;
- - Conhecimentos do mercado nacional e internacional; e
- - Contatos de interesse da sociedade.

A escolha dos conselheiros deve ser feita, principalmente, pela capacidade que eles possuem. Para Steinberg (2008) os conselhos de administração não devem ser vistos como um cabide de empregos para as pessoas da terceira idade, mas, sim, como uma forma da sociedade absorver *know-how* da melhor qualidade e baixo custo.

O prazo de mandato dos conselheiros, segundo Rodrigues e Mendes (2004), é de um ano e a reeleição é permitida sem limites de números de mandatos. O conselho deve recomendar aos seus conselheiros que seus membros não participem simultaneamente de outros conselhos, em uma quantidade que seja incompatível com o exercício de suas atribuições, visando com isso o tempo suficiente e necessário para a preparação dos assuntos para as reuniões e a efetiva participação dos conselhos.

De acordo com Steinberg (2008) as atividades do conselho de administração devem ser normatizadas em um regimento interno, com o objetivo de tornar claras as responsabilidades e atribuições, bem como prevenir situações de conflito com a diretoria executiva, principalmente com o executivo principal (CEO). É recomendável fazer anualmente uma avaliação do conselho e de cada um dos conselheiros.

Para evitar conflitos entre o conselho de administração e a alta gestão da empresa, é importante delinear os papéis de cada um. Para Hild (2009) os membros do conselho são os responsáveis por estabelecer, de modo geral, a visão e o

direcionamento de longo prazo da empresa, incluindo riscos, expectativas de retorno e metas financeiras, enquanto que, para a alta gestão, é desenvolver e implementar uma estratégia de crescimento apropriada e alinhada com o direcionamento dado pelo conselho.

O conselho de administração é formado pelo presidente do conselho e demais membros conselheiros. Sobre as atribuições do presidente do conselho Steinberg (2008) destaca: presidir as reuniões; compatibilizar as atividades do conselho com os interesses da sociedade e de seus sócios; organizar e coordenar a agenda; coordenar e supervisionar as atividades dos demais conselheiros; atribuir responsabilidades e prazos; e, monitorar o processo de avaliação do conselho e conduzi-los segundo os princípios da boa governança corporativa. Cabe a ele, também, assegurar que os conselheiros recebam as informações pertinentes sobre os itens a serem discutidos em reunião.

As reuniões do conselho podem ocorrer de duas maneiras: ordinariamente e extraordinariamente. A primeira ocorre mensalmente para a análise e controle das atividades sociais e globais de cada empresa isoladamente. Em dezembro, para a análise e aprovação dos objetivos, metas e orçamentos do conselho e das empresas para o ano seguinte e, em fevereiro e março, para avaliar, através de demonstrativos contábeis, o exercício anterior, bem como, para indicar, se for o caso, eleição, reeleição, destituição e honorários dos dirigentes das empresas. E, a segunda a qualquer tempo, com a presença da maioria de seus componentes, sendo as deliberações tomadas pela maioria dos representantes, cabendo ao presidente o voto de qualidade (LODI, 2000).

## **2.2 Sistemas de gestão estratégica**

Os sistemas de gestão estratégica compreendem a visão de futuro e o planejamento estratégico.

### 2.2.1 Visão de futuro

Em conjunto com a implantação do conselho de administração é fundamental implementar o sistema de gestão e o sistema de controle estratégico. Pois, as decisões aprovadas em conselho são baseadas em informações. Para este estudo, o sistema de gestão estratégica compreende a visão de futuro e o planejamento estratégico, enquanto que o sistema de controle estratégico compreende os sistemas de controle de custos e controle orçamentário.

Para construir um futuro novo para as empresas, onde elas sejam competitivas e obtenham resultados positivos, é importante estabelecer uma visão de consenso dos *stakeholders*.

Para Estrada (2007 *apud* COLLINS; PORRAS, 2000) a visão é o elemento que orienta sobre a essência a ser preservada e sobre o futuro para o qual o progresso deve ser direcionado. Uma visão não é limitada por tempo, representa propósitos globais permanentes e serve como base para o planejamento estratégico. Uma visão, no âmbito da empresa, delineia um futuro ideal para a organização, tanto no que se refere à sua ação no ambiente externo quanto em relação às condições do ambiente interno.

A visão corresponde à formalização de uma reflexão com razoável grau de abstração, em que se expressa o propósito básico da entidade. Ela é muito importante para os gestores, pois, proporciona um direcionamento a longo prazo (FREZATTI, 2007).

A visão tem três componentes básicos: valores, finalidade e supermetas. Os valores são os preceitos essenciais e permanentes de uma organização; geralmente variam entre três e seis. A finalidade representa a razão de ser da organização, e as supermetas têm a função de focar e unificar os esforços da organização.

### 2.2.2 Planejamento estratégico

A palavra estratégia vem do termo grego *stratego*, que significa general. A ideia de estratégia começou na Antiguidade, especificamente nas campanhas militares, cujos resultados estavam diretamente ligados à mente dos estrategistas. Foi nos anos de 1950 que a estratégia surgiu como um assunto da área empresarial. Nas décadas seguintes obteve o seu apogeu e, com o surgimento da “Nova Economia”, passou a ser muito questionada.

Existem várias definições para estratégia. Muitos autores usam o termo em diferentes momentos, alguns incluem metas e objetivos como parte dela, enquanto outros fazem grandes distinções. Para Mintzberg (2006) existem cinco definições para estratégia de acordo com: plano, pretexto, padrão, posição e perspectiva. Tem-se:

- *Estratégia como plano e pretexto*: para muitos, estratégia é um plano. Por essa definição ela acontece antes das ações e de forma consciente e proposital. Como plano, as estratégias podem ser gerais ou específicas. No caso de específica ela pode ser considerada um pretexto. Por pretexto entende-se uma “manobra” para superar o concorrente/oponente.
- *Estratégia como padrão*: a partir do momento em que as estratégias podem ser pretendidas, elas também podem ser realizadas. Assim o conceito de estratégia como padrão é definida como sendo uma corrente de ações, ou seja, é a consistência no comportamento, pretendida ou não.
- *Estratégia como posição*: entendida como um meio de localizar uma organização em um ambiente competitivo, ou seja, é a força mediadora entre a organização e o ambiente.
- *Estratégia como perspectiva*: se caracteriza por olhar para dentro da organização. Ela é abstrata e existe apenas na mente das partes interessadas. É compartilhada pelos membros de uma organização, por suas intenções e/ou por suas ações.

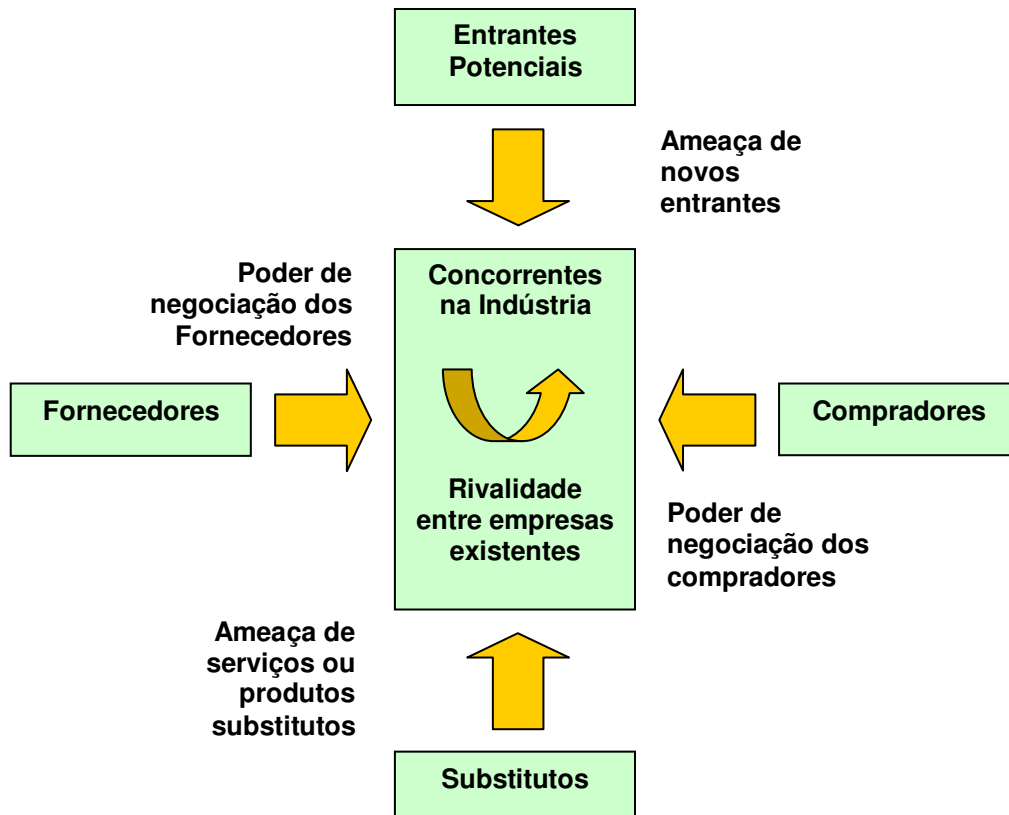
As cinco definições de Mintzberg (2006) apresentam elementos importantes no entendimento de estratégia e, embora concorrem entre si, o mais importante é que elas se complementam, pois, de acordo com o autor, nem todos os planos

tornam-se padrão, e nem todos os padrões desenvolvem-se como planejado, alguns pretextos são menos do que posições, enquanto que outros são mais do que posições, embora menos do que perspectivas.

Outro autor a definir estratégia é Tompson (2003). Para este autor, a estratégia de uma empresa consiste no conjunto de mudanças competitivas e abordagens comerciais, que os gerentes executam para atingir o melhor desempenho da empresa. A estratégia, em verdade, é o planejamento do jogo de gerência para reforçar a posição da organização no mercado, promover a satisfação dos clientes e atingir os objetivos de desempenho. O desafio da implementação da estratégia consiste em moldar todas as decisões e ações da empresa em um padrão coeso.

O primeiro passo para a administração estratégica, segundo Ansoff (1993), foi no final da década de 1950, quando as empresas adotaram uma nova abordagem sistemática para decidir onde e como operariam no futuro. A parte analítica dessa abordagem recebeu o nome de formulação de estratégias e o processo pelo qual os administradores conjuntamente formulam as estratégias foi chamado de planejamento estratégico.

Segundo Porter (1986) para a formulação de uma estratégia competitiva é importante relacionar a empresa, que ele denomina como indústria, com seu meio ambiente, considerando suas forças sociais e econômicas. O grau de concorrência de uma indústria depende do comportamento dos atuais concorrentes e das cinco forças competitivas básicas, representadas na Figura 4. O conjunto destas forças determina o potencial de lucro final de uma indústria, que é medido em termos de retorno a longo prazo do capital investido. Portanto, as cinco forças competitivas determinam a intensidade da concorrência na indústria, bem como a rentabilidade. Elas são: ameaça de entrada; rivalidade entre os concorrentes existentes; pressão dos produtos substitutos; poder de negociação dos compradores; e, poder de negociação dos fornecedores.



**Figura 4** - Forças que dirigem a concorrência na indústria  
 Fonte: Adaptado de Porter (1986, p.23).

A ameaça de entrada corresponde às novas empresas que entram para uma indústria, elas têm nova capacidade e, sobretudo, o objetivo de conquistar uma nova parcela do mercado. Suas ações podem reduzir os preços, ou inflacionar os custos, levando então a uma redução na rentabilidade. A ameaça de entrada está diretamente ligada às barreiras impostas pelas indústrias existentes, assim, se as barreiras forem altas, a ameaça de entrada é pequena. Existem seis fontes principais de barreiras de entrada, que são: economia de escala; diferenciação do produto; necessidade de capital; custos de mudanças; acesso aos canais de distribuições; e, política governamental.

1- *Economia de escala*: é a redução dos custos unitários de um produto à medida que aumenta o volume absoluto por período. Essas economias podem estar

presentes na fabricação, compras, rede de serviços, enfim, em quase toda função de negócio. Uma barreira de entrada, através da economia de escala, ocorre quando existem vantagens econômicas na integração vertical, ou seja, a operação em estágios sucessivos de produção e distribuição.

2 – *Diferenciação do produto*: é quando as empresas existentes têm sua marca identificada e consegue desenvolver nos clientes um sentimento de lealdade. Isso ocorre por investimentos em publicidade, diferenças dos produtos, serviço ao consumidor e pelo próprio pioneirismo. A barreira à entrada se dá pelo fato dos entrantes precisarem investir um recurso alto para superar os vínculos dos clientes com as empresas já existentes.

3 – *Necessidade de capital*: a barreira à entrada, pela necessidade de capital, ocorre quando o entrante precisa de um grande recurso para competir com as empresas estabelecidas. O capital pode ser necessário para as instalações, estoque, publicidade, pesquisa e desenvolvimento, e capital de giro.

4 – *Custos de mudanças*: a barreira à entrada relacionada aos custos de mudanças ocorre quando um comprador muda de um fornecedor para outro, ou seja, quando ele compra da empresa estabelecida, já está adaptado ao produto ou serviço. A migração para o entrante pode acarretar custos de treinamento, custo de novo equipamento auxiliar, custo e tempo para testar ou qualificar uma nova fonte. Assim, o entrante precisa oferecer um aperfeiçoamento substancial em custos ou desempenho, para que o comprador deixe de adquirir o produto ou serviço da empresa estabelecida e passe a adquirir dele.

5 – *Acesso aos canais de distribuições*: a necessidade da nova entrante de assegurar a distribuição para seu produto é uma barreira à entrada, pois, como as empresas estabelecidas já possuem toda uma rede de distribuição, a nova entrante precisa persuadir os canais a aceitar os seus produtos, por meio de desconto de preços, reduzindo, portanto, o lucro.

6 – *Desvantagens de custo independente de escala*: as empresas estabelecidas possuem vantagens dificilmente igualadas pelas novas entrantes. São elas: tecnologia patenteada do produto; acesso favorável a matérias-primas; localização favorável; subsídios oficiais; e, curva de aprendizagem ou de experiência.

7- *Política governamental*: a última e muito importante barreira à entrada, diz respeito às políticas governamentais. Elas podem limitar ou impedir uma nova entrante.

Outra força competitiva, citada por Porter (1986), é a rivalidade entre os concorrentes existentes. A rivalidade ocorre porque um ou mais concorrentes sentem-se pressionados ou percebem a oportunidade de melhorar sua posição. As táticas usadas para disputar posições melhores envolvem a concorrência de preços, a introdução de novos produtos e o aumento dos serviços e das garantias aos clientes. As concorrências de preços são intangíveis e, por isso, os cortes em preços são rápidos e facilmente igualados pelos rivais, reduzindo as receitas para todas as empresas. A rivalidade é consequência da interação de vários fatores estruturais, entre eles: concorrentes numerosos e bem equilibrados; crescimento lento da indústria; custos fixos de armazenamento altos; e, ausência de diferenciação ou de custos de mudanças.

A pressão dos produtos substitutos é uma força competitiva onde as empresas em uma indústria competem com outras indústrias que fabricam produtos substitutos. O autor considera essa força como um limitador de lucro em tempos normais e redutor de riqueza em tempos de propriedade, pois os substitutos colocam um teto máximo nos preços que as empresas podem fixar com lucro. Através de pesquisa ocorre a identificação dos produtos que possam desempenhar as mesmas funções e substituir os existentes na indústria. Os produtos substitutos que merecem mais atenção são aqueles que estão sujeitos a melhoramentos do seu *trade-off* de preço-desempenho com o produto da indústria, e aqueles que apresentam o maior lucro.

Outra força que reduz a rentabilidade da indústria é o poder de negociação dos compradores, pois, eles competem com a indústria, forçando a redução dos preços e exigindo mais qualidade ou mais serviços, além de jogar os concorrentes uns contra os outros. O poder que cada grupo de comprador tem, depende das características quanto à sua situação no mercado e da importância relativa de suas compras da indústria em comparação com seus negócios totais. Para um comprador exercer poder de negociação, as seguintes circunstâncias devem existir: o comprador estar concentrado ou adquirir grande quantidade em relação às vendas do vendedor; os produtos adquiridos representarem uma fração significativa de seus



próprios custos ou compras; os produtos que ele compra forem padronizados ou não diferenciados; poucos custos de mudanças; lucros baixos; capacidade de auto-fabricação; e, informação total do comprador.

A última força competitiva, e não menos importante, é o poder de negociação dos fornecedores. O fornecedor pode exercer o seu poder de negociação quando ele eleva seus preços ou reduz a quantidade dos bens e serviços fornecidos. A indústria pode vir a diminuir sua rentabilidade, caso ela não consiga repassar os aumentos de custos para seus próprios preços. Assim como os compradores, os fornecedores, inclusive fornecedores de mão-de-obra, também exercem poder de negociação, mas, se as seguintes condições se aplicarem: a indústria não é um cliente importante para o fornecedor; o produto do fornecedor é de suma importância para a indústria; os produtos dos fornecedores são diferenciados ou ele desenvolveu custo de mudança; ele não é obrigado a lutar com os produtos substitutos na venda para a indústria; e, o produto fornecido está concentrado em poucas companhias com ameaça de integração.

As cinco forças competitivas afetam todas as empresas na indústria, umas em maior grau que outras, então, a rentabilidade de uma indústria está diretamente ligada à capacidade e à habilidade que ela tem de lidar com as forças.

