

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ENGENHARIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

Diane Regina Ditz Wanzuit

**PROPOSTA DE UMA SISTEMÁTICA DE APOIO À
IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL –
O CASO DE UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**

Porto Alegre

2009

Diane Regina Ditz Wanzuit

**PROPOSTA DE UMA SISTEMÁTICA DE APOIO À
IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL – O
CASO DE UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, modalidade ou Profissional, na área de concentração em Sistemas de Produção.

Orientador: Professor Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Porto Alegre

2009

Diane Regina Ditz Wanzuit

Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial – o caso de uma indústria de alimentos

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção na modalidade Profissional e aprovada em sua forma final pelo Orientador e pela Banca Examinadora designada pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Orientador PPGEP/UFRGS

Profa. Carla S. ten Caten

Coordenador PPGEP/UFRGS

Banca Examinadora:

Professor Cláudio José Muller, Dr. (PPGEP/DEPROT-UFRGS)

Professor Otávio Neves da Silva Bittencourt, Dr. (UFRGS)

Professor Peter Bent Hansen, Dr. (PUCRS)

Ao meu esposo, Antonio, pelo apoio
incondicional para a realização deste
trabalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida, pela oportunidade de ser feliz e por ter me dado o maior presente de todos durante a realização deste trabalho: minha amada filha Helena.

Também quero agradecer:

- Especialmente ao professor orientador Kliemann, pela contribuição para o meu amadurecimento acadêmico, tendo sido sua dedicação e orientação fundamentais para a conclusão desse trabalho;

- Aos meus pais por sempre acreditarem em mim e nos meus sonhos e aos meus irmãos, doce presença;

- A empresa na qual o estudo foi conduzido, pela colaboração e disponibilidade;

- A secretaria do curso, em especial ao Fernando Chaves pela paciência e auxílio.

RESUMO

As pressões competitivas mundiais em constante crescimento e os avanços tecnológicos têm demandado das empresas um contínuo aperfeiçoamento de seus processos e busca de custos cada vez mais baixos. Nesse contexto, o orçamento tem sido uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas no planejamento e controle de gastos, razão pela qual deve traduzir sua estratégia em termos operacionais e possibilitar efetivamente o controle, além de alavancar a inovação e a melhoria contínua. Nesse sentido, o Orçamento Matricial mostra-se como uma solução moderna e adaptada a este novo ambiente competitivo. O presente trabalho objetiva a elaboração de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial, analisando sua implantação em uma indústria de alimentos. Para isso, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre orçamento e proposta uma estrutura de apoio para a implementação do Orçamento Matricial, detalhando suas etapas e fases. Os principais resultados obtidos são apresentados, discutindo-se as oportunidades de melhorias identificadas, bem como as principais vantagens e desvantagens associadas à sua utilização como ferramenta de gestão e de racionalização de despesas.

Palavras-chave: Controle orçamentário. Orçamento matricial. Redução de custos.

ABSTRACT

The competitive pressures in global growth and constant technological advances have brought a continuous improvement of business processes and of their quest for ever lower costs. In this context, the budget has been one of the most used by business planning and control of expenses, why should translate their strategy into operational terms and to effectively control, and leverage innovation and continuous improvement. Accordingly, the Budget Matrix shows itself as a modern and appropriate solution to this new competitive environment. This work aims the development of a system to support the implementation of the Budget Matrix, examining their implementation in an industry of food. For this, we performed a bibliographic review of proposed budget and a support structure for the implementation of the Budget Matrix, detailing its steps and stages. The main results are presented, discussing the opportunities for improvement are identified and the main advantages and disadvantages associated with its use as a tool of management and rationalization of expenditure.

Keywords: Budgetary control. Budget matrix. Reduction of costs.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Elementos de um sistema de controle	20
Figura 2 – Tipos de controle nos três níveis da organização.....	21
Figura 3 – Orçamento geral e seus inter-relacionamentos	25
Figura 4 – Modelo genérico de processo orçamentário.....	30
Figura 5 – Sistema orçamentário e fatores críticos para o sucesso	31
Figura 6 – Matriz de responsabilidade do OBZ	34
Figura 7– Ciclo PDCA	35
Figura 8 – Fluxo de implementação de orçamento matricial	45
Figura 9 – Modelo de estabelecimento de pacotes	47
Figura 10 – Modelo de matriz orçamentária	48
Figura 11– Sistema de gerenciamento da rotina.....	51
Figura 12 – Caminho para a construção de indicadores: exemplo para a conta xerox/ impressões.	54
Figura 13 – Definição de indicadores: exemplo para a conta xerox/ impressões.....	55
Figura 14– Modelo indicadores visuais.....	57
Figura 15 – Modelo para registro de plano de ação e melhorias	58
Figura 16 – Definição da base orçamentária	64
Figura 17 – Matriz base de pacotes, contas e centros de custos	66
Figura 18 – Modelo de plano de ação para atingimento de metas	71
Figura 19 – Estrutura da tabela dinâmica de acompanhamento	72
Figura 20 – Acompanhamento histórico das contas	73
Figura 21 – Acompanhamento dos gastos mensais – farol	74
Figura 22 – Acompanhamento dos gastos mensais por departamento	75
Figura 23 – Relatório 3 Gerações	76
Figura 24 – Registro das melhores práticas.....	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Exemplo de contas super e sub-dimensionadas.....	63
Tabela 2 – Funções dos gestores de pacote e de entidade	67
Tabela 3 – Descrição de parâmetros e indicadores.....	68