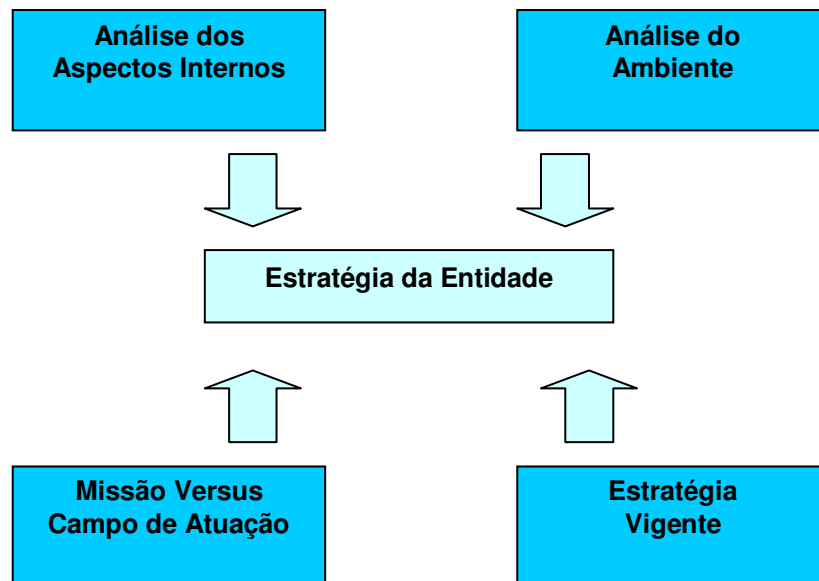
A evolução do pensamento estratégico no Brasil, segundo Bethlem (2003), pode ser dividida em quatro fases. A primeira ocorreu até, aproximadamente, os primeiros anos da década de 1970. Nela as indústrias brasileiras eram, em sua grande maioria, incipientes e atuavam no modelo de substituição de importações. Nesta fase, a demanda era maior que a oferta, as margens de lucro eram consideráveis, a mão-de-obra era barata e abundante e não havia necessidade de controle de custos. Então, os estrategistas da época pensavam em fabricar e comercializar um produto que tinha um bom volume de vendas para substituir o produto importado, em transformar os recursos financeiros em estoque de matéria-prima ou produto acabado e autofinanciar a expansão dos seus negócios. Já na fase seguinte, que vai, aproximadamente, do meio da década de 1970 até início da década de 1980, os empresários brasileiros começaram a pensar estrategicamente e de forma atualizada devido ao: crescimento do mercado; aumento da demanda por produtos melhores e mais baratos; surgimento das economias de escala; interesse de competidores internacionais; e, crescimento do mercado financeiro. A terceira

fase da evolução do pensamento estratégico ocorreu na década de 1980. Com o interesse dos novos competidores, os empresários começaram a se conscientizar da necessidade de melhorar sua competitividade e formalizar o processo estratégico. A última fase da evolução do pensamento estratégico ocorreu na década de 1990, com o aparecimento de uma moeda estável, a consolidação dos processos de privatizações e a abertura comercial. Hoje, o pensamento estratégico dos dirigentes de algumas empresas nacionais é igual ao de empresas de primeiro mundo, pois, para competir globalmente é necessário aprimorar a competitividade e desenvolver capacitações.

O planejamento estratégico é:

Uma técnica administrativa que procura ordenar as idéias das pessoas, de forma que se possa criar uma visão do caminho que se deve seguir (estratégia). Depois de ordenar as idéias, são ordenadas as ações, que é a implementação do plano estratégico, para que, sem desperdício de esforços, caminhe na direção pretendida (ALMEIDA, 2001, p.13).

O planejamento estratégico pode ser utilizado em todas as empresas independente do tamanho e do ramo de atividade. Para Almeida (2001) existem alguns passos fundamentais para elaborar o planejamento, que são: como estabelecer a estratégia; a viabilidade da estratégia; e, o estabelecimento de ações. A Figura 5 representa as quatro atividades do planejamento estratégico, que servem para orientar e estabelecer a estratégia. As atividades são: análise dos aspectos internos; análise do ambiente; missão versus campo de atuação e estratégia vigente.



**Figura 5** – As quatro etapas do planejamento estratégico que levam a estruturar a estratégia de uma entidade.  
 Fonte: Adaptado de Almeida (2001, p.15).

As quatro atividades podem ser desenvolvidas em qualquer ordem, mas, recomenda-se que seja inicialmente discutida a missão da entidade, pois, ela servirá de norte para as demais. Por missão entende-se a razão de ser de uma entidade, ela serve para delimitar o campo de atuação e para indicar a possibilidade de expansão das ações. O conceito de missão também engloba os valores das entidades e sua utilização serve para grandes empresas, unidades, pequenas empresas e profissionais. Para os indivíduos, também é atrelado o conceito de vocação. Por vocação entende-se o gosto e a facilidade de executar determinada tarefa.

A primeira atividade do planejamento estratégico a ser desenvolvida é a análise dos aspectos internos, ela compreende a identificação dos Fatores Críticos de Sucesso (FCS) de uma entidade. O desenvolvimento dos FCS leva uma entidade a se sobressair em relação a outras. Os FCS diferem de uma empresa para outra, pois dependem da atividade da empresa. Como exemplos de FCS têm-se: localização, limpeza, cortesia no atendimento, estacionamento, bom relacionamento

com as pessoas. Após identificar os FCS da entidade, é necessário compará-los com os dos concorrentes, assim, serão identificados aqueles que são superiores, inferiores e semelhantes ao da concorrência. Dessa análise surgem os pontos fortes e fracos de uma entidade. Para os pontos fortes é importante indicar uma estratégia para otimizá-los, enquanto que, para os pontos fracos, a estratégia terá como objetivo reduzi-los.

A segunda atividade do planejamento estratégico é a análise do ambiente. Ela é considerada uma das etapas mais importante do plano, pois, é através dela que as entidades descobrem as oportunidade e ameaças e são levadas a atingir a eficácia. Assim, as entidades devem aproveitar as oportunidades e evitar as ameaças. A análise dos aspectos internos de uma entidade permite visualizar o presente, enquanto a análise do ambiente, o futuro. Por ambiente de uma entidade entende-se tudo aquilo que influencia em seu desempenho sem que ela pouco ou nada possa fazer para mudar tais fatores ou variáveis. O processo de análise do ambiente de uma entidade inicia-se a partir do questionamento de sua localização, seguido pelo questionamento do ramo de atividade e encerra com o questionamento do ambiente propriamente dito. A diferença entre análise dos aspectos internos e a análise do ambiente pode ser vista no Quadro 2.

**Quadro 2** - Comparação entre a análise dos aspectos internos e do ambiente

	<b>Aspectos Internos</b>	<b>Ambiente</b>
O que se procura	Eficiência	Eficácia
Horizonte de tempo	Presente	Futuro
Produto	Pontos Fortes e Fracos	Oportunidades e Ameaças
Ação	A ação só depende da própria entidade	A entidade deverá se adaptar ao futuro do ambiente
Como será montada a estratégia	Procura-se tirar vantagem dos pontos fortes e reduzir os pontos fracos	Procura-se aproveitar as oportunidades e evitar as ameaças

Fonte: Adaptado de Almeida (2001, p.19).

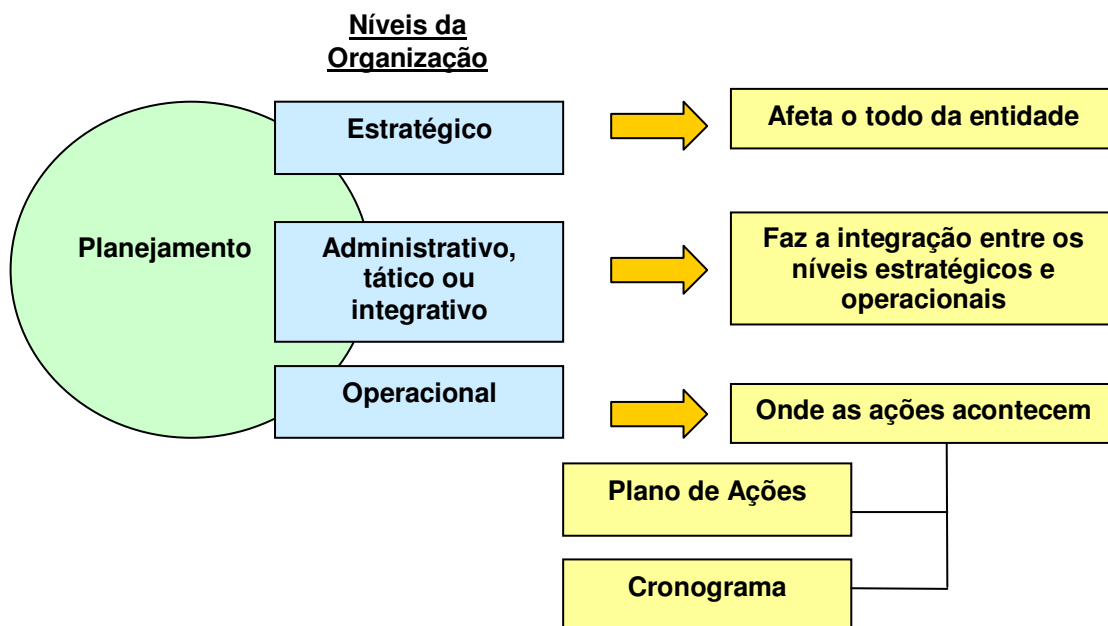
A terceira atividade do planejamento estratégico é a comparação da missão ou vocação com o campo de atuação. A missão, como já foi mencionada anteriormente, é a razão de ser de uma organização, unidade ou profissional, e a vocação está diretamente ligada às pessoas, porque refere-se à facilidade e à satisfação na realização de uma tarefa. Logo, como os conceitos de missão e vocação são muito próximos, eles servem para delimitar o campo de atuação de uma entidade e, a partir daí, é possível verificar se a entidade atua ou deixa de atuar em determinado segmento.

A última atividade é o estabelecimento da estratégia vigente, pois, para não haver descontinuidade, ou seja, uma ruptura abrupta e causar prejuízo para a entidade, é importante conhecer a estratégia que a entidade vem seguindo evitando, assim, mudar radicalmente de direção. Para saber qual é a estratégia principal de uma entidade antes é necessário identificar as atividades que são de maior importância no período de um ano. As quatro atividades de planejamento estratégico descrito, sintetizadas e de modo harmônico, devem compor um todo e possibilitar às entidades atingir os resultados almejados.

Após estabelecer a estratégia, o segundo passo é a sua viabilidade. Ainda de acordo de Almeida (2001), o estabelecimento de objetivos e a elaboração dos demonstrativos financeiros são os passos fundamentais para viabilizar a estratégia. Definem-se, inicialmente, os conceitos de estratégia, objetivos e metas. Considerando que os conceitos de estratégia e de objetivos têm relação direta, ou seja, “enquanto a estratégia dá o caminho o objetivo mostra aonde chegar” e, que a meta é uma segmentação do objetivo, porém, mais precisa em valor e data. Então, para se estabelecerem objetivos é essencial ter primeiramente definida a estratégia, visto que ela é o resultado das quatro atividades anteriormente comentadas. A elaboração dos demonstrativos financeiros se faz necessário quando o processo de elaboração da estratégia precisa, além dos dados qualitativos, os dados quantitativos. Os dados não necessariamente precisam ser da forma contábil, eles devem servir para a tomada de decisão gerencial, e podem ser expressos por meio de demonstrativos, envolvendo: demonstrativo de resultado, fluxo de caixa, balanço e demonstrações de fontes, e aplicações de fundos. Os demonstrativos financeiros servem para, de uma forma integrada, saber a viabilidade de uma organização. Através do demonstrativo de resultado é possível saber o lucro, que, aliado ao fluxo

de caixa dá a liquidez. Enquanto que o balanço, integrado às demonstrações de fontes e aplicações de fundos, determina a geração e a alocação de recursos de uma organização.

O último passo da elaboração do planejamento é o estabelecimento de ações. O planejamento nas entidades é dividido em três níveis: o nível estratégico, onde são planejadas as decisões que afetam o todo da entidade, traduzido em planos de negócio e outros planos de longo prazo; o nível administrativo/tático ou integrativo, onde é feita a integração entre as decisões estratégicas e as operacionais; e, o nível operacional, definido, principalmente, em termos de ações e orçamentos de curto e médio prazo. Conforme representado na Figura 6 é importante haver uma integração entre os níveis, ou seja, aquilo que é planejado no nível estratégico deve se refletir nos níveis administrativo e operacional.



**Figura 6** – Níveis do planejamento  
Fonte: Adaptado de Almeida (2001, p.39).

Rodrigues e Mendes (2004) afirmaram que um dos maiores desafios da administração moderna consiste na elaboração das interligações entre os objetivos do planejamento estratégico com as rotinas organizacionais. O grau de correlação entre os objetivos e as metas estratégicas com os processos organizacionais é um fator determinante para o planejamento estratégico ser um instrumento de gestão eficaz. Sobre a operacionalização do planejamento estratégico os autores relataram:

No âmbito da operacionalização do planejamento estratégico, reside um dos maiores desafios para a gestão do negócio: integrar as diversas partes da organização de forma a proporcionar as condições para desenvolvimento dos objetivos e das metas estratégicas estabelecidas no planejamento. Assim sendo, torna-se imprescindível a concepção da arquitetura organizacional que contempla os elementos de natureza estrutural das organizações e a arquitetura financeira que dispõe os fatores econômico-financeiro demandados (RODRIGUES; MENDES, 2004, p.142).

As empresas, independentemente de seu porte, sempre estarão melhor equipadas para o sucesso de seus empreendimentos, se estiverem munidas de um planejamento prévio de suas ações. Um planejamento bem feito permite uma redução de riscos que pode, em alguns casos, fazer a diferença entre a sobrevivência ou não do negócio (VILAR, 2007).

Ainda segundo Vilar (2007) o planejamento em governança corporativa é um mapa para se chegar aonde se deseja, de modo a alcançar, de forma equilibrada, os objetivos dos *stakeholders*, mostrando o caminho por onde se pretende seguir e as vias alternativas que se poderão utilizar caso, em algum momento, o caminho principal se mostre bloqueado ou não disponível.

#### 2.2.2.1 Modelo de planejamento estratégico de Estrada

O modelo de planejamento estratégico de Estrada (2006), representado na Figura 7, visa tornar eficaz a implementação da gestão estratégica, de forma a conduzir a um processo de mudança organizacional. Ele é composto de duas etapas. A primeira etapa contempla a fase de avaliação da organização, também chamada de etapa pré-operacional; e a segunda, é o modelo de gestão estratégica, propriamente

dito, que se desenvolve em três fases: formulação, implementação e aprendizagem. As fases interagem de duas maneiras: através da condução do processo de mudança e pelo monitoramento e retro-alimentação das diversas fases ou etapas.



**Figura 7** – Modelo de planejamento estratégico de Estrada  
Fonte: Estrada (2006, p.157).

#### 2.2.2.1.1 Fase de avaliação

A fase de avaliação é desenvolvida com o objetivo de levantar e definir as possibilidades e as condições de implementação do modelo de gestão estratégica. Ela é abordada na forma de pesquisa exploratória e se divide em três partes: análise sobre o poder, análise sobre a cultura da organização e avaliação organizacional



propriamente dita. Em um primeiro momento é feita a “avaliação de personalidade” resultante das avaliações das relações de poder e da cultura, e, num segundo momento, a “avaliação de posição”, onde deve ser levado em conta como a organização opera nos cinco pilares: 1) Crescimento Lucrativo, 2) Mercados, 3) Imagem, Comunidade e Governo, 4) Processos Internos, e, 5) Pessoas e Aprendizado.

No pilar crescimento lucrativo realiza-se a avaliação do posicionamento econômico-financeiro atual da organização. No pilar mercado, são avaliadas as políticas comerciais, as relações com clientes, bem como o *portfólio* de produtos, participação de mercado e a arquitetura atual de preços da empresa. No que se refere ao pilar imagem, comunidade e governo, são avaliadas as políticas sociais, de marketing e tributárias da organização. No pilar processos internos, são avaliados os processos produtivos e seus reflexos, como qualidade, custos, eficiência ao atendimento aos clientes interno e externo e, finalmente, no pilar pessoas e aprendizado, são avaliadas as atividades intangíveis: pessoas, tecnologia e clima organizacional da empresa.

De acordo com Lunkes (2003) as relações de poder envolvem a capacidade de uma subunidade, indivíduo ou grupo de modificar a conduta de outras subunidades, indivíduos ou grupos da empresa, de maneira desejada e, também, a capacidade de prevenir que os mesmos adotem uma conduta indesejável. A análise das relações de poder serve para conhecer a organização e, assim, tornar a fase de implementação mais rápida e de fácil absorção. Para avaliar as relações de poder de uma organização, são levantadas questões sobre:

- Estrutura de poder da organização;
- Como se dá a tomada de decisões na organização;
- Como ocorre a circulação de informações na organização;
- Qual é o nível de comprometimento das pessoas da organização para com os processos, as atividades, entre outros.

Todo processo de planejamento estratégico, invariavelmente, terá influência da cultura organizacional. De acordo com Maranhão e Macieira (2004) a cultura pode ser compreendida como o conjunto de crenças, valores e práticas que definem o modo de ser de uma sociedade, consolidando sua história. Para Schein (2009) a cultura organizacional corresponde a um padrão de suposições básicas

compartilhadas, que foi apreendido por um grupo à medida que solucionava seus problemas de adaptação externa e integração interna. A cultura é decisiva na elaboração e implementação de projetos de planejamento estratégico nas organizações, e, para mudá-la, não basta somente alterar as metas ou estrutura, é necessário mudar os sistemas onde as pessoas vivem ou trabalham.

A avaliação organizacional no modelo de Estrada (2006), requer conhecimentos de ordem geral, e é realizada através de pesquisa dos dados internos e vistoria das instalações das unidades e seus respectivos departamentos, com o objetivo de: conhecer a situação geral do ativo produtivo e coletar informações junto aos principais colaboradores dos diferentes níveis hierárquicos. Esta avaliação, juntamente com o levantamento da cultura e do poder na organização, servirá de auxílio para a definição da visão, considerando-se que a visão de futuro de uma organização é formada por valores básicos, advindos da análise de cultura e poder, e de várias supermetas concomitantes em perspectivas interligadas. Ou seja, tendo em vista a cultura, o poder e a situação atual da empresa nos cinco pilares descritos, formula-se a visão da organização, contendo metas gerais dentro dos pilares analisados.

#### 2.2.2.1.2 Fase de formulação

A segunda etapa do modelo de Estrada (2006) refere-se ao modelo de gestão estratégica, o qual se desenvolve em três fases: formulação, implementação e aprendizagem. Na fase de formulação estratégica se realiza o delineamento da visão de futuro que a empresa pretende alcançar, assim como a avaliação do ambiente externo e interno. No ambiente externo são levantadas as oportunidades e ameaças e, no ambiente interno são avaliados os pontos fortes e as oportunidades de melhorias. A partir deste trabalho são levantadas as questões estratégicas para a realização da visão de futuro.

A visão, de acordo com Estrada (2007 apud COLLINS; PORRAS, 2000), é o elemento que orienta sobre a essência a ser preservada e sobre o futuro para o qual o progresso deve ser direcionado. Uma visão não é limitada por tempo, representa propósitos globais permanentes e serve como base para o planejamento estratégico.

Os componentes básicos da visão são: valores, finalidade e supermetas. Os valores são os preceitos essenciais e permanentes de uma organização, enquanto a finalidade representa a razão de ser da organização. Já as supermetas têm como função focar e unificar os esforços da organização, bem como, atuar como catalisador do espírito de equipe.

Como as empresas estão inseridas dentro de um mercado, a análise do ambiente externo é de suma importância para o seu crescimento e sobrevivência. De acordo com o modelo, a análise do ambiente externo consiste no diagnóstico de oportunidades e ameaças que a empresa poderá encontrar, ao procurar a realização de sua visão de futuro. Por oportunidade, entendem-se as situações ou eventos externos à organização que, se bem aproveitados, podem facilitar o cumprimento da visão de futuro. Já as ameaças são situações ou eventos externos à organização, que podem dificultar o cumprimento da visão.

A análise do ambiente interno consiste em determinar os pontos fortes e as oportunidades de melhorias da empresa. O entendimento das potencialidades da empresa pode esclarecer os pontos fortes que sustentam as vantagens competitivas, assim como, os entendimentos das limitações ajudam a entender os pontos que são fatores que fragilizam a empresa frente aos concorrentes.

De acordo com o modelo, a última etapa da fase de formulação está relacionada às questões estratégicas, onde sua identificação, seleção e implementação resulta de um processo racional e, ao mesmo tempo, criativo, que objetiva encontrar os caminhos mais adequados à consecução da visão de futuro da empresa.

#### 2.2.2.1.3 Fase de implementação

Nesta fase, realiza-se o controle das questões estratégicas através do plano de ação. O controle estratégico também poderá ser realizado através do plano orçamentário e de indicadores de desempenho, que servirá de orientação para avaliar se a empresa está caminhando para o alcance de sua visão de futuro, ou se necessitará de ajustes ou de correção de rumo.

As questões estratégicas devem ser transformadas em planos de ação, os quais terão um detalhamento minucioso, para o controle e monitoramento de seus resultados. Os planos de ações são de responsabilidade de pessoas, órgãos, ou unidades organizacionais e, devem possuir data de realização e prioridade de execução. Seu sucesso depende do grau de compromisso assumido pela gerência. Além dessas questões, é essencial orçar os recursos necessários à sua execução, bem como, definir os indicadores de desempenho. Assim, será possível monitorar e controlar periodicamente os resultados e, se necessário, fazer as modificações e alterações no plano, ou, até mesmo, definir novas ações estratégicas visando atingir o que foi proposto na visão de futuro.

O sistema de controle estratégico tem como objetivo central dar orientação e suporte às correções que se fizerem necessárias, através da medição quantitativa, dos planos desenvolvidos no planejamento estratégico e, assim, alcançar a visão de futuro. Os instrumentos de controle e avaliação podem ser: o plano orçamentário e um sistema de indicadores de desempenho, entre outros.

Um plano orçamentário fornece mecanismos que proporcionam o gerenciamento nas áreas de *marketing*, operações, finanças e estratégia. A elaboração de um plano orçamentário permite à empresa:

- Tomar decisões cruciais, que enfoquem suas atividades e maximizem recursos;
- Compreender os aspectos econômico-financeiros;
- Coletar informações indispensáveis sobre o ramo e marketing;
- Prever e evitar obstáculos que possa, provavelmente, encontrar;
- Adotar metas específicas e medidas de avaliação do progresso ao longo do tempo;
- Expandir-se em novas direções, que proporcionem lucratividade crescente.

A estratégia quando traduzida através de indicadores de desempenho proporcionam às empresas uma probabilidade maior de sucesso.

Os principais objetivos de um sistema de indicadores de desempenho são:

- Comparar a forma, como os recursos organizacionais foram consumidos, com a forma que deveriam ser consumidos;

- Criar condições para melhoria dos processos de gestão, através da identificação dos pontos de melhorias, identificando as causas relativas ao não alcance dos planos, bem como apresentação de medidas corretivas;
- Adaptar a organização ao ambiente dinâmico, por meio do processo cíclico de mudança;
- Comunicar a toda a organização quais são seus planos e quais os resultados a serem alcançados;
- Fornecer *feedback* que compare o desempenho a um padrão;
- Tomar e apoiar, efetivamente, decisões com relação a recursos, planos políticos, esquemas e estruturas.

#### 2.2.2.1.4 Fase de aprendizagem

O aprendizado é a fase final do modelo. Nesta fase a mudança organizacional tem como objetivo promover o crescimento técnico e comportamental da empresa e de seu capital humano. O acompanhamento constante dos aspectos técnicos da empresa, bem como dos aspectos comportamentais das pessoas são necessários para captar e direcionar as informações obtidas através da mudança organizacional e retroalimentar todas as etapas, de forma que a empresa esteja permanentemente inovando, reformulando e ratificando as estratégias e ações que estão sendo implementadas.

### **2.3 Sistemas de controle estratégico**

Os sistemas de controle estratégico compreendem o sistema de controle de custos e o sistema de controle orçamentário.

### 2.3.1 Sistema de controle de custos

O novo ambiente desencadeado pela competição global e pelas inovações tecnológicas, ocorridas principalmente na década de 1970, demandou mais informações relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes, além daquelas referentes a custos fixos e mão-de-obra direta. O cenário de crescente competitividade levou às empresas a árdua luta pela sobrevivência, e, seus gerentes a, cada vez mais, se conscientizarem da importância do controle de custos em suas organizações. Gerenciar custos é reconhecer que muitas decisões tomadas hoje podem comprometer a organização na ocorrência de custos subsequentes.

Sobre a importância do controle de custos para os gerentes tem-se:

Com o aumento da concorrência – e tendo o uso eficiente da mão-de-obra direta e das máquinas deixado de ser o maior diferencial competitivo – os gerentes precisam de informações mais precisas sobre os custos de processos, produtos e clientes do que poderiam obter com o sistema de relatórios financeiros externos (KAPLAN, 1998, p.14).

Megliorini (2001) corroborou para o tema considerando que os principais objetivos que as empresas pretendem atingir, ao estruturar um sistema de custos, são: atendimento de exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades e avaliação de estoque; e, conhecimento dos seus custos, para a tomada correta de decisões e o exercício de controles. Para atender ao primeiro objetivo é necessário adequar o método de apuração de custos aos princípios contábeis, seguindo normas e legislações vigentes. Já, para atender ao segundo objetivo, são necessárias informações gerenciais, que podem ou não ser oriundas da contabilidade. As informações gerenciais ajudam na tomada de decisões, aprendizagem, planejamento e controle, atendendo necessidades estratégicas e organizacionais da empresa.

Para facilitar o entendimento sobre custos é necessário compreender o significado dos principais termos relacionados ao tema, entre eles: gasto, despesa e investimento. Tem-se:

- a) *Gasto*: para Wernke (2004) é um termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em

troca da obtenção de algum bem ou serviço. E, para Megliorini (2001) é o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens e serviços.

b) *Despesa*: para Megliorini (2001) são bens e serviços consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. E, para Peres (2005) são gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e de manutenção dos negócios da empresa.

c) *Investimento*: segundo Wernke (2004) são gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. E, para Megliorini (2001) são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função da venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização.

Quanto mais estruturadas forem as empresas, melhores serão os resultados encontrados, assim como, quanto menos informações estiverem disponíveis ou não forem confiáveis, os resultados encontrados serão deficientes. Um sistema de custos eficiente permite que os gestores tomem decisões com maior segurança e obtenham mais vantagens competitivas. Vários autores conceituam custos, sendo um deles o seguinte:

São os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados ao produto, posteriormente ativados quando os produtos objetos desses gastos forem gerados. De modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa (MEGLIORINI, 2001, p.7).

Segundo Perez (2005), os custos são gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços. As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção. Elas podem ser: quanto à alocação ao produto e quanto ao volume de produção.

a) *Quanto à alocação ao produto*: eles podem ser custos diretos e indiretos. Os custos diretos são os que podem ser quantificados e identificados no produto ou serviço e apropriados com relativa facilidade. Já os custos indiretos, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, ordens de serviço ou produtos e serviços executados;

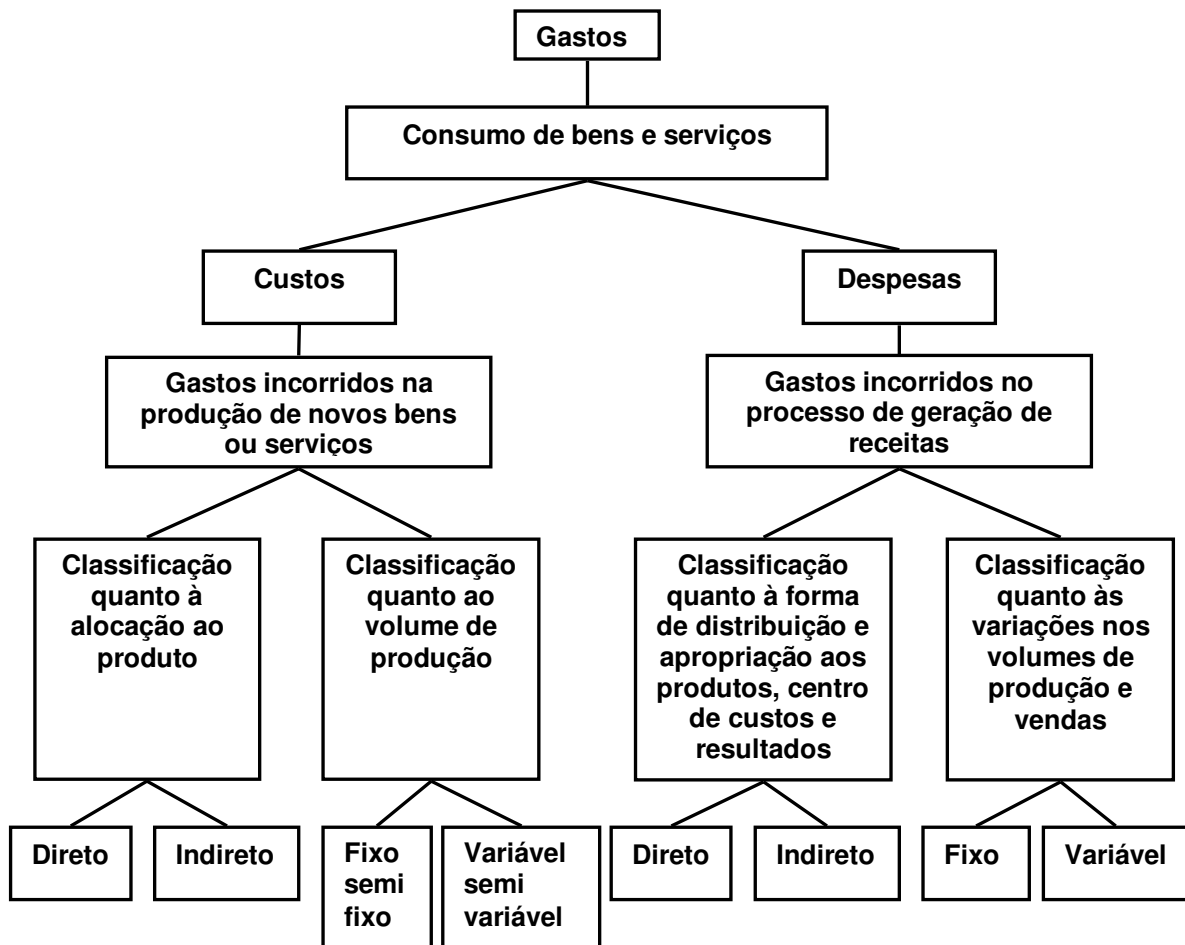
- b) *Quanto ao volume de produção*: eles podem ser custos fixos ou variáveis. Os custos fixos são os que permanecem constantes dentro de uma determinada capacidade produtiva, independente do volume de produção. Já os custos variáveis são os que mantêm a relação direta com o volume de produção ou serviço. Além de classificar os custos em fixos e variáveis, há duas outras classificações, que são: custos semivariáveis e custos semifixos. Os semivariáveis são aqueles que possuem em seu valor uma parcela fixa e outra variável, enquanto os semifixos são aqueles elementos de custos classificados de fixos que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada.

Para implantar um sistema de controle de custos é fundamental apurar, também, as despesas. Elas podem, segundo Perez (2005), ser classificadas quanto: às variações nos volumes de produção e de vendas e quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos, centros de custos e resultados.

- a) *Quanto às variações nos volumes de produção e de vendas*: em despesas fixas e despesas variáveis. São consideradas despesas fixas aquelas que permanecem constantes, dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas; independem do volume de vendas ou de prestação de serviços, ou seja, uma alteração no volume de receita não altera o valor total da despesa. São consideradas despesas variáveis aquelas que se alteram proporcionalmente às variações no volume de receita.
- b) *Quanto à forma de distribuição e apropriação aos produtos, centros de custos e resultados*: em despesas diretas e indiretas. As despesas diretas são as que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de venda e de prestação de serviços. Já as despesas indiretas são os gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas.

As classificações de custos e despesas apresentadas, podem ser vistas, resumidamente, na Figura 8.





**Figura 8** – Resumo da classificação de custos e despesas  
 Fonte: Produção da autora

Para atender às exigências legais, as empresas precisam adequar seus métodos de apuração de custos aos princípios contábeis, em conformidade com normas e legislações vigentes. A ciência contábil é um sistema de informação de sua importância nesta difícil tarefa de controlar custos. Segundo Limeira (2006) as finalidades básicas da informação contábil são: controle e planejamento. O primeiro é o processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo de acordo com os planos traçados. É por meio do controle que se elaboram e divulgam as informações que servirão de base para o planejamento futuro. E o segundo, é o processo pelo qual se decidem as ações a serem empreendidas no futuro.

A contabilidade de custos assume um papel de vital importância na alimentação de informação que diz respeito às conseqüências de custo a longo prazo e sobre medidas a serem tomadas pela organização, tais como corte de produtos, fixação do preço de venda, lançamento ou não de um determinado bem no mercado, opção de comprar ou fabricar certo produto, entre outras.

Para medir os custos primeiramente é necessário definir o objeto de custo. Para Falk (2001) um objeto de custo é qualquer item para o qual se deseja saber o custo. Pode ser um procedimento ou paciente específico, uma categoria de pacientes, um serviço do hospital, um departamento, ou mesmo a organização inteira.

Devido ao expressivo aumento da competição mercadológica, as indústrias, o comércio e as prestadoras de serviços, terão em seus custos uma ferramenta muito importante nas suas tomadas de decisões, pois o conhecimento dos custos é fator vital para se saber se um determinado produto é rentável ou não. Em caso negativo, saber quais as medidas de redução dos custos para torná-lo atraente e consumido no mercado. Segundo Falk (2001), com o avanço da tecnologia e seu preço para a implementação, a parte principal do custo de atendimento de um paciente está deixando de ser dos custos diretos de mão-de-obra e está passando a ser dos custos indiretos.

Um dos grandes desafios na apuração dos custos está na adoção dos critérios de rateio. Para Perez (2005) os critérios de rateio representam a forma utilizada para distribuição dos gastos indiretos aos produtos, centro de custos, centro de despesas ou receitas geradas. Não há um critério de rateio válido para todos os tipos de empresas. Estes dependem do gasto que está sendo rateado, do centro de custo, do produto e do valor envolvido. Alguns exemplos de critérios de rateios são: horas, quantidade, áreas, entre outros.

Na área de saúde, a apuração dos custos é ainda mais complexo do que em outras áreas, pois, além da dificuldade em adotar os critérios de rateio, existem muitas particularidades que envolvem essa atividade. Neste sentido Falk corrobora:

A análise de custos hospitalares (ou para qualquer outra Unidade de Saúde) nunca será perfeita devido ao tipo de cliente atendido. Falamos muito em custos variáveis como se fossem padronizados por atendimento. Qualquer um sabe, contudo, que essa situação raramente existe na área de saúde. Clientes são diferentes, seja por conta do gênero (mulheres e homens), idade (idosos, adultos ou crianças) ou devido à resistência física e

emocional de cada um, individualmente, apresentando custos variáveis diferentes com base na quantidade de serviços/atividades necessários para a recuperação total de sua saúde (FALK, 2001, p.31).

### 2.3.1.1 Métodos de custeio

Os métodos de custeio são ferramentas, que se bem utilizadas, permitem vantagens competitivas para as empresas. Para Silva (2000) custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos. Os métodos de custeio de maior relevância são: custeio por absorção; custeio baseado em atividades (*Activity-Base Costing* – ABC) e custeio direto ou variável.

Para Kaplan (1998) as empresas precisam de um método de custeio para três funções principais, que são:

- 1) Avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros;
- 2) Estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes;
- 3) Oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores.

A primeira função está diretamente ligada às necessidade de fatores externos à empresa, como: investidores, credores, reguladores e autoridades tributárias. E a segunda e terceira função, à necessidade dos gerentes internos de compreender e aperfeiçoar os aspectos inerentes das operações. Informações precisas e adequadas sobre custos são essenciais para os gerentes na hora da tomada de decisões estratégicas e no aprimoramento operacional.

#### 2.3.1.1.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta, mediante critérios de rateio. Segundo Wernke (2004) o custeio por absorção atribui aos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses definidos como custos diretos ou indiretos, ou

como custos fixos ou variáveis. Este é o método mais tradicional de custeio e suas principais vantagens são:

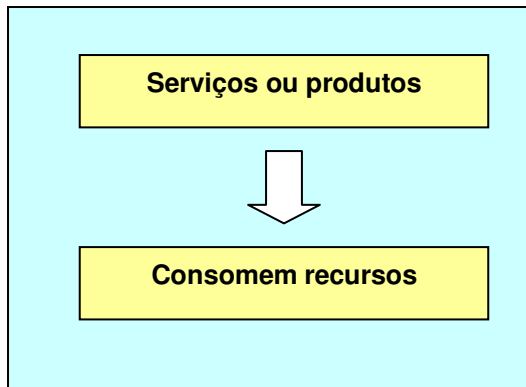
- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado com a contabilidade;
- Permite a apuração de custos por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil para isso;
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Este método, por atender à legislação, é o mais utilizado para as finalidades contábeis. Porém, ele requer uma atenção especial quanto ao uso de critérios de rateio para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos, ou seja, se os critérios de rateio não forem objetivos podem distorcer os resultados, o que causaria penalidades para alguns produtos e benefícios para outros. Portanto, a informação de custos resultantes pode ser inadequada para a utilização na tomada de decisão.

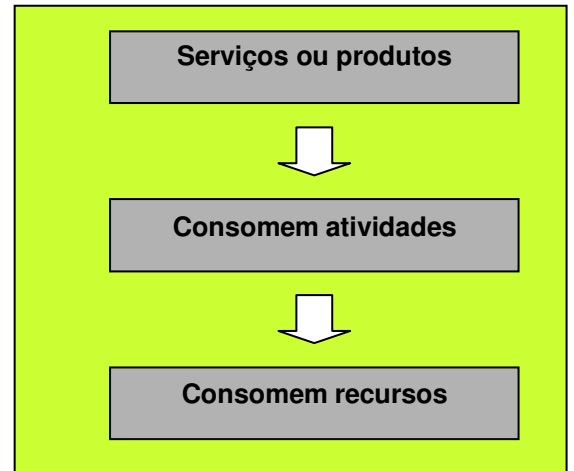
#### 2.3.1.1.2 Custeio baseado na atividade

Diante das necessidades de controlar os custos, ocasionados pelas mudanças no mercado, surgiram, em meados da década de 1980, os sistemas de custeio baseado em atividade (sistemas ABC). Para Kaplan (1998) o objetivo dos sistemas ABC foi suprir à necessidade de informações sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais de distribuição. Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes.