SUMARIO

1	INTRODUÇÃO.....	12
1.1	TEMA E OBJETIVOS DO TRABALHO.....	13
1.1.1	Temas	14
1.1.2	Objetivo geral	14
1.1.3	Objetivos específicos.....	14
1.2	JUSTIFICATIVA DO TRABALHO	14
1.3	METODOLOGIA DE PESQUISA.....	16
1.4	LIMITAÇÕES DO TRABALHO.....	17
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	18
2	GESTÃO ORÇAMENTÁRIA	19
2.1	CONCEITUAÇÃO DE CONTROLE E PROCESSO DE CONTROLE	20
2.2	ORÇAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....	23
2.2.1	Vantagens e desvantagens da realização de um processo orçamentário	26
2.2.2	Tipos e elementos de um processo orçamentário	27
2.2.3	Fases de um processo orçamentário	29
2.3	MODELOS DE IMPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	30
2.3.1	Orçamento Base-Zero.....	31
2.3.2	Orçamento matricial/Gerenciamento Matricial de Despesas	35
2.4	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	38
2.4.1	Sistemas de medição de desempenho.....	38
2.4.2	Indicadores de desempenho.....	40
3	SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA APOIAR A IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL.....	44
3.1	FASE 1 – PREPARAÇÃO DA BASE ORÇAMENTÁRIA.....	44
3.1.1	Etapa 1 – Definição da equipe de implementação.....	44
3.1.2	Etapa 2 – Obtenção da base de dados do sistema contábil.....	46
3.1.3	Etapa 3 – Análise de representatividade de entidades (contas e centros de custos) e definição dos pacotes	46
3.1.4	Etapa 4 – Definição das entidades e elaboração da matriz base de pacotes / contas contábeis e centros de custos.....	46
3.2	FASE 2 – PREPARAÇÃO PARA A IMPLEMENTAÇÃO.....	48
3.2.1	Etapa 5 – Nomeação dos gestores de pacotes e de entidades	48
3.2.2	Etapa 6 – Preparação e coleta de dados	50
3.2.3	Etapa 7 – Treinamento.....	51
3.3	FASE 3 – IMPLEMENTAÇÃO	52
3.3.1	Etapa 8 – Definição preliminar das metas orçamentárias.....	52
3.3.2	Etapa 9 – Negociação e consolidação das metas orçamentárias	54
3.3.3	Etapa 10 – Execução do orçamento.....	55
3.4	FASE 4 – VERIFICAÇÃO E CONTROLE	56
3.5	FASE 5 – AÇÕES CORRETIVAS E MELHORIAS	57
4	APLICAÇÃO E ANÁLISE CRÍTICA DO ORÇAMENTO MATRICIAL EM UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS DO RAMO FRIGORÍFICO	60
4.1	DESCRIÇÃO DA EMPRESA.....	60

4.2 MOTIVAÇÃO E PREPARAÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL	62
4.3 ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL NA EMPRESA	63
4.3.1 Fase 1 – Preparação da base orçamentária	63
4.3.2 Fase 2 – Preparação para a implementação	65
4.3.3 Fase 3 – Implementação	69
4.3.4 Fase 4 – Verificação e controle	72
4.3.5 Fase 5 – Ações corretivas e melhorias	75
4.4 RESULTADOS OBTIDOS COM A IMPLANTACAO DO ORCAMENTO MATRICIAL NA EMPRESA	78
4.4.1 Sistema de indicadores adotados	78
4.4.2 Pontos fortes identificados	78
4.4.3 Deficiências do método e dificuldades encontradas.....	79
4.5 PROPOSTA DE MELHORIA DO MÉTODO DE ORÇAMENTO MATRICIAL IMPLANTADO NA EMPRESA	80
4.5.1 Definição preliminar das metas	81
4.5.2 Acompanhamento do desempenho das entidades	81
4.5.3 Análise conjunta de novos projetos e custos variáveis.....	82
5. CONCLUSOES E RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	83

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta as considerações iniciais sobre o tema e o problema analisado na presente dissertação. Serão abordados os objetivos, a justificativa, a metodologia utilizada, as limitações e a estrutura da pesquisa.

A globalização pode ser associada a um amplo conjunto de transformações que introduzem um novo paradigma econômico e tecnológico, marcado pela ampliação da concorrência, pela flexibilização dos mercados e pela utilização de novas tecnologias de informação (SILVA, 2004). Neste contexto, a competitividade crescente faz com que as empresas busquem a melhoria contínua através de um melhor gerenciamento de seus processos e utilização de mecanismos de controle e de avaliação de desempenho, sendo esta a chave da sobrevivência no ambiente atual de competitividade de classe mundial.