Segundo Falk (2001) a diferença, entre a visão tradicional de custos, representada no Quadro 3 e a visão de custos ABC, representada no Quadro 4, é que, na primeira, os serviços ou produtos (centros de custos ou responsabilidades) consomem recursos na prestação de seu trabalho, enquanto que, na segunda, os serviços ou produtos consomem atividades, e, depois, que são essas atividades que consomem os recursos.

**Quadro 3 – Visão tradicional de custos**

Fonte: Adaptado de Falk (2001, p.101)

**Quadro 4 – Visão de custos ABC**

Fonte: Adaptado de Falk (2001, p.101)

Para Wernke (2004) os benefícios proporcionados pela utilização dos sistemas ABC são:

- 1) Exposição da informação ao usuário: como é um sistema que se baseia nas atividades e demonstra o vínculo dessas com os produtos, serviços e clientes, ele costuma ser bem recebido pelos usuários;
- 2) Utilização da relação de origem dos custos como ferramenta de gestão;
- 3) Estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização;
- 4) Inclusão da totalidade dos custos nos produtos, por meio das atividades.

Outra vantagem dos sistemas ABC é que, com eles, os gerentes das organizações de saúde podem averiguar o custo da qualidade, uma vez que ele está baseado na definição das melhores maneiras de atender o paciente, para determinada patologia ou condição, e seus respectivos custos. Vários autores mencionam que a metodologia ABC fornece dados de custos mais apurados. Entretanto, ela requer mais tempo, dinheiro e esforço, além de uma mudança de paradigma de toda a organização, compreendendo desde os médicos, equipes de enfermagem até o setor administrativo.

### 2.3.1.1.3 Custeio direto ou variável

De acordo com Kaplan (1998) os sistemas de custeio direto, ao calcular os custos dos produtos, serviços e de atendimento ao cliente, ignoram totalmente os custos fixos e apenas atribuem os custos de material e mão-de-obra direta aos produtos.

Este sistema prevê uma apropriação de caráter gerencial. Segundo Wernke (2004) somente os custos diretos ou variáveis devem ser apropriados, enquanto que os custos indiretos ou fixos devem ser desconsiderados em termos de custo do produto. O mesmo autor destaca as vantagens e desvantagens do custeio direto ou variável como sendo:

- 1) Prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto, sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos;
- 2) Não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoque;
- 3) Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo;
- 4) Exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável;
- 5) Com a elevação do valor dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais acuradas.

Este método, quando comparado com o método de custeio por absorção, apresenta um resultado inferior, acarretando um imposto de renda menor a pagar, fato pelo qual não é aceito pela legislação fiscal.

### 2.3.2 Sistema de controle orçamentário

A necessidade de orçar confunde-se com a história da humanidade, uma vez que os primatas precisavam prever a quantidade de comida para os longos invernos. Porém, a constituição inglesa de 1689 - onde a Lei estabelecia que o rei, e posteriormente o primeiro-ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, desde que com a autorização do Parlamento – são as raízes das práticas contemporâneas do orçamento. Foi no Século XIX, na França e no governo de Napoleão, que a maioria das políticas e práticas hoje conhecidas foram desenvolvidas. Elas tinham como objetivo obter um maior controle sobre todas as despesas, inclusive as do exército (LUNKES, 2003).

Nos Estados Unidos, no início do Século XX, ocorreu o chamado movimento do orçamento público, que consistia em um plano elaborado contendo todas as atividades do governo. Neste período foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que, posteriormente, foram aplicados no orçamento da cidade de *New York*, primeira a implementar o orçamento público, no ano 1907. O Congresso norte-americano, em 1921, aprovou a obrigatoriedade do orçamento público, onde, o presidente era obrigado a submeter a proposta de orçamento anual ao congresso, cobrindo todas as receitas e despesas federais durante o próximo ano fiscal (LUNKES, 2003).

A primeira empresa privada a adotar o orçamento como ferramenta gerencial foi a *Du Pont de Memours*, nos Estados Unidos, em 1919 (LUNKES, 2003). Já no Brasil os primeiros estudos sobre orçamento ocorreram a partir de 1940, mas, foi a partir de 1970 que as empresas começaram a adotá-lo com maior frequência em suas atividades.

De acordo com Estrada (2006) orçar significa prever dados econômicos e financeiros para o exercício seguinte, considerando as metas estabelecidas na visão de futuro e nas questões estratégicas.

O orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada, uma materialização em valores dos projetos e planos. Ele é composto por dados financeiros e não-financeiros, podendo este último ser expresso em função da unidade de medida dos recursos apropriados, como: horas, litro, quilograma e outros. O orçamento é essencial para o planejamento e controle da

empresa e, seus objetivos principais são: planejamento; coordenação; comunicação; motivação; controle e avaliação, conforme representados no Quadro 5. Os objetivos auxiliam na coordenação das ações dos líderes de diversas áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, bem como, auxiliam no gerenciamento das despesas e receitas (LUNKES, 2003).

**Quadro 5** – Os seis principais objetivos do orçamento

<b>Objetivos</b>	<b>Descrição</b>
<b>PLANEJAMENTO</b>	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
<b>COORDENAÇÃO</b>	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
<b>COMUNICAÇÃO</b>	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
<b>MOTIVAÇÃO</b>	Fornecer estímulos aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
<b>CONTROLE</b>	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessários.
<b>AVALIAÇÃO</b>	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Adaptado de Lunkes (2003, p.41).

Um orçamento é, basicamente, um mapa para se atingir o destino desejado. Idealmente, ele o conduz do ponto de partida à meta final; do conceito básico do negócio a uma empresa saudável e bem-sucedida. Além disto, fornece uma noção dos obstáculos, indicando caminhos alternativos. Um plano orçamentário fornece mecanismos que proporcionam o gerenciamento nas seguintes áreas: marketing; operações; projeções financeiras e desenvolvimento de longo prazo.

A base para um bom planejamento estratégico envolve a análise da estrutura financeira. Um dos controles gerenciais muito utilizados é o plano orçamentário. Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação da gestão de uma empresa, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando o que foi estabelecido em seu planejamento estratégico.

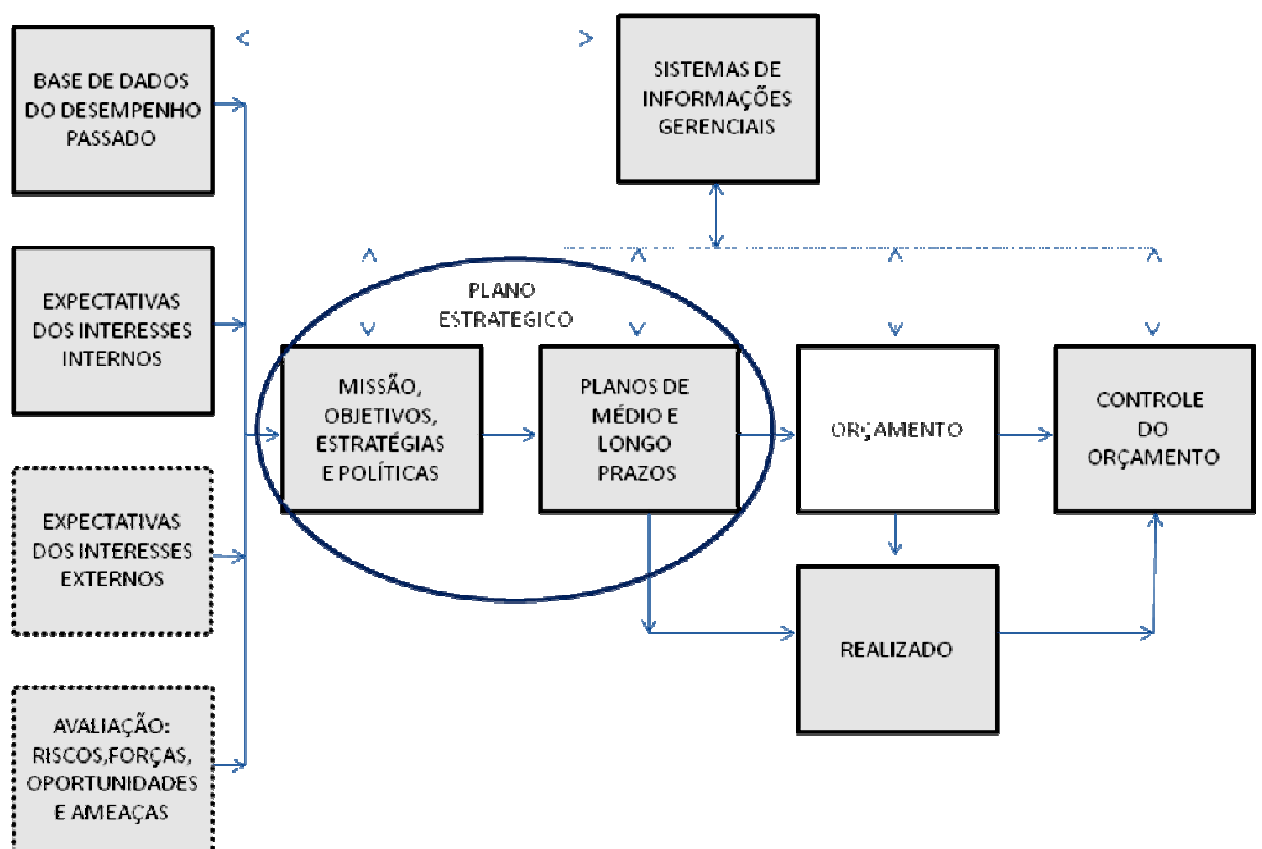
Segundo Thompson (2003) as cinco tarefas adicionais para a implementação de estratégia, são: orçamentos, políticas, melhores práticas, sistemas de apoio e recompensas. Para implementar e executar o planejamento estratégico as organizações precisam de recursos, pois, sem alocação de pessoal e capital de giro é muito difícil executar o trabalho corretamente. Para implementar o planejamento estratégico é fundamental a elaboração do orçamento pelo gerente. A maneira como se relacionam as alocações orçamentárias e as necessidades de implementação da



estratégia é que definirá se o processo continua, ou seja, uma alocação orçamentária muito pequena impede ou atrasa as organizações de executar o planejamento estratégico, já a alocação orçamentária muito grande leva ao desperdício de recursos e redução do desempenho financeiro.

O plano orçamentário permite uma discussão interna na empresa do estágio em que se encontram as práticas de planejamento, esse tipo de discussão traz ótimos resultados relacionados às atitudes dos indivíduos, que tomam consciência da necessidade imperiosa de adotar o plano orçamentário como sistemática de trabalho.

Frezatti (2007), na Figura 9, apresenta o relacionamento entre os vários elementos que compõem o processo de planejamento estratégico das organizações, que são: base de dados do desempenho passado; expectativas dos interesses externos; expectativas dos interesses internos; avaliação dos riscos, forças, oportunidades e ameaças; missão, objetivos, estratégias e políticas; planos de médio e longo prazos; e, finalmente, o orçamento.



**Figura 9** – Relacionamento entre os elementos do processo de planejamento de uma organização  
Fonte: Adaptado de FREZATTI (2007, p.15).

Ao analisar a Figura 9, percebe-se que a maioria das empresas possui uma base de dados passados, que pode ser usada para o desenvolvimento do processo de planejamento. E, como geralmente as empresas sofrem uma pressão advinda das expectativas dos interesses externos, como acionistas, clientes, comunidade e governo, elas interagem com as expectativas dos interesses internos, uma vez que os gestores têm pretensões monetárias, de carreira e poder. Após a avaliação dos riscos, das forças, das oportunidades e ameaças, é definido o plano de negócios que tornem viável a busca dos objetivos. Na sequência são tratadas as questões estratégicas, lembrando que as ações de longo prazo devem prevalecer sobre as de curto prazo. A missão (em alguns modelos, precedidas pela visão), os objetivos, as estratégias, as políticas e os planos operacionais são definidos, revisados e ajustados periodicamente, para permitir coerência de atitudes e consistência ao longo do tempo. Após a definição da visão estratégica do negócio é possível a elaboração do orçamento para um exercício, contemplando as ações definidas no plano estratégico. Após a elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário se desenvolve. O controle orçamentário tem como objetivo monitorar o plano estratégico da organização a curto prazo, pois serve para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento. Portanto, o orçamento é o instrumento que implementa as decisões do plano estratégico, geralmente para um exercício, estando a ele subordinado.

Segundo Lunkes (2003) é ideal que o processo orçamentário oriente os gestores na tomada de decisão, auxilie na implementação dos planos e objetivos, produza padrões de desempenho e promova a coordenação e a comunicação na empresa. Portanto, o orçamento não deve ser considerado algo fixo e imposto de uma forma autoritária. Ao longo do tempo, o orçamento foi se adaptando e acompanhando as tendências das modernas teorias de gestão, logo, existem várias formas de apresentação, que muitos autores denominam de métodos orçamentários, que são: orçamento empresarial, orçamento contínuo, orçamento de base zero, orçamento flexível, orçamento por atividades, orçamento perpétuo, e, ainda, orçamento padrão, de tendência e incremental.

### 2.3.2.1 Método de orçamento flexível

O método de orçamento flexível, apresentado por Lunkes (2003), além de propiciar uma maior participação dos membros da organização, também, necessita de elevado nível de informação para ser executado. Para a aplicação do orçamento flexível é necessário um profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos, principalmente, dos custos indiretos de fabricação, que, através dos anos, podem se tornar representativos e, muitas vezes, superiores aos custos com matéria-prima e mão-de-obra direta.

O mesmo autor afirma que os orçamentos flexíveis e as variações podem desempenhar um papel fundamental no planejamento gerencial e no controle. Entende-se por variações a diferença entre o resultado obtido e o valor orçado, e, elas são importantes porque ajudam os gerentes no planejamento e nas decisões de controle, uma vez que, áreas com variações recebem mais atenção, variações podem explicar situações indesejadas e são usadas para avaliar desempenho.

Para elaborar o orçamento flexível são necessárias cinco etapas, que são:

- 1) Determinação do preço orçado unitário de venda, dos custos variáveis orçados, por unidade, e dos custos fixos orçados;
- 2) Determinação da quantidade real de medidas de receita;
- 3) Determinação do orçamento flexível da receita, com base na receita unitária orçada e no número real de medidas da receita;
- 4) Determinação da quantidade real das medidas de alocação dos custos;
- 5) Elaboração do orçamento flexível de custos, baseado nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real das medidas de custo.

O orçamento flexível permite a projeção do lucro operacional, uma vez que é determinada a receita líquida e os custos fixos e variáveis. Além disto, ele permite identificar as diferenças entre o orçamento flexível previsto e o realizado, se elas foram causadas pela variação do preço, volume, ou foram causadas por eficiência ou ineficiência no uso de materiais, mão-de-obra, entre outros.

## **3 METODOLOGIA**

### **3.1 A pesquisa**

Este capítulo tem como objetivo apresentar a metodologia científica utilizada nesta pesquisa, descrevendo e delimitando a pesquisa, bem como ao método científico usado. De acordo com Demo (1995) metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e prática.

Por ciência entende-se como a forma de investigar racionalmente um fenômeno, direcionando e focando o estudo na descoberta da verdade. A investigação é metódica, ou, de acordo com o método científico, um processo de avaliar o conhecimento empírico. Pode-se definir ciência como uma sistematização de conhecimentos, um conjunto de proposições logicamente correlacionadas sobre o comportamento do objeto que se deseja estudar (LAKATOS, 2005).

Gil (2006) define método científico como o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento. A característica principal de uma pesquisa é o método de investigação, que será a base do processo de construção de um conhecimento. Este conhecimento precisa ser questionado e posto à prova, visando seu reconhecimento perante a comunidade científica.

O conhecimento científico tem uma abordagem descritiva e racional de como os fenômenos acontecem, explicando e justificando os métodos usados para chegar

à determinada verdade. Trabalha com experimentação e não somente com a razão, onde todas as suas hipóteses são postas à prova de sua veracidade. Este processo constante, de questionamento e de validade dos resultados, faz com que o conhecimento gerado tenha importante valor científico, mesmo não sendo definitivo ou livre de falhas. Para Lakatos e Marconi (2000) os trabalhos de pesquisa são orientados pelo método científico, que compreendem um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando nas decisões dos cientistas.

A metodologia empregada no presente trabalho, demonstra os passos, os métodos e as técnicas utilizadas para alcançar o objetivo desejado que é: descrever e avaliar a implantação do conselho de administração e seus sistemas de gestão e controle estratégico em uma empresa de saúde.

### 3.1.1 Classificação da pesquisa

Vários autores classificam as pesquisas quanto à natureza, quanto aos objetivos e quanto ao procedimento técnico para realizá-las.

De acordo com a natureza uma pesquisa social pode ser classificada como qualitativa e quantitativa. Segundo Trujillo (1982) as variáveis qualitativas são caracterizadas pelos seus atributos; estes correspondem àqueles aspectos que não são mensuráveis, não numéricos das hipóteses de pesquisa ou do problema de pesquisa, sendo assim, as variáveis qualitativas são apenas descritas. Já as variáveis quantitativas são dados numéricos, quantitativos, definidos não apenas em termos de dados ou números, mas, também, exigindo um sistema lógico que permita a atribuição dos números, fazendo com que os resultados sejam úteis e confiáveis.

Para o desenvolvimento do presente trabalho, foi utilizada a pesquisa qualitativa, pois busca a compreensão detalhada da estrutura organizacional e administrativa de uma empresa da área da saúde. A pesquisadora atuou diretamente na empresa, observando processos de trabalho, estudando documentos e participando da rotina.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser: exploratória, descritiva e explicativa. As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, visando à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis em estudos posteriores. As pesquisas descritivas descrevem as características de determinado fato, população ou fenômeno, visando verificar relações entre variáveis associadas. Já as pesquisas que se preocupam em identificar os fatores que determinam, contribuem ou influenciam para a ocorrência de fatos ou fenômenos são definidas como explicativas (GIL, 2006).

Esta pesquisa se caracteriza como descritiva, pois tem como objetivo a descrição de uma empresa da área de saúde antes e após a implantação do conselho de administração e os sistemas de gestão e controle estratégico. Foram realizadas as descrições das etapas da implantação do conselho, do estabelecimento da visão de futuro e do planejamento estratégico, bem como a descrição da maneira como foi implantado o sistema de controle de custos e o sistema de controle orçamentário.

Quanto ao procedimento técnico, as pesquisas podem ser mais comumente classificadas em pesquisa: bibliográfica, documental, experimental, *ex-post-facto*, levantamentos (*survey*), estudo de campo e estudo de caso (GIL, 2006).

Segundo Lakatos (2005) a pesquisa bibliográfica, ou fontes secundárias, abrange toda a bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografia, teses, material cartográfico, até meios de comunicação orais, como rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão.

A pesquisa documental é similar à pesquisa bibliográfica, diferenciando-se apenas pela natureza de suas fontes, onde, na pesquisa bibliográfica são utilizadas as contribuições de diversos autores sobre determinado assunto, e na pesquisa documental são utilizados materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que ainda podem ser re-elaborados, dependendo dos objetivos da pesquisa (GIL, 2006).

Já o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo, dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos (YIN, 2005).

De acordo com Gil (2006) o estudo de caso se caracteriza pelo estudo aprofundado e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. O estudo de caso tem como finalidades: explorar situações da vida real, cujos limites não estão claramente definidos; descrever situações da realidade em que está sendo feita a pesquisa; explicar variáveis causais de fenômenos específicos, em situações que não possibilitam a realização de experimentos e levantamentos.

No presente estudo, desenvolveu-se a pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso, elaborada com a finalidade de coletar informações acerca da implantação do conselho administrativo e os sistemas de gestão e controle estratégico em uma empresa de saúde. A referida pesquisa se caracterizou, essencialmente, como um estudo de caso, pois, fez uma análise detalhada de uma única empresa da área de saúde.

### 3.1.2 Formulação do problema

Para Gil (2006) toda a pesquisa científica deve iniciar com a formulação de um problema, tendo por objetivo a busca de uma solução para o problema formulado. Entretanto, a formulação do problema deve conter clareza, concisão e objetividade, visando orientar o pesquisador na busca pela solução da questão posta à análise.

Neste sentido, o problema do presente estudo foi: Na atual conjuntura, onde os mercados são cada vez mais competitivos, as empresas prestadoras de serviço em saúde precisam, além da inovação tecnológica e acesso ao capital, de um sistema eficiente e eficaz de gerenciamento.

### 3.1.3 Questão de pesquisa

Estrada (2006 apud TRIVIÑOS, 1995) tem salientado que as questões de pesquisa representam aquilo que o pesquisador pretende esclarecer, sendo que estas questões o orientarão de sobremaneira no trabalho a ser elaborado.

O presente trabalho foi realizado para responder a seguinte questão de pesquisa: Como avaliar a implantação de um conselho de administração e os sistemas de gestão e controle estratégico em uma empresa de saúde?

#### 3.1.4 Delimitação do tema

A presente pesquisa foi realizada em uma empresa de saúde de Santa Maria, estado do Rio Grande do Sul, com o objetivo de descrever e avaliar a implantação do CA e os sistemas de gestão e controle estratégico.

#### 3.1.5 Participantes da pesquisa

Os participantes da pesquisa são sujeitos que elaboram conhecimentos e produzem práticas adequadas para intervir nos problemas que identificam. Pressupõe-se, ainda, que eles tenham um conhecimento prático, de senso comum e representações elaboradas, que formam uma concepção de vida e orientam as suas ações individuais (CHIZZOTTI, 1995).

Esta pesquisa foi desenvolvida com os componentes dos principais grupos que atuam, interferem ou influenciam na organização. Eles fazem parte da estrutura operacional, constituindo-se de dez sócios e dois gerentes.

#### 3.1.6 Coleta de dados

No presente trabalho, utilizou-se, principalmente, documentos (balanço, demonstrativo de resultado e fluxo de caixa), como fontes de dados secundários, e



questionário, como fonte de dados primários. Os documentos serviram para confirmar e acrescentar evidências de outras fontes, pois as fontes documentais, muitas vezes, proporcionam dados suficientemente ricos e evitam desperdício de tempo.

O questionário, segundo Gil (2006), é uma técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões, apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, entre outras. As questões podem ser: fechadas, abertas e relacionadas.

Para obter os dados relevantes ao estudo proposto, foi elaborado um questionário, com 12 questões abertas, de igual teor, conforme Apêndice A. Este foi distribuído e aplicado para aos dez sócios integrantes da organização, e aos dois gerentes. Segundo Gil (2006) a principal vantagem das questões abertas é o fato de não forçar o respondente a enquadrar sua percepção em alternativas preestabelecidas. Entretanto, o processo de tabulação das respostas torna-se mais complexo.

### 3.1.7 Análise dos dados

A análise dos dados segundo Yin (2005) consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar, recombina as evidências quantitativas e qualitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo. O autor revela que a análise das evidências de um estudo de caso não é uma tarefa fácil se as estratégias e as técnicas não forem bem definidas.

Para o efeito de validade do levantamento e análise dos dados deste trabalho, foram utilizadas três estratégias: a triangulação, a checagem por participantes e o exame dos pares.

- *Triangulação*: múltiplas fontes de dados (sócios e gerentes da *EMPRESA*) ou múltiplos métodos (documentos e questionário) para confirmar as descobertas emergentes.
- *Checagem por participantes*: em reunião na organização foram apresentados os dados e interpretações retiradas dos questionários para

participantes que serviram de fonte (sócios e gerentes), perguntando se os resultados obtidos eram plausíveis.

- *Exame dos pares*: solicitando a opinião de profissionais e pesquisadores sobre as descobertas encontradas (Consultor que participou da implantação do conselho de administração na organização).

### 3.1.8 Limitações da pesquisa

Dada à dificuldade de explorar todos os ângulos de um fenômeno num tempo razoavelmente limitado, se faz necessário determinar o foco da pesquisa e o estabelecimento dos contornos do trabalho. As limitações mais importantes desta pesquisa foram:

- O estudo está limitado a uma organização;
- Na coleta de dados, os depoimentos foram restritos a um número limitado de pessoas, e não a todos os membros da organização.
- A pesquisa, em muitos momentos, fica limitada à capacidade dos sócios e gerentes para descrever suas percepções.
- O método de estudo de caso usado neste trabalho forneceu uma grande quantidade de detalhes, dados que poderão ser usados em outras pesquisas. Entretanto, a conclusão e os dados selecionados para este estudo não poderão ser generalizados além da organização estudada, sem as adaptações necessárias.

## **4 O ESTUDO DE CASO**

### **4.1. Empresa pesquisada**

#### **4.1.1 A história**

A *EMPRESA*, assim denominada neste trabalho, é uma prestadora de serviços na área de saúde, no segmento de diagnóstico por imagem, localizada em Santa Maria, RS. Suas atividades começaram no ano de 1998, com uma equipe inferior a cinquenta profissionais. No ano 2000 a *EMPRESA* mudou sua administração, sendo contratados novos profissionais para a área, os quais desenvolveram vários projetos, dentre eles o de ampliação do serviço. Para alcançar este objetivo foram necessários novos equipamentos e maior área física. Até abril de 2003 a *EMPRESA* estava instalada na parte interna do hospital, em maio do mesmo ano ela alterou suas dependências para um prédio destinado ao tratamento e diagnóstico, permitindo assim um acesso externo aos pacientes ambulatoriais. Na mesma oportunidade ela alterou a sua marca. Essas mudanças levaram a empresa a fazer uma grande divulgação na região, informando aos seus pacientes as alterações ocorridas.

O novo local e a nova marca, aliados à tecnologia e à capacidade técnica, foram os principais fatores de alavancagem da empresa, neste período. A partir daí a empresa passou a oferecer para Santa Maria e região, os mesmos serviços encontrados nos maiores centros de referência do país, tornando-se, assim, o maior

e mais completo centro de diagnóstico por imagem da Região Centro e Sul do estado do Rio Grande do Sul (RS).

Para acompanhar essa evolução, no ano de 2008, surgiu a necessidade de implantar o conselho de administração na *EMPRESA*.

#### 4.1.2 Dados da empresa

A *EMPRESA* é uma prestadora de serviços de diagnóstico por imagem, e dispõe dos seguintes métodos, também chamados de famílias: Ressonância Magnética (RM), Tomografia Computadorizada (CT), Ultra-sonografia (US), Densitometria Óssea (DO), Mamografia (Mamo), Radiologia Digital (RX) e Biópsias. Ela está localizada anexa a um hospital, na cidade de Santa Maria, RS.

A empresa presta serviços aos pacientes ambulatoriais de Santa Maria e a mais de trinta cidades circunvizinhas, que são: Agudo, Alegrete, Bagé, Caçapava do Sul, Cacequi, Cachoeira do Sul, Dilhermando de Aguiar, Dom Pedrito, Dona Francisca, Faxinal do Soturno, Formigueiro; Itaara, Ivorá, Jaguari, Pinhal Grande, Julio de Castilhos, Mata, Nova Palma, Quarai, Restinga Seca, Rosário do Sul, Santana da Boa Vista, Santana do Livramento, Santiago, São Borja, São Gabriel, São Francisco de Assis, São João do Polêsine, São Martinho da Serra, São Pedro do Sul, São Sepé, Silveira Martins, Tupanciretã, Uruguaiana, Vila Nova do Sul, entre outras.

Como a *EMPRESA* localiza-se anexa a um hospital, numa área de aproximadamente 1.000 m<sup>2</sup>, atende a todos os pacientes internados, que necessitam de exames de diagnóstico por imagem, durante as 24 horas do dia, todos os dias do mês. Além do hospital citado, outros hospitais são atendidos, pois é o único serviço que disponibiliza sua estrutura para o atendimento em horário integral. Atualmente a empresa conta com 120 colaboradores e dez profissionais médicos, distribuídos conforme organograma, Anexo D.

O atendimento é feito para pacientes de mais de noventa convênios entre, instituições, sindicatos, empresas, cooperativas médicas, prefeituras, caixas de assistência, cartões de desconto e particular. A empresa presta seus serviços nas seguintes condições: a prazo, de trinta dias a noventa dias e, à vista.

#### 4.1.3 Administração organizacional antes da implantação do Conselho de Administração

Antes da formação e implantação do conselho, a administração organizacional da *EMPRESA* era exercida pelos sócios majoritários e pela administração. As decisões técnicas eram de responsabilidade do diretor técnico, devido às exigências legais. O organograma, Anexo C, ilustra a figura dos sócios em destaque, seguidos do diretor técnico, que também era sócio da empresa e, na sequência, o profissional da administração. A este estavam subordinados os supervisores das áreas técnicas e operacionais e os demais colaboradores. A empresa possuía um departamento de contabilidade, recursos humanos e tecnologia de informação, para que as informações fossem processadas, trabalhadas e obtidas com agilidade e precisão.

As principais ferramentas de controle utilizadas pela *EMPRESA* eram o Fluxo de Caixa, o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) e o Balanço. A partir delas eram tomadas as principais decisões financeiras, pois, na empresa não existia um sistema de custos e um sistema de controle orçamentário. Um relatório gerencial muito utilizado era o de números de procedimentos por família, entendem-se pelo termo família os grupos de procedimentos iguais. As principais famílias são: Ressonância Magnética, Tomografia Computadorizada, Ultra-sonografia, Densitometria Óssea, Mamografia e Radiologia Digital e Biópsias.

A cada término do exercício, a empresa enviava as informações contábeis para uma auditoria externa. Até o ano de 2007 não existia nenhum trabalho de consultoria externa na área gerencial.

## 4.2 O Conselho de Administração

### 4.2.1 A implantação do Conselho de Administração

No final do ano de 2007 a *EMPRESA* contratou um consultor externo. Este, após avaliar a empresa, propôs aos sócios e à administração a implantação do conselho de administração. Em abril de 2008, com aprovação de todos, iniciaram os trabalhos de implantação do conselho de administração. Os principais motivos que levaram à implantação do conselho de administração foram:

- 1) A informalidade na aprovação dos estudos e projetos, pois, eles partiam do setor administrativo e eram levados para a apreciação dos sócios majoritários que, muitas vezes de maneira informal, aprovavam ou rejeitavam;
- 2) Dificuldades de reunir todos os sócios para discutir os assuntos da empresa e determinar um rumo a seguir, a visão de futuro;
- 3) Elaboração e implantação do planejamento estratégico;
- 4) Necessidade de reestruturação societária e de ampliação do número de profissionais médicos;
- 5) Evoluir o sistema de controle existente através da implantação de um sistema de controle de custos e de um sistema de controle orçamentário;
- 6) Necessidade de transparência e comunicação.

A estrutura do conselho de administração da *EMPRESA* é composta pelo presidente e mais nove conselheiros internos e um conselheiro externo. Os conselheiros não possuem um prazo determinado de mandato, bem como, não são remunerados, exceto o conselheiro externo. As reuniões do conselho de administração são realizadas mensalmente. Todos os assuntos discutidos são registrados em ata e, ao término de cada reunião, é gerada a pauta para a reunião seguinte.

#### 4.2.2 Administração organizacional com a implantação do Conselho de Administração

Com a implantação do conselho de administração as decisões mais importantes da empresa deixaram de ser tomadas pelos sócios majoritários e pela administração. O novo organograma, Anexo D, demonstra a descentralização da tomada de decisões. Após a implantação do conselho de administração as decisões passaram a ser tomadas através da votação no conselho. Em um primeiro momento, as questões são apresentadas, posteriormente, são discutidas e, existindo uma quantidade suficiente de informações, são aprovadas ou reprovadas, através da votação dos conselheiros. Caso não haja informações suficientes, são feitos novos estudos e, na próxima reunião do conselho de administração, são levadas novamente para apreciação. Cada conselheiro tem direito a um voto e, no caso de empate na votação, cabe ao presidente o voto de minerva.

Com a implantação do conselho de administração a gestão e o controle estratégico foram aprimorados. O primeiro passo foi aperfeiçoar a gestão estratégica através do estabelecimento da visão de futuro e da implantação do planejamento estratégico. O passo seguinte foi inserir o sistema de controle de custos e o sistema de controle orçamentário, pois a *EMPRESA* utilizava apenas o Fluxo de Caixa, o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE) e o Balanço, como instrumentos de controle.

### 4.3 Os sistemas de gestão estratégicos

#### 4.3.1 Visão de futuro

Após várias reuniões, onde o consultor ministrou diversas palestras sobre planejamento estratégico (PE), conceituando e expondo sua importância, foram realizados *workshops* para construir a visão de futuro. Os *workshops* tiveram como objetivo estabelecer e descrever uma visão de consenso dos *stakeholders* da

*EMPRESA*, buscando a construção de um futuro novo em conjunto. Nesses *workshops* foi aplicado um questionário, Apêndice A, para os integrantes do conselho de administração e para os gerentes. A compilação desses resultados deu origem à visão de futuro da empresa.

Os principais passos para a definição da visão de futuro foram:

- 1) *Definir as pré-condições para construir a visão de futuro.* Para isso foi necessário: definir a abrangência da visão de futuro, a qual foi definida para toda a organização; estabelecer o período de abrangência da visão de futuro, ficando acordado o período de quatro anos, ou seja, até dezembro de 2011; definição dos patrocinadores do processo, sendo escolhidos os sócios e os gerentes; definição dos profissionais envolvidos no processo de desenvolvimento de visão de futuro, sócios, gerência e consultor; e, estabelecer qual a expectativa com a visão de futuro.
- 2) *Identificar os principais clientes.* Os clientes foram divididos em dois grandes grupos: os clientes externos e os clientes internos. O primeiro grupo é composto pelos médicos assistentes, hospital parceiro, pacientes e convênios e, o segundo, pelos sócios, médicos, gerentes, supervisão e colaboradores.
- 3) *Estabelecer a finalidade básica.* A finalidade básica compreende a realização de exames com qualidade e comprometimento, auxiliando de forma eficaz:
  - a) os médicos assistentes no tratamento de seus pacientes;
  - b) os principais parceiros, hospital e convênios;
  - c) os pacientes na melhoria de sua saúde e qualidade de vida.
- 4) *Identificar os valores da empresa.* Os principais valores básicos que a empresa possui são: honestidade de suas ações; qualidade e confiabilidade de seu trabalho; credibilidade; ética médica; qualidade de seus profissionais e harmonia, amizade, imparcialidade e respeito no relacionamento da sociedade.
- 5) *Estabelecer as supermetas.* As supermetas foram estabelecidas para o prazo de quatro anos e estão relacionadas com os seguintes tópicos: otimização de resultados; ampliação e expansão dos serviços; programas de treinamento e qualificação e fidelização de clientes.



### 4.3.2. Planejamento estratégico

A partir do estabelecimento da visão de futuro, que é essencial para o planejamento estratégico, foi feita a análise sistemática das oportunidades e ameaças do ambiente externo, e dos pontos fortes e oportunidades de melhorias da empresa, com o intuito de estabelecer as questões chaves e o plano de ação respectivo, que contribuam para o cumprimento da visão de futuro.

No desenvolvimento do planejamento estratégico foi feita a análise das oportunidades, onde o desempenho da economia brasileira e a variação cambial foram as questões mais impactantes. Já na análise das ameaças, a crise da econômica mundial e a concorrência, foram as mais significativas. Após esta análise foi feita a análise os pontos fortes e oportunidades de melhorias, que tinham como objetivo o estudo das seguintes áreas: administração organizacional, recursos humanos, finanças e custos, produção, marketing e prestação dos serviços. Para os pontos fortes foram identificadas a competência e a qualificação dos profissionais da empresa. Enquanto que, para as oportunidades de melhoria, foram evidenciadas: a estruturação de cargos e responsabilidades, a estruturação do conselho de administração, a otimização de custos e a reestruturação no atendimento.

Na sequência do desenvolvimento do planejamento estratégico foi criado o plano de ação da empresa, sendo estabelecidas nove questões estratégicas. Neste estudo de caso são abordadas duas questões estratégicas: sistema de controle de custos (Apêndice B) e sistema de controle orçamentário (Apêndice C). Após o preenchimento dos quadros, todas as informações são acompanhadas pelo conselho de administração.