Enquanto a qualidade e o tempo são importantes, melhorar essas dimensões sem melhorias correspondentes no desempenho financeiro pode ser insuficiente. Melhorar a eficiência é outra preocupação fundamental e os custos são medidas críticas da eficiência. Para que elas tenham algum valor, os custos precisam ser corretamente definidos, medidos e precisamente atribuídos (HANSEN e MOWEN, 2001).

O controle é a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos e, como tal, exige medidas de desempenho e ações corretivas destinadas a assegurar o atingimento de objetivos (WELSCH, 1983 , SOBANSKI, 1994). Portanto, o uso de indicadores adequados pode ser o fator determinante para a tomada de decisão ou mudança de estratégias em tempo hábil.

Em um processo de gestão voltado para a lucratividade, é necessário um monitoramento de indicadores de eficiência que possam mostrar a situação da empresa e, principalmente, a situação interna dos processos, de tal forma que o administrador possa verificar e controlar o lucro e a saúde financeira e econômica da empresa, avaliando o efeito de melhorias internas ao longo do tempo (POZZI, 2006). Este ambiente criou a necessidade de uma reestruturação da gestão orçamentária, e essas mudanças deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras e

relevantes para a mesma. Nesse sentido o planejamento empresarial se constitui em ferramenta poderosa e insubstituível dentro do universo dos negócios. Mas para que a execução do que foi planejado ocorra, deverá haver controle e fluxo intenso de informações.

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

Neste contexto surge o Orçamento Matricial (OM), uma metodologia gerencial de apoio ao planejamento e controle orçamentário e que pode ser utilizado em organizações de qualquer porte e perfil, tendo como objetivo principal a redução de gastos. O Orçamento Matricial foi o objeto principal de estudo deste trabalho, analisando-se criticamente a sua aplicação em uma indústria de alimentos.

A proposta do Orçamento Matricial é um exame detalhado dos gastos, a definição de metas de redução específicas para cada gerência, definidas de acordo com o desempenho da gerência comparado às melhores práticas, o que resulta em desafios compatíveis com o potencial de ganho de cada área e uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos (GESTÃO, 2000).

1.1 TEMA E OBJETIVOS DO TRABALHO

Neste tópico serão discutidos os temas principais do trabalho, detalhando-se o objetivo geral e os objetivos específicos perseguidos.

1.1.1 Temas

Este trabalho abordou dois temas principais: a gestão orçamentária e o uso de indicadores de gestão atrelados ao orçamento e com foco em resultados.

1.1.2 Objetivo geral

O objetivo geral do trabalho é propor uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial, discutindo ações de melhoria.

1.1.3 Objetivos específicos

Com este trabalho, pretende-se adicionalmente:

- Revisar a gestão orçamentária em geral e o Orçamento Matricial destacando suas principais contribuições à gestão de uma empresa;
- Analisar a aplicação do Orçamento Matricial numa indústria de alimentos, avaliando os principais resultados obtidos, discutindo oportunidades de melhorias e as principais vantagens e desvantagens associadas a sua utilização como ferramenta de gestão e de racionalização de despesas.

1.2 JUSTIFICATIVA DO TRABALHO

A competitividade crescente e a globalização (com seus diversos impactos) fazem com que as empresas busquem o aumento da eficiência e da eficácia, constantemente, por meio do desenvolvimento de novas técnicas e mecanismos de controle e avaliação de desempenho, e o sistema de indicadores e a concepção do sistema de custos das empresas precisam ser adequados

de forma a prover todas as informações demandadas para a gestão eficaz no atual ambiente competitivo.

As profundas modificações nos ambientes interno e externo às empresas, bem como o aumento da necessidade de adaptação e de respostas cada vez mais rápidas refletiram no crescimento do grau de complexidade de gerenciamento, de controle e do risco nos últimos tempos. As empresas operam hoje em ambientes mais turbulentos e os altos executivos precisam receber informações adequadas à elaboração de estratégias mais aderentes e completas (POZZI, 2006).

Os sistemas de auxílio à gestão utilizados em geral calculam os indicadores de eficiência e o lucro dos produtos/serviços de forma isolada para cada unidade, não monitorando seus inter-relacionamentos. Por outro lado, as metodologias de gestão desenvolvidas nas últimas décadas caracterizam-se pela visão mecanicista, reduzindo a visão estratégica e sistêmica das empresas, promovendo a otimização de processos e setores que, não necessariamente, levem à melhoria da saúde econômica e financeira a longo prazo (POZZI, 2006).

O controle de custos é de grande importância para as organizações e, em condições extremas, poderá significar o fracasso ou o sucesso de toda gestão. Na realidade, as informações de custeio são essenciais para o planejamento e controle das atividades empresariais, assim como a determinação das estratégias de produção e comercialização.

A empresa objeto do estudo atua no ramo de alimentos na área frigorífica (aves e suínos), e é formada por uma associação de 18 cooperativas com mais de 77.000 associados a elas, tendo mais de 10300 funcionários. Ela está em franca expansão e vem buscando cada vez mais seu crescimento no mercado e melhores resultados econômico/financeiros. Nesse sentido é fundamental que mecanismos para avaliar suas ações e operações tenham totais condições de análise da condição da situação atual e futura da empresa. É dentro deste enfoque que uma gestão orçamentária atrelada a indicadores de desempenho se torna um instrumento eficaz para estas análises.