## 4.4 Os sistemas de controle estratégico

### 4.4.1 Sistema de controle de custos

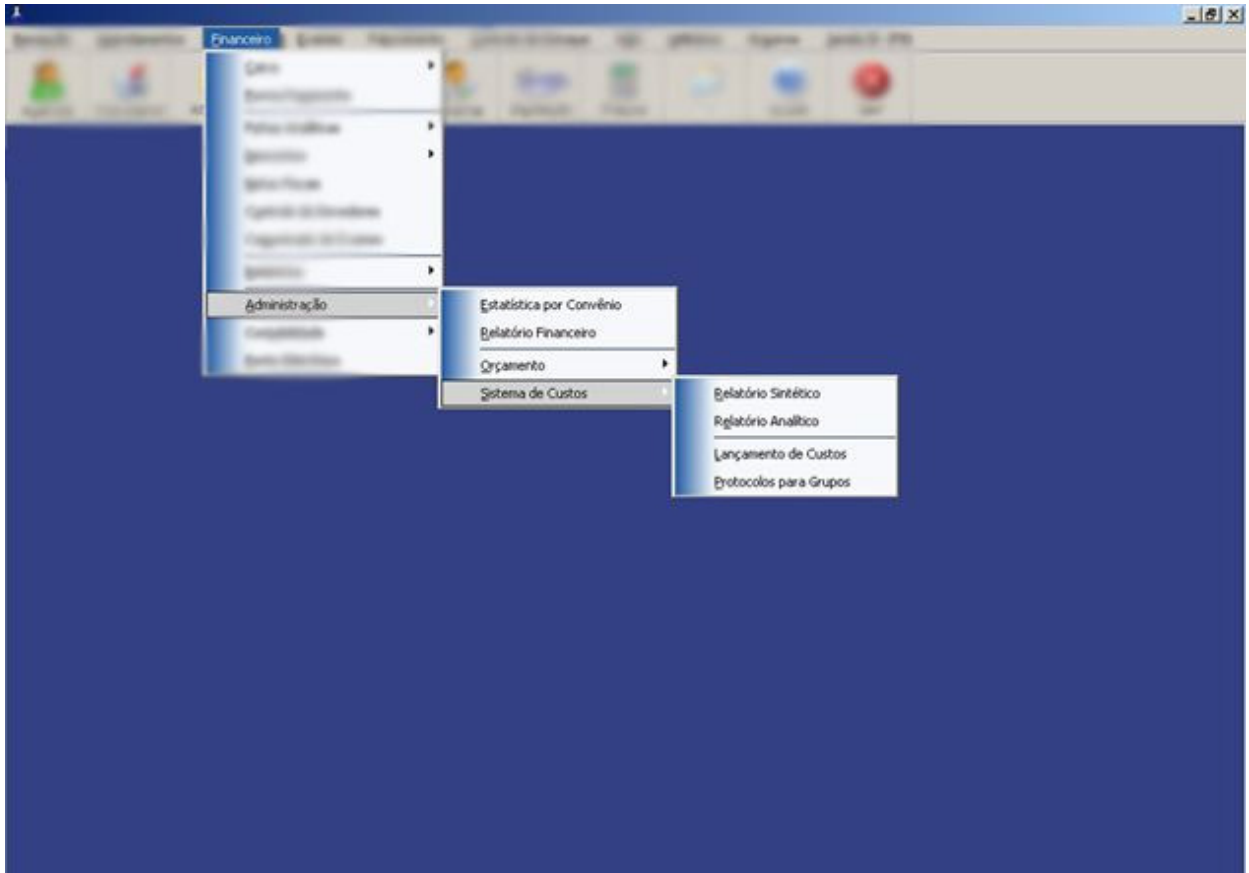
A primeira etapa da elaboração do sistema de custos contou com a participação de uma empresa externa contratada, juntamente com a administradora, o contador, o supervisor de tecnologia de informação e a gerente de recursos humanos. Após definir a equipe de trabalho foi estudado o método de custeio a ser adotado por ela. O método de custeio escolhido foi o de absorção por ser aceito pela legislação, pelo sistema de custos estar integrado com a contabilidade, por absorver todos os custos de produção e, por permitir a apuração do custo total de cada procedimento. Na etapa seguinte foram identificados os custos e as despesas, os quais foram divididos em direto e indireto. Os principais custos diretos são: material de clínica, salários diretos, encargos diretos, manutenção, serviços técnicos e impressos. E os principais custos e despesas indiretos são: aluguel, tributos, grupo das despesas operacionais e despesas do departamento de pessoal.

Para garantir a eficácia do sistema de custos foram necessários a definição e a implantação de novas rotinas de compras, controle de estoque, controle de consumo de materiais, assim como, a alteração no plano de contas e a integração da folha de pagamento. O sistema de compras e estoque fornece o preço médio ponderado, o qual foi base para a formação de alguns custos, exemplos: protocolos e filmes. Todas essas novas rotinas foram implantadas no sistema operacional da *EMPRESA*.

Um dos fatores relevantes para a elaboração do sistema de controle de custos foi a forma de apuração dos custos. De maneira geral, para a composição dos custos, as contas da *EMPRESA* foram oriundas do sistema próprio de contabilidade. No entanto, algumas contas, como: material de clínica, entre outras, têm tratamento genérico na contabilidade e foi necessário buscar esta informação no sistema operacional da *EMPRESA*, o qual apresenta níveis de consumo de materiais de clínicas por família ou por procedimentos.

A idéia central do sistema de controle de custos foi identificar e separar toda a estrutura de custos e despesas da *EMPRESA* por família e, posteriormente, por procedimentos ou exames dentro de cada família, pois, os procedimentos diferem de custos, bem como, de preços praticados.

O sistema de controle de custos está localizado dentro do ícone financeiro, no subitem administração, conforme Figura 10. Para ilustrar o sistema de custos foram criados os relatórios analítico e sintético.



**Figura 10** – Sistema de controle de custos.  
 Fonte: Extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

O relatório de custos analítico, apresentado na Figura 11, pode ser emitido por período, que compreende mês ou ano. A primeira coluna representa a família de exames e os respectivos procedimentos/exames com uso de materiais e medicamentos e sem o uso de materiais e medicamentos. Na coluna seguinte, a quantidade de exames realizados no período do relatório. Alguns custos diretos como filmes, materiais e medicamentos, são apresentados separados dos demais, em virtude da sua representatividade nos custos dos procedimentos. Por esse motivo, o relatório apresenta uma coluna para os filmes, quando estes forem lançados individualmente por procedimento, e direto pelas salas de exames, como é o caso do Raio-X, e uma coluna chamada de protocolo, quando o filme é lançado pela quantidade padrão consumida nos procedimentos. Na sequência, são apresentados os custos referentes aos materiais e medicamentos, eles contemplam o kit de produto, como: seringas, agulhas, álcool e outros, e variam, dependendo do

procedimento realizado. O consumo de medicamentos (contrastes) é ministrado diretamente na sala de exames, pois, para cada paciente ou região examinada, existe um tipo e uma quantidade preconizada. A administração do contraste é feita através da identificação e lançamento pelo código de barras, do tipo de contraste e da quantidade, e inseridos no relatório na coluna denominada terminal.

Cada procedimento tem o seu respectivo valor de honorários médicos, os quais são representados na quinta coluna do relatório. Os demais, custos diretos (salários diretos, encargos diretos, manutenção, serviços técnicos e impressos) e custos e despesas indiretos (aluguel, tributos, grupo das despesas operacionais e despesas do departamento de pessoal) são oriundos da contabilidade ou do sistema operacional da *EMPRESA* e, estão representados nas colunas oitava e nona do relatório. Cada família recebe o valor correspondente aos custos diretos. Os custos indiretos também são lançados por família, utilizando como método de rateio o faturamento.

Como o sistema de custos está integrado com a contabilidade o relatório analítico importa o valor correspondente ao faturamento e deduz o valor referente aos impostos (cálculo automático) e ao custo total para a apuração do lucro líquido. A formação do custo total é feita pela soma dos filmes, materiais e medicamentos, terminal, médicos e protocolos, esses oriundos do sistema operacional da empresa, e pela soma dos custos diretos e dos custos e despesas indiretos, originários da contabilidade. O lucro líquido, no relatório chamado de margem líquida, de cada exame é o resultado da dedução dos impostos e do custo total do valor do faturamento.

Este relatório permite conhecer o custo individual por procedimentos no que se refere a: filmes, materiais e medicamentos, honorários médicos e os demais custos diretos e custos e despesas indiretos. A análise, também pode ser feita, do total desses custos, na linha denominada de subtotal, ou seja, para o total de exames de ressonância magnética realizados, num determinado período, foi gasto uma determinada importância, que corresponde aos custos diretos e aos custos e despesas indiretos. Após a análise dos custos diretos e dos custos e despesas indiretos é possível compará-los com o respectivo faturamento do procedimento individual, ou total dos procedimentos, e identificar o procedimento mais rentável, ou o grupo de procedimentos mais rentável, e ainda conhecer aquele que mais colabora para o lucro total da *EMPRESA*.

Visualizar Impressão

Relatório de Custos (Analítico) Emissão: 13/11/2009 às 09:30 hs

Período: De 01/01/2008 até 31/01/2008

Exame	Quant	Filmes	Mat/Med	Terminal	Médicos	Protocolo	Diretos	Indiretos	Fat. Bruto	Custos Totais	Margem Liq.
<b>Com Mat/Med</b>											
RCOX	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
ROCA	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCER	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RMAO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RJOE	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RBAC	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RULO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCRA	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
Subtotal	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
<b>Sem Mat/Med</b>											
RABS	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RATM	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RSAP	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
ROMB	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RMAO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RPER	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RBAC	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCDT	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCRA	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RJOE	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCER	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RULO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
Subtotal	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00

**Figura 11** – Relatório de custos analítico  
 Fonte: Extraído do sistema operacional da EMPRESA.

O mesmo relatório de custos analítico pode ser emitido por convênio, conforme Figura 12. É possível escolher qualquer convênio que a empresa possui para fazer a análise. Na Figura 12, o convênio representado é o IPE. O relatório permite a mesma análise do relatório anterior, entretanto, como os convênios remuneram de forma diferente, este relatório permite visualizar aquele que é mais rentável para a empresa.

Pág. 1

*Relatório de Custos (Analítico)* *Emissão: 19/04/2010 às 15:48 hs*  
*Período: De 01/03/2010 até 01/03/2010 - IPE PACIENTE ( RM )*

Exame	Quant	Filmes	Mat/Med	Terminal	Médicos	Protocolo	Diretos	Indiretos	Fat. Bruto	Custos Totais	Margem Líq.
<i>Com Mat/Med</i>											
RCRA	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
<i>Subtotal:</i>	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
<i>Sem Mat/Med</i>											
RCRA	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCOX	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCER	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
RCLD	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
<i>Subtotal:</i>	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00
<i>Total:</i>	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00

**Figura 12** – Relatório de custos analítico por convênio  
 Fonte: Extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

O relatório de custos sintético, apresentado na Figura 13, pode ser emitido por período, que compreende mês ou ano. A primeira coluna representa as famílias de procedimentos e, as demais colunas são iguais as do relatório de custos analítico. Ele representa, como o próprio nome diz, um resumo do relatório de custos analítico e demonstra o lucro líquido/margem líquida, por família, ou seja, quanto que cada família colabora para o lucro total da empresa.

Grupo	Exames	Filmes	Mal/Med	Terminal	Médicos	Protocolo	Diretos	Indiretos	Fat. Bruto	Custos Totais	Margem Lq.
BIOPSIAS	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
DO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
MAMO	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
RADS	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
RX	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
RM	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
SL. REC.	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
TC	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
US	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$
	0 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$	0,00 R\$

**Figura 13** – Relatório de custos sintético  
 Fonte: extraído do sistema operacional da EMPRESA.

O relatório de custos sintético permite a análise individual do lucro líquido por família, sendo, portanto, uma ferramenta muito importante para a tomada de decisão, pois a partir dele o conselho de administração visualiza, de uma forma simples, a colaboração de cada família para o resultado da empresa. A clareza e objetividade com que as informações são demonstradas permitem que qualquer pessoa que não esteja habituado com a terminologia contábil e financeira tenha um bom entendimento sobre o assunto. Segundo Falk (2001) pensar no futuro é um exercício agradável. Como chegar lá, porém, é outra questão. Nesse futuro, certamente o sistema de informação vai ser um componente importante na administração das instituições de saúde.

De acordo com o Ministério da Saúde (BRASIL, 2006) a apuração e o controle de custos em saúde, em um primeiro momento, servem de instrumentos eficazes de gestão e acompanhamento dos serviços, e, em um segundo momento, permite a

implantação de medidas corretivas, que visem o melhor desempenho das organizações, com base na redefinição das prioridades, no aumento da produtividade e na racionalidade do uso de recursos, entre outras medidas administrativas.

#### 4.4.2 Sistema de controle orçamentário

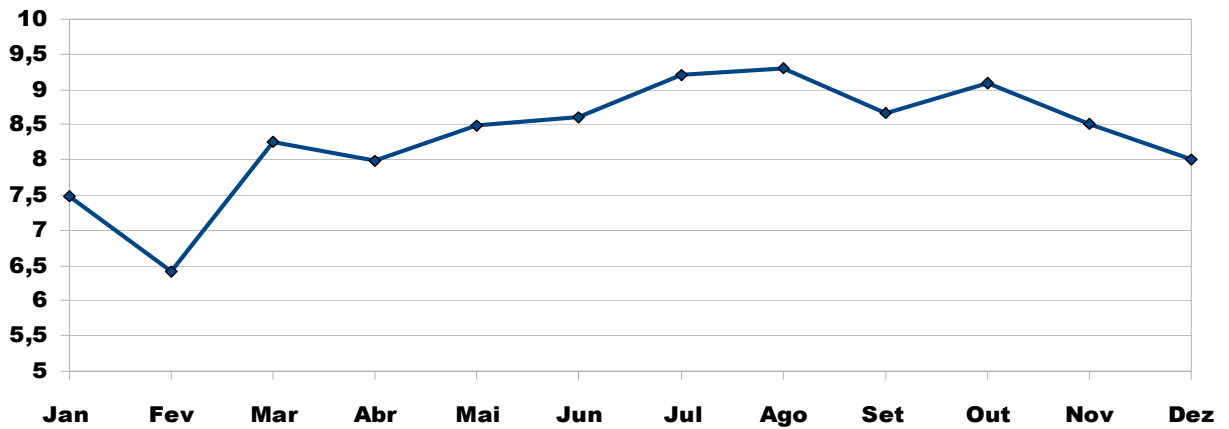
A primeira etapa da elaboração do sistema de controle orçamentário foi à definição da equipe de trabalho, que contou com a participação da administradora, do contador, do supervisor de tecnologia de informação e da gerente de recursos humanos. Após definir a equipe de trabalho, foi necessário definir o método orçamentário a ser utilizado, sendo escolhido o método de orçamento flexível para ser implantado, pois, ele permite a projeção do lucro operacional, uma vez que é determinada a receita líquida e os custos fixos e variáveis.

Inicialmente, todo o orçamento foi projetado em função do número de exames, atribuídos pelo conselho de administração a partir de uma média histórica, e respeitando a sazonalidade, para cada família. A Figura 14, foi um dos instrumentos utilizados pelo conselho de administração para esse estudo, pois permitiu identificar a média mensal do número de exames no período de dez anos. Exemplificando: durante o mês de fevereiro foram realizados, aproximadamente, 6,5% dos procedimentos, enquanto que, durante o mês de agosto, foram realizados, aproximadamente, 9,4% dos procedimentos de um total de 100% para o período de um ano.

No anos seguintes, baseados nesta informação, foram projetadas as contas de custos e despesas proporcionais a esta projeção de número de procedimentos.



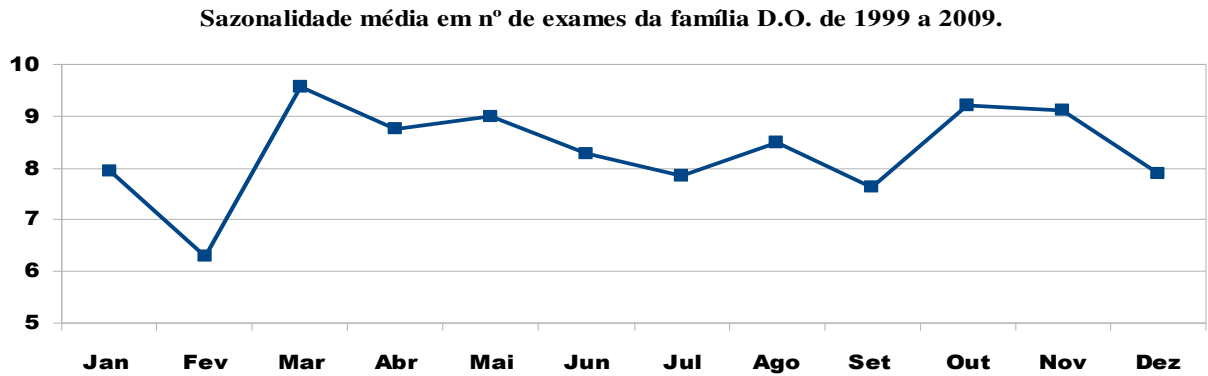
Sazonalidade média em nº de exames 1999 a 2009.



**Figura 14** – Gráfico da sazonalidade mensal do número total de exames  
 Fonte: Extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

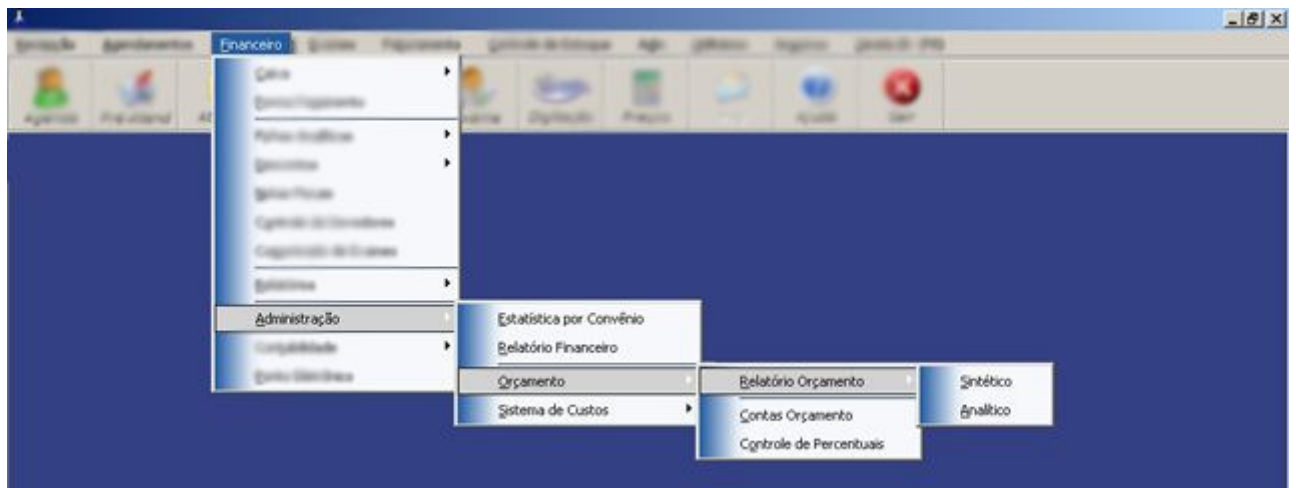
O orçamento foi estruturado com uma composição de contas, alinhado com o plano de contas da contabilidade da *EMPRESA*. Para cada conta trabalhada no orçamento foi considerada uma projeção baseada, principalmente, na leitura de uma média histórica no ano imediatamente anterior. Exceto em casos que são previstas mudanças em seu comportamento durante o ano futuro, exemplo: conta de manutenção de equipamentos, esta possui média histórica do ano anterior, porém, pode ocorrer correção de preços conforme contrato, bem como, mudanças em termos de cobertura ou, ainda, término da garantia. Para contemplar essas variações foi necessário atribuir percentuais de variações para cada conta do plano do orçamento. As contas podem ser visualizadas no Anexo E.