A realização deste estudo justifica-se pelo grau de importância que o orçamento representa hoje nas empresas e a proposta de uma sistemática de implementação do orçamento

matricial como instrumento para o dimensionamento e controle dos gastos fixos de uma empresa revela-se, pois particularmente pertinente e relevante, em face a absoluta inexistência de literatura sobre a matéria e sua implementação na empresa objeto desta pesquisa.

1.3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A partir da classificação apresentada por Silva e Menezes (2001), este trabalho se caracteriza como:

- a) Do ponto de vista da sua natureza como uma pesquisa aplicada, em função de gerar conhecimento para aplicação em uma determinada empresa, dirigida a problemas específicos de gerenciamento. A pesquisa aplicada é fundamentalmente motivada pela necessidade de resolver problemas concretos e, portanto, tem finalidade prática (VERGARA, 2000).
- b) Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa apresenta aspectos qualitativos quando analisa o Gerenciamento Matricial de Despesas com foco em indicadores de resultado.
- c) Do ponto de vista de seus objetivos, é uma pesquisa exploratória, pois procura fazer um estudo de caso sobre o assunto. A revisão bibliográfica neste caso mostra o estado da arte sobre diversos prismas (LUNKES, 2003).
- d) Do ponto de vista dos procedimentos técnicos define-se como pesquisa-ação. No caso da pesquisa-ação há uma estreita associação com a resolução do problema.

O desenvolvimento da pesquisa foi realizado em uma indústria de alimentos, a qual solicitou sigilo quanto a sua identidade. A empresa estava implantando o Orçamento Matricial durante o período de realização da pesquisa, que ocorreu de julho/2006 a fevereiro/2008. A autora trabalha em um departamento estratégico da empresa e adquiriu amplo conhecimento prático sobre a metodologia do orçamento matricial, por estar envolvida com o processo desde sua implantação.

O presente trabalho e foi dividido em três etapas. Inicialmente foi realizado o embasamento teórico sobre orçamento e controle orçamentário, buscando-se também para encontrar na bibliografia aplicações do Orçamento Matricial, entender o funcionamento e os indicadores por ele gerados. Após esta etapa, foi elaborada uma sistemática de implantação do orçamento matricial, detalhando cada fase de implantação.

Na terceira e última etapa foi realizado diagnóstico do Orçamento Matricial implantado na empresa objeto do estudo de caso. O desenvolvimento desta etapa consiste, de um modo geral, em analisar a metodologia utilizada pela empresa e propor melhorias. Este estudo irá envolver a apresentação das características da empresa, sua forma de medir resultados e correlacionar indicadores através de matrizes de gerenciamento. Nesta etapa ainda foram discutidas possibilidades de melhorar e incrementar o método.

1.4 LIMITAÇÕES DO TRABALHO

O presente estudo será realizado em uma única empresa de alimentos, no ramo frigorífico, o que não garante a aplicação com sucesso da sistemática em outras empresas. Caberia uma pesquisa abrangente para ampliar a potencialidade deste enfoque.

A análise dos indicadores será de forma qualitativa na análise da eficiência destes para demonstrar atingimento de resultados. Os resultados que neste trabalho serão abordados são os atingimento do orçamento e redução de despesas. Outros resultados, como satisfação de clientes, eficiência de processos produtivos, apesar de possíveis, não serão abordados neste trabalho.

Uma das limitações para implantação de gestão orçamentária decorre do fato de que considerou-se que os dados de custos da empresa são corretos e fidedignos, não tendo sido feita nenhuma análise crítica de sua acuracidade. Essa limitação é atenuada pelo fato de priorizar-se a análise da sistemática implantada, e não necessariamente dos resultados financeiros obtidos.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos: neste primeiro capítulo é desenvolvida a introdução da dissertação, apresentando-se o tema, a justificativa, os objetivos, o método utilizado, as limitações do trabalho e a estruturação dos capítulos.

No segundo capítulo são apresentados conceitos sobre gestão orçamentária, modelos de implementação orçamentária e avaliação de desempenho. No terceiro capítulo apresenta-se uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial, detalhando-se suas fases e etapas de operacionalização.

No quarto capítulo realizou-se a análise da aplicação do Orçamento Matricial em uma indústria de alimentos do ramo frigorífico, e é composto pela apresentação da empresa objeto deste estudo, setor de atuação, tamanho, principais produtos, mercados, estrutura geral, sistema de gestão implantado. Também faz parte deste estudo a apresentação dos principais resultados obtidos, discutindo-se os pontos fortes e as principais deficiências do método.

No quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões e elaboradas recomendações para trabalhos futuros.

2 GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Neste capítulo serão apresentados os conceitos de controle e processo de controle, orçamento e controle orçamentário, modelos de implementação orçamentária, avaliação de desempenho, além da integração entre os sistemas de medição de desempenho e orçamento. Também serão estudados dois tipos modelos de gestão orçamentária, os quais foram a base deste trabalho: Orçamento Base-Zero e Orçamento Matricial.

Tentar destacar-se em um ambiente competitivo cada vez mais disputado e custoso pode trazer muita frustração e pouco retorno. Segundo Hansen e Mowen (2001), o ambiente atual criou a necessidade de uma reestruturação da gestão orçamentária em geral e de custos em particular, pois as pressões competitivas mundiais, o crescimento do setor de serviços e os avanços nas tecnologias de informação e de manufatura deram início ao desenvolvimento de práticas inovadoras e relevantes para a gestão orçamentária.

De acordo com Hansen e Mowen (2001), as tomadas de decisão que afetam a posição competitiva de uma empresa a longo prazo devem considerar explicitamente os elementos estratégicos de uma decisão, sendo as mais importantes o crescimento e a sobrevivência a longo prazo. Dessa forma, pode-se dizer que a gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para definir os objetivos da organização que a possibilite ter uma vantagem competitiva sustentável.

Para Cooper e Slagmulder (2003), a gestão orçamentária tornou-se uma ferramenta crucial para a sobrevivência das empresas. Entretanto, não basta reduzir os custos, é preciso administrá-los de modo a reforçar o posicionamento estratégico e também buscar a parceria com clientes e fornecedores. Dessa forma, os autores afirmam que a gestão estratégica de custos se resume em dois objetivos: reforçar o posicionamento estratégico de uma empresa e reduzir seus custos.

De acordo com Cooper e Slagmulder (2003), são necessárias três etapas para converter a gestão de custos convencional em uma gestão estratégica de custos, que proporcione um suporte efetivo à gestão orçamentária:

- a) analisar a gestão de custos para compreender se ela vai melhorar efetivamente o posicionamento estratégico da empresa;
- b) a gestão interna dos custos não deve estar limitada somente à fábrica;
- c) ampliar o programa de gestão de custos além das fronteiras da empresa.

2.1 CONCEITUAÇÃO DE CONTROLE E PROCESSO DE CONTROLE

As organizações não operam sem ter pelo menos um mínimo de controle, mesmo que não exista um sistema de gestão constituído, pois a improvisação administrativa pode levar ao fracasso qualquer organização (BECKER, 2004; CHIAVENATO, 2004).

O sistema de controle envolve o processo de controle e, conseqüentemente, o próprio controle (SILVA, 2004). Para Gomes e Salas (1999), um sistema de controle envolve o desenho da estrutura de controle, com a determinação dos indicadores de controle e do sistema de informação, o qual permitirá a efetiva realização do processo de controle, conforme demonstrado na Figura 1.

<i>Sistema de controle</i>	
Estrutura de Controle	Processo de Controle
Indicadores de Controle	Planejamento
Sistemas de Informação	Avaliação do Resultado
	Ações Corretivas

Figura 1 – Elementos de um sistema de controle

Fonte: Gomes e Salas (1999).

Chiavenato (2004), aborda em seu trabalho o controle como função administrativa, mas destaca que esta palavra pode assumir várias funções, como restritiva, coerciva ou até mesmo como um sistema automático de regulação. Controle como função administrativa é o controle como parte do processo administrativo, ou seja, que monitora e avalia as atividades e resultados

alcançados para assegurar que planejamento, organização e direção sejam bem sucedidos. A Figura 2 mostra o controle nos três níveis da organização.

<i>Nível</i>	<i>Tipo de controle</i>	<i>Conteúdo</i>	<i>Tempo</i>	<i>Amplitude</i>
<i>organizacional</i>				
Institucional	Estratégico	Genérico e sintético	Direcionado a longo prazo	Macroorientado. Aborda a organização como um todo.
Intermediário	Tático	Menos genérico e mais detalhado	Direcionado a médio prazo	Aborda cada unidade organizacional em separado.
Operacional	Operacional	Detalhado e analítico	Direcionado a curto prazo	Microorientado. Aborda cada operação em separado.

Figura 2 – Tipos de controle nos três níveis da organização
Fonte: Chiavenato (2004).

De acordo com Chiavenato (2004), em resposta a pergunta que geralmente se faz dentro das organizações ‘como estamos indo?’ faz-se necessário o uso de uma função administrativa que possa monitorar, acompanhar, avaliar, medir e assegurar que a organização esteja alcançando os objetivos propostos.

Sá e Moraes (2005) citam que toda empresa é orientada para a obtenção de resultados que possam contribuir para a formação do lucro. Aumentar o valor da empresa e assegurar sua continuidade deve ser a preocupação constante de seus administradores. Daí a necessidade de adoção de sistemas formais de planejamento e controle, ou seja, um controle sistemático que esteja permanentemente comparando o que foi planejado com os resultados obtidos a fim de

detectar possíveis desvios e efetuar os ajustes necessários para adaptar a empresa à nova realidade.

De acordo com Chiavenato (2004), a função administrativa de controle está relacionada com a maneira pela qual os objetivos devem ser alcançados e com a estruturação da empresa (pessoas e recursos) para atender a esses objetivos. Neste contexto, o controle serve para que as coisas funcionem da maneira certa e no tempo certo.