Além das informações do ano anterior, outro relatório de fundamental importância para o sistema de orçamento, é o relatório do histórico do número de exames por família. A Figura 15 demonstra a sazonalidade para a família da densitometria óssea (D.O.) nos últimos dez anos. O método de cálculo é igual ao da Figura 14. A partir dele foi possível projetar com mais segurança o número de procedimentos a ser realizado no período orçado. Lembrando que existem fatores externos que podem interferir no número de exames como: equipamentos inoperantes, falta de material, greves na ANVISA e outros.



**Figura 15** - Gráfico da sazonalidade mensal por família  
Fonte: extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

Todo o sistema de controle orçamentário foi desenvolvido dentro do sistema operacional da *EMPRESA*. A Figura 16 demonstra o local onde se encontra o módulo do orçamento. Em um primeiro momento, é necessário abrir o ícone financeiro, posteriormente, o ícone administração, para encontrar o módulo exclusivo do orçamento. O sistema de controle orçamentário é integrado com o sistema de custos e a contabilidade, além de possuir informações de cunho gerencial.



**Figura 16** – Sistema de controle orçamentário  
Fonte: Extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

Os relatórios do sistema de controle orçamentário, assim como os dos custos, são divididos em analítico e sintético. O relatório de orçamento analítico, conforme demonstrado na Figura 17, é emitido por data e apresenta, na primeira coluna, a identificação dos grupos e as contas do orçamento. As informações que se referem aos números de exames e ao faturamento são de caráter gerencial e as demais contas estão de acordo com o plano de contas do orçamento (Anexo E) da EMPRESA. A segunda coluna é a base de referência, com dados provenientes do exercício anterior para essas contas. Ela, como o próprio nome diz, tem como objetivo balizar o orçamento. A coluna seguinte corresponde aos valores orçados para cada conta, é o orçamento propriamente dito, sua projeção é feita para cada conta e usa como critério o número de exames, o faturamento, ou a atribuição de percentuais. Por atribuição de percentual entende-se a evolução do percentual para algumas contas do plano orçamentário.

Grupo / Conta	Base Ref.	Orçado	Efetivo	Variação	Perc.
<b>01. (+) INFORMAÇÕES DO SERVIÇO</b>					
01.01. (+) NÚMERO DE EXAMES (A)					
DENSITOMETRIA	0	0	0,00	0,00	0,00%
TOMOGRAFIA	0	0	0,00	0,00	0,00%
SALA DE RECUPERAÇÃO	0	0	0,00	0,00	0,00%
RESSONÂNCIA	0	0	0,00	0,00	0,00%
ULTRA-SOM	0	0	0,00	0,00	0,00%
RAIOS-X	0	0	0,00	0,00	0,00%
BIÓPSIAS	0	0	0,00	0,00	0,00%
MAMOGRAFIA	0	0	0,00	0,00	0,00%
RADIOSCOPIA	0	0	0,00	0,00	0,00%
Subtotal	0	0	0,00	0,00	0%
01.02. (+) FATURAMENTO PRESTADO (A)					
DENSITOMETRIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
TOMOGRAFIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
SALA DE RECUPERAÇÃO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
RESSONÂNCIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
ULTRA-SOM	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
RAIOS-X	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
BIÓPSIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
MAMOGRAFIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
RADIOSCOPIA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
Subtotal	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
01.03. (+) RECEITA RECEBIDA (A)					
INDIRETO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
<b>02. (+) RECEITA FATURADA</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00%</b>

**Figura 17** – Relatório de orçamento analítico  
Fonte: Extraído do sistema operacional da EMPRESA.

O orçamento é projetado para cada exercício, mas, mensalmente são inseridos os dados correspondentes ao mês de competência, assim, é possível comparar o efetivo, demonstrado na quarta coluna, com o orçado. A partir daí tem-se a variação, representada na quinta coluna, entre o orçado e o realizado/efetivo para cada conta e, o respectivo percentual de variação, representado na sexta coluna.

O relatório de orçamento sintético, apresentado na Figura 18, pode ser emitido por período, que compreende mês ou ano. Ele representa um resumo do relatório de orçamento analítico por grupos. O relatório demonstra o panorama geral do orçamento e, como é de fácil compreensão, permite identificar o grupo de contas que apresenta maior variação entre o orçado e o efetivo. Após a análise deste relatório o conselho de administração pode solicitar reavaliação das contas e, até mesmo, a revisão do orçamento. No final do relatório é possível verificar a projeção de lucro do período.

Grupo / Conta	Base Ref.	Orçado	Efetivo	Variação	Perc.
02. (+) RECEITA FATURADA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
03. (-) DEDUÇÕES DOS SERVIÇOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
04. (-) CUSTOS DOS SERV. PRESTAD	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
05. (-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
06. (-) DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
07. (-) DESPESAS TRIBUTÁRIAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
08. (-) DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
09. (+) RECEITAS FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
10. (+) OUTRAS REC. OPERACIONAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
11. (-) OUTRAS DESPESAS OP.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
12. (-) PROVISÕES P/ IRPJ E CSLL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
13. (-) INVESTIMENTOS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
14. (-) PRODUTIVIDADE MÉDICA	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
APURAÇÃO DO RESULTADO	0,00	0,00	0,00	0,00	0%

**Figura 18** – Relatório de orçamento sintético  
Fonte: Extraído do sistema operacional da *EMPRESA*.

A apresentação do orçamento permite aos conselheiros uma visualização dos gastos da empresa por contas, do faturamento e do número de procedimentos/exames realizados por período.

## 5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa foi desenvolvida com o objetivo geral de descrever e avaliar a implantação do conselho de administração e os sistemas de gestão e controle estratégico em uma empresa de saúde. Para alcançá-lo foi necessária, num primeiro momento, uma revisão bibliográfica sobre o assunto, e, posteriormente, a avaliação propriamente dita.

Como resposta ao primeiro objetivo específico, que foi estudar o sistema de governança corporativa e avaliar a implantação do conselho de administração em uma empresa de saúde, constatou-se que a implantação do conselho de administração foi determinante para a integração dos sócios. Todos passaram a acompanhar a situação da empresa, bem como a participar na tomada de decisões. As decisões tomadas em conjunto, ajudaram a eliminar as adversidades, comum nas sociedades, e, também, fortaleceram a visão de futuro da organização. Outras questões importante foram o aprimoramento na comunicação e a transparência das informações, uma vez que, mensalmente são discutidos os assuntos administrativos. A implantação do conselho de administração também permitiu a elaboração e implantação do planejamento estratégico e dos sistemas de controle da *EMPRESA*.

A competição entre as empresas, independente do ramo de atividade, vem se tornando mais acirrada, e, para sobreviverem neste mercado elas precisam utilizar os seus recursos, da melhor maneira possível, superar as ameaças ambientais e explorar as oportunidades. Assim, o planejamento estratégico pode ser entendido como uma ferramenta que auxilia no processo de gestão, possibilitando o aperfeiçoamento dos seus produtos e serviços, frente às necessidades dos clientes,

e à análise do setor de atuação, dos concorrentes, do mercado, das vantagens a longo prazo e da lucratividade, entre outros.

Como resposta ao segundo objetivo específico da pesquisa, que foi estudar os sistemas de gestão e avaliar a implantação em uma empresa de saúde, constatou-se que foi utilizado o modelo de planejamento estratégico de Estrada (2006), para alcançar o objetivo proposto; Isto porque, para a implantação do sistema de gestão estratégico, foi necessária, num primeiro momento, a avaliação das relações de poder e a cultura da empresa. Na sequência, foi definida a visão de futuro da organização. A partir dela, foram consideradas as oportunidades, as ameaças, os pontos fortes e as oportunidades de melhoria. Esta análise permitiu definir as questões estratégicas que a empresa deveria trabalhar para alcançar a visão de futuro.

A partir das questões estratégicas, foi definido o plano de ação necessário para alcançar a visão de futuro. Neste estudo foram tratadas duas questões estratégicas, o sistema de controle de custos e o sistema de controle orçamentário. Embora não exista uma fórmula pronta, que garanta o sucesso na implantação de um sistema de custos em instituições de saúde, é possível sua implantação, a partir de um sistema informatizado, integrado com o sistema operacional da empresa e muita persistência, pois este processo lida, antes de tudo, com a mudança organizacional na empresa.

Como resposta ao terceiro objetivo específico, que foi estudar os sistemas de controle e avaliar a implantação em uma empresa de saúde, constataram-se vários pontos favoráveis com a sua implantação, a seguir listados:

1. Calcular os custos dos serviços prestados;
2. Identificar os procedimentos e ou famílias que somente consomem recursos e não geram retorno para a empresa;
3. Apurar o lucro líquido/margem líquida por procedimento e por família;
4. Identificar o convênio que apresenta o maior retorno para a organização;
5. Preparar o orçamento com base nos custos apurados;
6. Permitir identificar os custos mais significativos e, com isso possibilitar trabalhos futuros visando a sua redução;
7. Usar de forma racional os recursos;
8. Contar com subsídios na tomada de decisões e no planejamento das atividades operacionais;

9. Realizar prestação de contas, visando maior transparência;
10. Ser uma excelente ferramenta de planejamento de ações futuras e novos projetos de investimentos.

Os pontos favoráveis com a implantação do sistema de controle orçamentário foram:

1. Transparência na utilização dos recursos;
2. Análise antecipada do faturamento, dos gastos e do resultado da empresa;
3. Auxílio na redução de custos, uma vez que, destaca as áreas de eficiência e ineficiência;
4. Possibilidade de melhor utilização dos recursos;
5. Força uma auto-análise periódica da empresa;
6. É uma excelente ferramenta de planejamento de ações futuras e novos projetos de investimentos;

A implantação do conselho de administração e dos sistemas de gestão e controle estratégicos foi um marco na história da *EMPRESA*. Os benefícios com a implantação também podem ser vistos no incremento do número de exames e no faturamento. Quando comparado o número de exames realizado no ano de 2007, antes da implantação do conselho com os dois anos seguintes, após a sua implantação, foi possível perceber um incremento de, aproximadamente, 20% do total de procedimentos realizados no ano de 2008 em relação ao ano de 2007. Se comparado ao total de procedimentos realizados no ano de 2009 em relação ao ano de 2007, esse percentual aumenta para 32%. Permanecem os mesmos percentuais para a análise sobre o faturamento. Quando as empresas apresentam resultados positivos, as decisões de investimentos se tornam mais atrativas. Com base nisto a *EMPRESA*, no ano de 2009, decidiu abrir uma nova unidade.

Devido a todos esses fatores a *EMPRESA* mantém o aperfeiçoamento e a melhoria contínua dessas ferramentas como uma constante em sua rotina.

## **5.1 Sugestões para trabalhos futuros**

No estudo, os custos estão baseados nos procedimentos. Nos futuros trabalhos os custos podem ser aperfeiçoados e serem baseados, também, na idade e peso dos pacientes.

Avaliar o resultado antes e após a implantação do conselho de administração.

Estudar a implantação do conselho de administração em outras instituições de saúde para obter novos pareceres sobre o assunto, também se apresenta como uma perspectiva desejável.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU FILHO, J.C.F. et al. **Finanças corporativas**. 7.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

ALMEIDA, M.I.R. **Manual de planejamento estratégico**: desenvolvendo um plano estratégico com a utilização de planilhas excel. São Paulo: Atlas, 2001.

ÁLVARES, E.; GIACOMETTI, C.; GUSSO, E. **Governança corporativa**: um modelo brasileiro. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J.PI. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2004.

ANSOFF H.I.; MCDONNELL, E.J. **Implantando a administração estratégica**. 2.ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente e Guilherme Ary Plonsky. São Paulo: Atlas, 1993.

ANSOFF, H.I.; DECLERCK, R.P; HAYES, R.L. **Do planejamento estratégico à administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1981.

ARAUJO, L.C.G. **Organização, sistemas e métodos e as modernas ferramentas de gestão organizacional**: arquitetura, benchmarking, empowerment, gestão pela qualidade total, reengenharia. São Paulo: Atlas, 2001.

BERNHOEFT, R.; GALLO, M. **Governança na empresa familiar**: gestão poder sucessão. 3.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

BERTIN, M.E.J.; WATSON, G.H. **Governança corporativa**: excelência e qualidade no topo. Tradução de Celso Roberto Paschoa. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2007.

BETHLEM, A. **Evolução do pensamento estratégico no Brasil**: textos e casos. São Paulo: Atlas, 2003.

BORNHOLDT, W. **Governança na empresa familiar**: implementação e prática. São Paulo: Brookman, 2005.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE**. Rio de Janeiro, 2002.

\_\_\_\_\_. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégico. Departamento de Economia da Saúde. **Programa Nacional de Gestão de Custos**: manual técnico de custos – conceitos e metodologia. Brasília: Ministério da Saúde, 2006.

CARVALHO, M.M.; LAURINDO F.J.B. **Estratégia para a competitividade**. São Paulo: Futura, 2003.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 1995.

COLLINS, J.C.; PORRAS, J.C. **Feitas para durar**. 8.ed. São Paulo: Rocco, 2000.

CONGER, J.A.; FINEGOLD, D.; LAWLER III, E.E. **Experiências de Governança Corporativa**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

CRUZ, T. **Sistema, Métodos & Processos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DA SILVA, E.C. **Governança corporativa nas empresas**: guia prático de orientação para acionistas. São Paulo: Atlas, 2006.

DA SILVEIRA, A.M. **Governança corporativa, desempenho e valor da empresa no Brasil**. São Paulo: Saint Paul, 2005.

DEMO, P. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ESTRADA, R.J.S. **A eficiência e eficácia da gestão estratégica**: do planejamento estratégico a mudança organizacional. 2006. 117f. Tese (Pós-doutorado em Administração) Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

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

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle empresarial. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIANESI, I.G.N.; CORRÊA, H.L. **Administração Estratégica de Serviços**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HAMEL, G. **O Futuro da administração**. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

HERNANDEZ, P.J.J.; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégica de custos**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

HILB, M. **A nova governança corporativa**: ferramentas bem-sucedidas para conselhos de administração. Tradução e revisão técnica: Luiz Fernando Turatti, Weley Mendes da Silva. São Paulo: Saint Paul, 2009.

<<http://www.estadao.com.br/noticias/geral,ibge-expectativa-de-vida-no-brasil-chega-aos-728-nos,474856,0.htm>>. Acesso em 27 maio 2010.

<[http://www.longevidadesaudavel.com.br/index.php?pg=artigos\\_mostrar&title=OSN OVOS PARAMETROSDALONGEVIDADEHUMANA](http://www.longevidadesaudavel.com.br/index.php?pg=artigos_mostrar&title=OSN OVOS PARAMETROSDALONGEVIDADEHUMANA)>. Acesso em 27 maio 2010.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Uma década de governança**: história do IBGC, marcos da governança e lições da experiência. São Paulo: Saint Paul; Saraiva, 2006.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro, 2002. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em 27 maio 2010.

JOHNSON, G. **Explorando a estratégia corporativa**. 7.ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

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

KASSAI, J.R. et al. **Retorno de investimento**: abordagem matemática e contábil do lucro empresarial. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E.M.; MARCONI, M.A. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2000.

LAMEIRA, V.J. **Governança corporativa**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001.

LAURINDO, F.J.B.; CARVALHO, M.M. **Estratégias para a competitividade**. São Paulo: Futura, 2003.

LIMEIRA, A.L.F. et al. **Contabilidade para executivos**. 7.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

LODI, J.B. **Governança corporativa**: o governo da empresa e o conselho de administração. 10.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

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

MARANHÃO, M.; MACIEIRA, M.E.B. **O processo nosso de cada dia**: modelagem de processos de trabalho. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

MARQUES, F. **Guia Prático da Excelência em Serviços**: como conquistar clientes, aumentar os lucros e viver melhor. São Paulo: Nobel, 2006.

MARTINS, D.S. **Administração financeira hospitalar**. São Paulo: Atlas, 2005.

MEGLIORI, E. **Custos**. São Paulo: Pearson Mackron Books, 2001.

MINTZBERG, H. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Tradução de Maria Adelaide Carpigiani. Porto Alegre: Bookman, 2004.

MINTZBERG, H. et al. **O processo da estratégia**: conceitos, contextos e casos selecionados. Tradução de Luciana de Oliveira da rocha. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

NEVES, S.; VICECONTI, P.E.V. **Contabilidade básica**. 10.ed. São Paulo: Frase, 2002.

OLIVEIRA, D.P.R. **Administração estratégica**: a competitividade para administrar o futuro das empresas. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PEREZ Jr., J.H.; OLIVEIRA, L.M.; COSTA, R.G. **Gestão estratégica de custos**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PORTER, M.E. **Competição**: estratégias competitivas essenciais. Rio de Janeiro: Elvevier, 1999.

\_\_\_\_\_. **Estratégias Competitivas**: técnicas para análises de indústrias e da concorrência. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

\_\_\_\_\_. **Vantagens competitivas**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Elvevier, 1989.

RODRIGUES, J.A.; MENDES, G.M. **Governança corporativa**: estratégia para geração de valor. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

RUIZ, J.A. **Metodologia científica**: guia para eficiência nos estudos. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAMPAIO, C.H.; PERIN, M.G. **Planejamento estratégico**. 4.ed. Porto Alegre: SEBRAE/RS, 2004.

SCHEIN, E.H. **Cultura organizacional e liderança**. São Paulo: Atlas, 2009.

SENGE, P.M. **A dança das mudanças**: Rio de Janeiro: Campus, 1999.

SILVA A.L.C. **Governança corporativa e sucesso empresarial**: melhores práticas para aumentar o valor da firma. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA JUNIOR, J.B. (Org.). **Custos**: ferramenta de gestão. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, L.; MENEZES, E.M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3.ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

STEINBERG, H. **A dimensão humana da governança corporativa**: pessoas criam as melhores e piores práticas. 2.ed. São Paulo: Gente, 2003.

STEINBERG, H. et al. **Governança corporativa**: conselhos que perpetuam empresas. São Paulo: Gente, 2008.

TERENCE, A.C.F. **Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa**: desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento. 2002. 206 f. Dissertação (Mestre em Engenharia de Produção) Universidade de São Carlos, São Carlos, 2002.

THOMPSON, A.A. **Planejamento estratégico**: elaboração, implementação e execução. Tradução: Francisco Roque Monteiro Leite. São Paulo: Pioneira, 2003.