Para Welsch (1983) e Sobanski (1994), o controle é a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos e também exige medidas de desempenho e ações corretivas destinadas a assegurar o atingimento de objetivos. Nesse sentido, Chiavenato (2004) afirma que o controle consiste basicamente de um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.

De acordo com Chiavenato (2004) e Gomes e Salas (1999), o processo de controle pode ser desmembrado nas etapas a seguir:

- a) Definição do que controlar, isto é, estabelecimento de objetivos;
- b) Definição dos indicadores e padrões de desempenho;
- c) Avaliação ou mensuração do desempenho atual;
- d) Comparação do desempenho atual com os objetivos ou padrões estabelecidos;
- e) Tomada de ação corretiva para corrigir possíveis desvios ou anormalidades.

Este processo deve ser cíclico e repetitivo, com enfoque na última etapa, pois conforme ratificado por Atkinson *et al.* (2000), o processo de controle perde sentido se a empresa não corrigir as situações que estão fora de controle, isto é, todos os esforços das etapas anteriores são desperdiçados. Para Sá e Moraes (2005), os controles são classificados quanto aos seus objetivos, estando divididos em operacionais e estratégicos. Chiavenato (2004) e Lunkes (2003) acrescentam mais uma classificação: os controles táticos.

De acordo com Sá e Moraes (2005), os controles estratégicos são aqueles que irão avaliar os progressos e os desvios observados ao longo da execução do planejamento estratégico. Chiavenato (2004) ratifica a idéia e exemplifica os controles estratégicos: balanço e relatórios financeiros, controle dos lucros e perdas, análise do retorno sobre o investimento.

Os controles táticos são os de nível intermediário e, de acordo com Chiavenato (2004), os mais importantes são o controle orçamentário e contabilidade de custos, sejam eles fixos ou variáveis. Já os controles operacionais são os feitos no nível operacional, os quais podem ser exemplificados em: disciplina, controle de estoques, programação *jus-in-time* e controle de qualidade.

Por fim, Chiavenato (2004) afirma que para ser eficiente e eficaz, o controle precisa possuir as seguintes características: orientação estratégica para resultados, compreensão, orientação para as exceções, flexibilidade, autocontrole, natureza incentivadora, clareza e objetividade.

2.2 ORÇAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

O orçamento é a expressão quantitativa e formal dos planos da empresa, e seu planejamento cuidadoso é vital para a saúde de qualquer organização. De acordo com Sá (2005), o orçamento deve ser visto dentro de um contexto muito mais amplo, que é o de priorizar e compatibilizar as diversas políticas da empresa. É o orçamento que vai dizer se as decisões da empresa são compatíveis com a capacidade de geração de caixa da empresa, com a estrutura de capital de giro ou ainda com as metas de remuneração pretendidas pelos acionistas. A realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, pois permite aprimorar o próprio processo de planejamento (FREZATTI, 2005).

O planejamento e controle são particularmente favorecidos pelo uso de um sistema orçamentário, mas para isso requerem também a designação de níveis de autoridade e de responsabilidade pelas decisões, além de medidas necessárias para que sejam alcançados os objetivos da empresa (SANVICENTE e SANTOS, 1983).

Para Lunkes (2003), o orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado. Perez *et al.* (1995) complementam esta definição ao afirmar que o orçamento é um instrumento da administração

que está ligado de muitas maneiras às operações contábeis e ao processo de planejamento e controle da organização. Para Nowak (2004), um dos motivos pela busca permanente da essência do orçamento é pelo fato dele ser amplamente utilizado como uma ferramenta de gestão organizacional.

O controle orçamentário pode ser estruturado de maneira flexível ou rígida, complexa ou simplificada, centralizada ou participativa, dependendo do grau de sofisticação do planejamento (FREZATTI, 2000). Para Chiavenato (2004), o controle orçamentário é um processo de monitorar e controlar despesas programadas das várias unidades organizacionais no decorrer de um exercício anual, apontando possíveis desvios e indicando medidas corretivas.

Kaplan e Norton (1997) citam que os sistemas de controle financeiro foram desenvolvidos durante a era industrial em empresas como a General Motors, a DuPont, a Matsushita e a General Electric, com intuito de facilitar e monitorar alocação eficiente de capital financeiro e físico. Entretanto, o advento da era da informação nas últimas décadas do século XX tornou obsoletas muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial. As empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos, nem com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Os sistemas de controle tradicionais colocavam muita ênfase nos resultados financeiros de curto prazo e deixavam em segundo plano os demais indicadores que refletem as atividades empresariais a longo prazo, como satisfação dos clientes, capacidade de inovação, capacitação de funcionários e qualidade dos produtos (SÁ e MORAES, 2005). Para Hansen e Mowen (2001), gerentes de negócios, pequenos ou grandes, precisam conhecer suas capacidades de recursos e ter um plano que detalha o uso desses recursos. Isto é complementado por Vasconcelos (2003) ao citar que o orçamento auxilia o gestor no sentido de orientar as ações e esforços e também cria um ambiente de comprometimento com a missão e os objetivos da empresa e serve ainda como referência de avaliação de desempenho.

O controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização avaliar como estão seus resultados quando comparados aos objetivos e metas. Nessa abordagem, é importante acompanhar o todo e as partes (FREZATTI, 2000). Para Sá e Moraes (2005), o orçamento é uma oportunidade para a empresa fazer uma análise de seu desempenho, procurar identificar onde está

sendo ineficiente e procurar corrigir estas ineficiências, ou seja, se por um lado não se deve orçar apenas reajustando o desempenho do exercício anterior, por outro não se pode ignorar completamente o passado. Eles destacam que o orçamento é considerado bom quando auxilia no processo de tomada de decisões, de modo que, as decisões relevantes sejam tomadas corretamente. A Figura 3 demonstra a estrutura de um orçamento geral, com seus inter-relacionamentos.

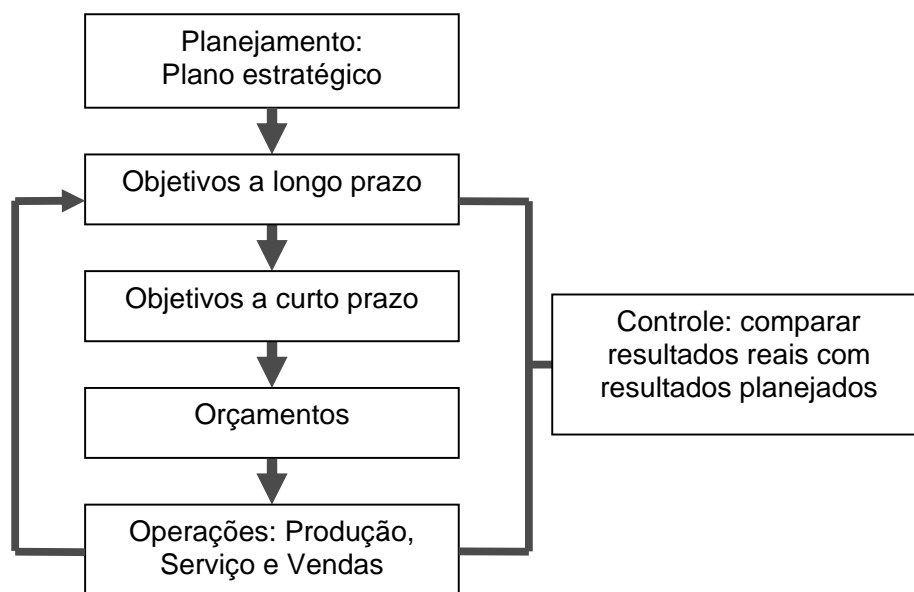


Figura 3 – Orçamento geral e seus inter-relacionamentos
Fonte: Hansen e Mowen (2001), p. 246.

De acordo com Passarelli (2004), o controle orçamentário aplica-se a qualquer empresa, de qualquer porte e de qualquer natureza e, mantidas as proporções, se é válido para a família, para sistemas sociais mais complexos torna-se uma técnica administrativa absolutamente indispensável.

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

- a) Comprometimento da diretoria;

- b) Criação de um setor de orçamentos;
- c) Aquisição ou desenvolvimento de um programa de execução e acompanhamento orçamentários;
- d) Adaptação dos sistemas existentes à nova realidade orçamentária.

2.2.1 Vantagens e desvantagens da realização de um processo orçamentário

Perez *et al.* (1995) e Oliveira *et al.* (2004) citam os principais benefícios e vantagens do orçamento:

- Formalização e fixação dos objetivos, estratégias e planos;
- Harmonização dos objetivos individuais com os da organização. Isto também é abordado por Vasconcelos (2003) e Padoveze (2005), que citam que o orçamento aumenta o nível de integração entre as áreas, pois os interesses estão unificados e em convergência com os objetivos da organização;
- Quantificação de datas e atividades;
- Redução do envolvimento dos altos escalões com operações rotineiras;
- Julgamento do próprio desempenho, pois dota a empresa de um instrumento de controle operacional;
- Racionalização do uso de recursos;
- Atuação como um instrumento de comunicação e coordenação.

Embora o orçamento proporcione inúmeros benefícios, Vasconcelos (2003) e Oliveira *et al.* (2004) citam que é importante considerar também suas limitações:

- Nas etapas iniciais, o processo orçamentário exige participação expressiva da administração e líderes;
- A ferramenta pode se tornar inflexível se a padronização não for corretamente dosada. O orçamento não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores;
- Os dados que o orçamento reporta são estimativas, estando, portanto, sujeitos a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa e a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua;

- A intensidade e complexidade dos custos de manutenção e implementação aumentam à medida que aumenta a sofisticação do processo. É preciso estabelecer um ponto de equilíbrio entre custo x benefício.

2.2.2 Tipos e elementos de um processo orçamentário

Quanto ao sistema de controle, ele deve assumir o princípio da parcimônia, ou seja, quanto mais simples ele for, mais fácil de ser controlado e aceito pelos gerentes destes indicadores. Para Sá e Moraes (2005), cada executivo deveria controlar de quatro a seis indicadores primários, que apresentam a visão geral de um departamento, de uma conta ou de uma fábrica. Os indicadores que compõem e detalham os indicadores primários são chamados de secundários ou analíticos.