TRUJILLO, F.A. **Metodologia científica da pesquisa**. São Paulo, MacGraw Hill, 1982.

VILAR J.M. (Org.). **Governança corporativa em saúde**: uma receita de qualidade para as empresas do setor. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007.

WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WIKIPEDIA. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki>>. Acesso em 25 maio 2010.

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

## **APÊNDICES**

## **APÊNDICE A**

### **Questionário da visão de futuro**

1. Definir as pré-condições para construir a visão de futuro:
  - a) Qual a abrangência da visão de futuro?
  - b) Qual o período que a visão deve abranger?
  - c) Quem será o patrocinador do processo?
  - d) Qual a equipe que conduzirá o processo?
  - e) Quem deve ser envolvido no desenvolvimento da visão?
  - f) Qual a expectativa da visão?
  
2. Estabelecer os principais clientes
  - a) Descreva em ordem de importância os principais clientes externos?
  - b) Descreva em ordem de importância os principais clientes internos?
  
3. Definir a finalidade básica
  - a) No seu entendimento, qual finalidade básica da empresa?
  
4. Descrever os valores básicos da empresa
  - a) Que valores básicos você acredita que a empresa possua?
  
5. Definir as supermetas
  - a) Que supermetas podem ser estabelecidas para a empresa?
  - b) Qual o prazo esperado para atingi-las?

## APÊNDICE B

### Plano de ação

Questão estratégica 1: Sistema de controle de custos

Ação	Responsável	Prazo	Impacto	Recursos	Status
1. Definir equipe de trabalho					
2. Definir um sistema de custos					
3. Implementar o sistema 3.1. Definir e implementar rotinas de compras 3.2. Definir e implementar rotinas de controle de estoque 3.3. Definir e implementar novo Plano de contas 3.4. Integrar a folha 3.5. Introduzir controle de consumo de materiais					
4. Integrar as atividades do item 3 no sistema					
5. Concluir lançamento de dados no novo sistema de folha e de contabilidade					
6. Integrar sistemas gerenciais					
7. Implementar o sistema de custos					
8. Avaliar os resultados do sistema de custos - mensal					
9. Efetuar as devidas correções - mensal					
10. Implementar o sistema de custos definitivo					
11.					



## APÊNDICE C

### Plano de ação

#### Questão estratégica 6: Controle orçamentário

Ação	Responsável	Prazo	Impacto	Recursos	Status
1. Definir a equipe de trabalho					
2. Definir um sistema de acompanhamento e controle orçamentário 2.2.1 Definir um histórico de informações (base exercícios anteriores) 2.2.2 Demonstrar as contas de receitas, custos e despesas individualmente. 2.2.3 Realizar estudo comparativo entre contas e n° exames 2.2.4 Demonstrar o lucro gerencial da empresa mensalmente					
3. Implementar o sistema 3.1 Integrar as informações gerenciais					
4. Avaliar os resultados					
5. Efetuar as correções necessárias					
6. Implementar as propostas definitivas					
7.					
8.					
9.					
10.					
11.					

## **ANEXOS**

## ANEXO A

### Total da população brasileira, e com mais de 60 anos – ano 1991

**Tabela 1** – População residente, total e de 60 anos ou mais de idade, por sexo e grupos de idade, segundo as Grandes Regiões e Unidades da Federação - 1991/2000

		1991					
Grandes Regiões Unidades da Federação	População residente total	População residente de 60 anos ou mais de idade, por sexo					
		Total		Grupos de idade (%)			
		Absoluto	Relativo	60 a 64	65 a 69	70 a 74	75 ou mais
Brasil	146 825 475	10 722 705	7,3	2,5	1,9	1,3	1,6
Norte	10 030 556	463 957	4,6	1,6	1,2	0,8	1,0
Nordeste	42 497 540	3 087 586	7,3	2,2	1,9	1,3	1,8
Sudeste	62 740 401	4 984 058	7,9	2,8	2,1	1,4	1,7
Sul	22 129 377	1 699 531	7,7	2,7	2,0	1,4	1,6
Paraná	8 448 713	577 423	6,8	2,5	1,8	1,2	1,4
Santa Catarina	4 541 994	306 806	6,8	2,4	1,8	1,2	1,4
Rio Grande do Sul	9 138 670	815 302	8,9	3,1	2,3	1,6	2,0
Centro-Oeste	9 427 601	487 573	5,2	1,9	1,4	0,9	1,0

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, 2002.

## ANEXO B

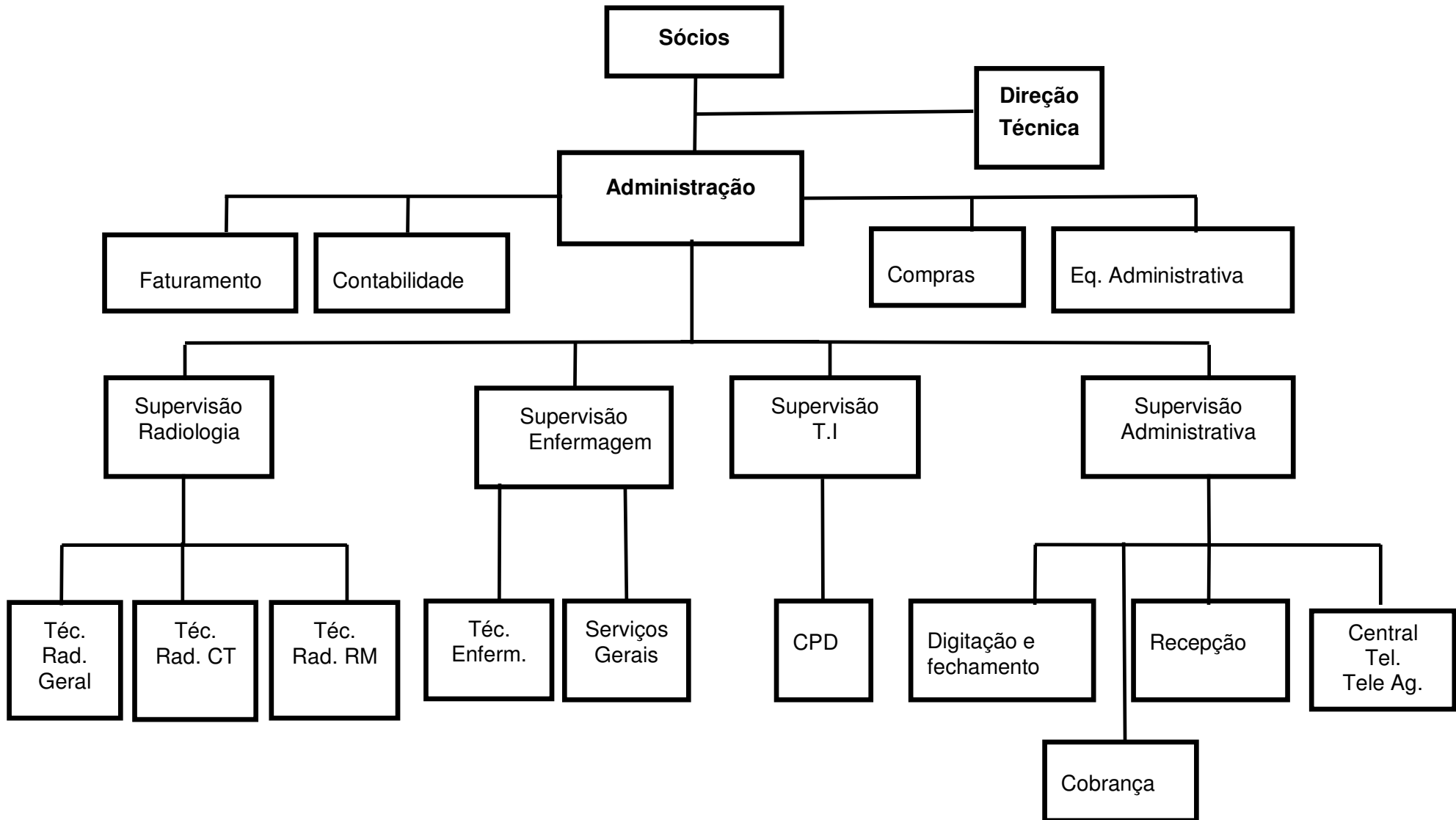
### Total da população brasileira, e com mais de 60 anos – ano 2000

**Tabela 2** – População residente, total e de 60 anos ou mais de idade, por sexo e grupos de idade, segundo as Grandes Regiões e Unidades da Federação - 1991/2000

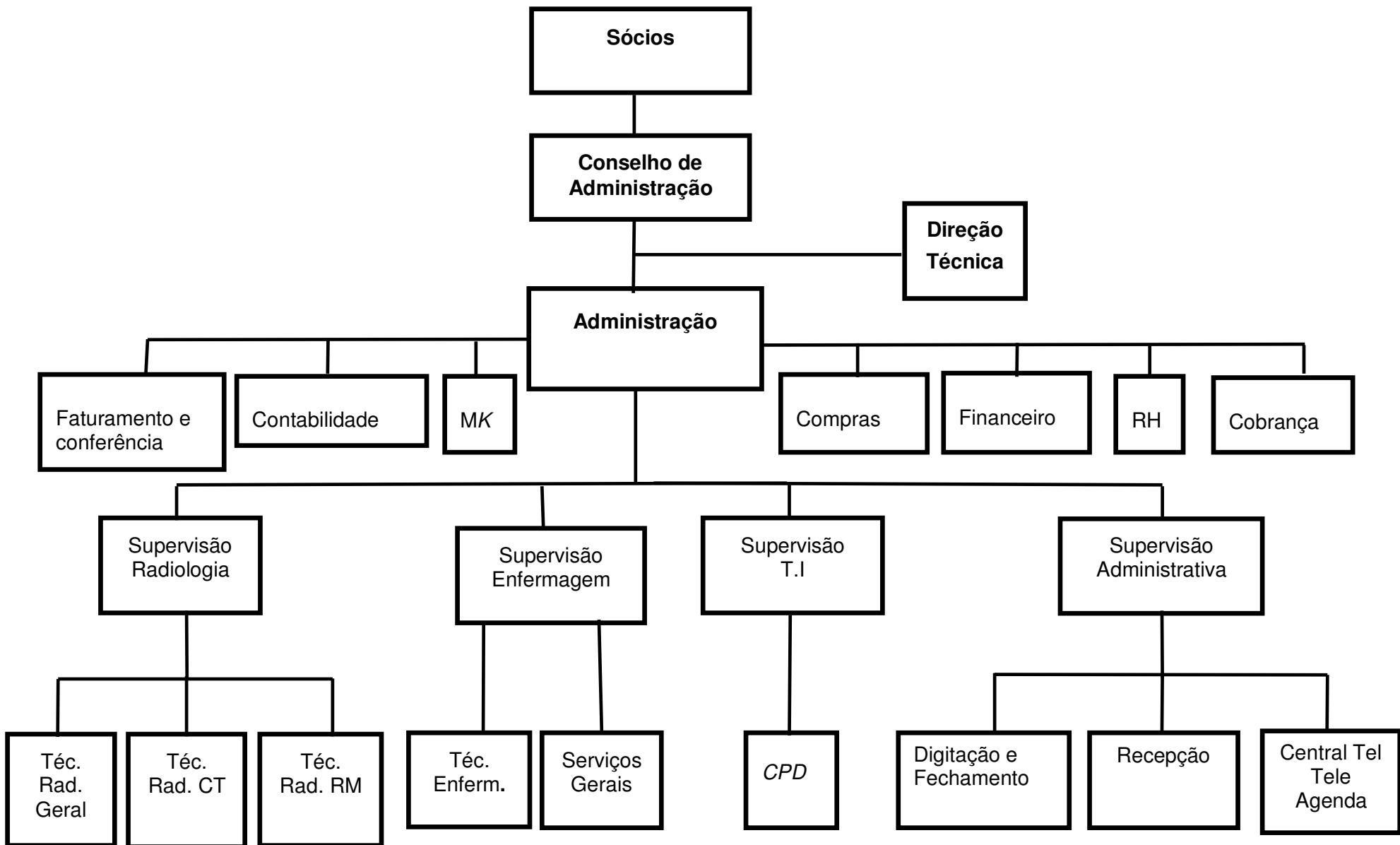
2000							
Grandes Regiões e Unidades da Federação	População residente total	População residente de 60 anos ou mais de idade, por sexo					
		Total		Grupos de idade (%)			
		Absoluto	Relativo	60 a 64	65 a 69	70 a 74	75 ou mais
Brasil	169 799 170	14 536 029	8,6	2,7	2,1	1,6	2,1
Norte	10 030 556	707 071	5,5	1,8	1,4	1,0	1,3
Nordeste	47 741 711	4 020 857	8,4	2,6	1,9	1,6	2,4
Sudeste	72 412 411	6 732 888	9,3	2,9	2,3	1,8	2,2
Sul	25 107 616	2 305 348	9,2	3,0	2,3	1,7	2,1
Paraná	9 563 458	809 431	8,5	2,8	2,2	1,6	1,9
Santa Catarina	5 356 360	430 433	8,0	2,7	2,0	1,5	1,8
Rio Grande do Sul	10 187 798	1 065 484	10,5	3,3	2,6	2,0	2,5
Centro-Oeste	11 636 728	769 865	6,6	2,3	1,7	1,2	1,4

Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, 2002.

**ANEXO C - Organograma antes da implantação do conselho de administração**



**Anexo D – Organograma após a implantação do conselho de administração**



## ANEXO E

### Contas do orçamento

<b>Códigos</b>	<b>DESCRIÇÃO DAS CONTAS DO ORÇAMENTO</b>
<b>Código</b>	<b>Descrição da Conta</b>
01	INFORMAÇÕES DO SERVIÇO
01.01	NÚMERO DE EXAMES
01.02	FATURAMENTO PRESTADO
01.03	RECEITA RECEBIDA
02	RECEITA FATURADA
02.01	RECEITA FATURADA
03	DEDUÇÕES DOS SERVIÇOS
03.01	COFINS S/ SERVIÇOS
03.02	ISSQN REGIME FIXO
03.03	PIS S/ SERVIÇOS
03.04	SERVIÇOS CANCELADOS
04	CUSTOS DOS SERV. PRESTADOS
04.01	MATERIAIS
04.01.01	MATERIAL DE CLÍNICA
04.01.02	CUSTOS SERVIÇOS GRAFICAS
04.01.03	MAT. EXPEDIENTE
04.02	CUSTO SERV. MANUTENÇÃO
04.04	SERV. TÉCNICOS TERCEIROS
04.05	CUSTOS SERVIÇOS SALÁRIOS
04.05.01	ENCARGOS INSS
04.05.02	CUSTOS SERV. ENC. FGTS
04.06	CUSTO SERV. 13º SALÁRIO

04.07	CUSTO SERVIÇOS FÉRIAS
04.08	CUSTO SERVIÇOS ESTÁGIOS
04.09	CUSTO SERVIÇOS PROLABORE
04.09.02	ENC. INSS S/ PROLABORE
05	DESPEAS ADMINISTRATIVAS
05.01	PLANO DE SAUDE
05.02	CURSOS APERFEIÇOAMENTO
05.03	D. OPERAC. UNIFORMES
05.04	MEDIC. OCUPACIONAL
05.05	VALE REFEIÇÃO
05.06	VALE TRANSPORTE
06	DESPEAS OPERACIONAIS
06.01	D. OPERAC. ALUGUEL HCAA
06.01.01	ALUGUEL IMÓVEIS
06.02	ASSIST. INFORMÁTICA
06.03	D. OPERAC. C/ VIAGEM
06.04	D. OPERAC. COMB. VEÍCULO
06.05	D. OPERAC. CONDOMINIO
06.06	D. OPERAC. CORREIOS
06.08	DEPREC./AMORTIZAÇÃO
06.09	D. OPERAC. DIVERSAS
06.09.02	DESPEA ESTACIONAMENTO
06.09.03	FRETES TRANSPORTES
06.09.04	JORNAIS E PERIÓDICO
06.09.05	D. OPERAC. LEASING
06.09.06	MANUT. E CONSERTOS
06.09.07	MANUTENÇÃO VEÍCULOS
06.09.08	ENERGIA ELÉTRICA
06.09.09	MAT. PUBLICITÁRIO
06.09.09.01	D. OPERAC. SEGUROS
06.09.09.02	SERV. TERCEIROS PF
06.09.09.03	SERV. TERCEIROS PJ
06.09.09.04	TELEFONIA FIXA
06.09.09.05	TELEFONIA MÓVEL
06.09.09.06	HON. PROFISSIONAIS
06.09.09.07	PROMOÇÕES/EVENTOS
06.09.09.08	SUPRIM. COMPUTADOR
06.09.09.09	REVISTAS TÉCNICAS
06.09.09.10	MAT. DE LIMPEZA
06.09.09.11	XEROX



06.10	CURSOS/PALESTRA
06.11	CUSTAS E EMOLUMENTOS
07	DESPESAS TRIBUTÁRIAS
07.01	DESP. TAXAS E IMP. DIVERSOS
07.02	DESP. TRIBUTÁRIAS ALVARÁ
07.03	DESPESAS TRIBUTÁRIAS IOF
07.04	DESPESAS TRIBUTÁRIAS IPTU
07.05	DESPESAS TRIBUTÁRIAS IRRF
07.06	DESP. TRIBUTÁRIAS CPMF
07.07	CONTR. SINDICAL PATRONAL
08	DESPESAS FINANCEIRAS
08.01	DESP. FINANC. MULTAS E JUROS
08.02	DESPESAS BANCÁRIAS
09	RECEITAS FINANCEIRAS
09.01	RECEITAS APLIC. FINANCEIRA
10	OUTRAS REC. OPERACIONAIS
10.01	OUTRAS REC. RECUPER. DESPE
10.02	DOAÇÕES RECEBIDAS
11	OUTRAS DESPESAS OP.
11.01	OUTRAS DESPESAS
12	PROVISÕES P/ IRPJ E CSLL
12.01	PROVISÃO PARA CSLL
12.02	PROVISÃO PARA IRPJ
13	INVESTIMENTOS
13.01	INVEST. MÓVEIS E UTENSÍLIOS
13.02	INVEST. COMPUTADORES E PERIF.
13.03	INVEST. BENFEIT. IMÓVEIS TERC.
13.04	INVEST. PEÇAS EQUIPAMENTOS
13.05	INVEST. APARELHOS
13.06	PARCELAMENTO SRF PAGAR BC BRAS
13.07	EMPRESTIMO PAGAR BC BRASIL
13.08	INVEST. AUTOM. UTILITÁRIO
13.09	EMPRÉSTIMO SÓCIOS
14	PRODUTIVIDADE MÉDICA
14.01	PRODUTIVIDADE MÉDICA