De acordo com Sá (2005), em seu formato final, os orçamentos são consolidados em três relatórios principais: demonstrativo de resultados, fluxo de caixa e balanço patrimonial. O orçamento da projeção de vendas é o mais importante dos orçamentos e o primeiro a ser elaborado, pois dele vão depender o orçamento da área comercial, o orçamento da produção, o plano de reposição de estoques, os orçamentos das despesas operacionais e o orçamento de caixa.

Para Atkinson (2000), a estrutura global de orçamentos nas empresas está dividida em orçamentos operacionais e financeiros. Passarelli e Bomfin (2004) denominam essa classificação em orçamentos globais e parciais, sendo o orçamento global composto de dois grandes grupos de orçamentos parciais:

- a) Orçamentos operacionais, os quais abrangem tipicamente o plano de vendas, plano de gastos de capital, plano de produção, plano de aquisição de materiais, plano de contratação e de treinamento de mão-de-obra e plano de gastos administrativos (administração, assessoria, pesquisa e desenvolvimento e publicidade);
- b) Orçamentos financeiros: nesses orçamentos estão inclusos o balanço patrimonial e a demonstração de resultados projetados. Estes orçamentos também são usados para avaliar as implicações se aspectos específicos do orçamento operacional mudam, tais como plano de vendas, de produção e de compra de materiais.

O orçamento global constitui um sumário quantitativo de todos os itens operacionais e financeiros da empresa, permitindo ao administrador compor, antecipadamente, um Balanço e um Demonstrativo de Resultados do Exercício referentes ao exercício ainda não iniciado, e compõe-se de dois grandes grupos de Orçamentos Parciais: orçamento de operações e orçamento financeiro. Orçamentos Parciais cobrem, apenas, tópicos específicos como, por exemplo, o Orçamento de Vendas, o Orçamento de Despesas Administrativas ou o Orçamento de Caixa (PASSARELLI e BOMFIM, 2004). De acordo com os autores, os orçamentos recebem mais duas classificações:

a) Orçamentos a curto e a longo prazo

Os orçamentos qualificam-se como a curto prazo quando se referem a períodos de um ano ou menos, e de longo prazo quando cobrem períodos maiores de um ano. Dependendo da natureza das operações da empresa, previsões referentes a 5, 10 anos podem ser de grande utilidade na definição das estratégias. Para a indústria automobilística, por exemplo, é comum planos de orçamentos de 10 anos.

b) Orçamentos periódicos e contínuos

São orçamentos válidos para um período bem determinado (geralmente de um ano) coincidindo, via de regra, com o exercício contábil da empresa. Este tipo de orçamento é bastante utilizado em empresas cujo tipo de negócio permite uma certa segurança para previsões em períodos menores. A indústria de confecções e vestuário não consegue estabelecer planos maiores que seis meses, em virtude dos ditames da moda de cada estação.

Para empresas desse tipo o usual é utilizar orçamentos contínuos, que se caracterizam pela atualização mensal: a cada mês que passa, revisam-se os orçamentos contínuos pelo abandono do mês encerrado e pelo acréscimo de um período equivalente. Esse procedimento aumenta a flexibilidade, mas enfraquece a função controle, que nesses casos torna-se bastante complexa.

Em estudo realizado da realocação de investimentos em publicidade de acordo com a realidade da empresa, Gosteline *et al.* (2006) afirmam que o processo orçamentário tradicional não consegue reconhecer as escolhas fundamentais que devem ser feitas entre estratégias de crescimento, de manutenção e de colheitas de resultados para cada marca, segmento, região ou país.

2.2.3 Fases de um processo orçamentário

Padoveze (2005) propõe um modelo genérico para o processo orçamentário, considerando que o mesmo pode ser dividido em três grandes fases:

- Previsão: esta fase comporta todo trabalho de cálculo, ou seja, elaboração dos quadros orçamentários;
- Reprojção: acerto das previsões iniciais com base na análise das áreas e de acordo com os objetivos da empresa;
- Controle: verificação se os objetivos foram atingidos, por meio da análise de variações entre previsto e realizado.

Este modelo detalhado é apresentado na Figura 4 e parte do pressuposto de que a controladoria é o setor ideal para elaborar a primeira versão dos orçamentos, por deter as informações de custos. Esta elaboração prévia será aprovada pelo Comitê orçamentário e validada juntamente com os orçamentos setoriais.

Os fatores críticos de sucesso são complementados por Sanvicente e Santos (1983) ao afirmar que a equipe de implantação e sua coordenação devem:

- a) Utilizar o sistema orçamentário como meio de fixar padrões de desempenho, medir resultados reais de forma a obter resultados satisfatórios em toda organização;
- b) Não substituir planos por orçamentos, ou seja, o orçamento deve representar o valor do planejamento formal;
- c) Fazer com que cada indivíduo utilize o orçamento como instrumento de autocontrole;
- d) Ter clara definição da estrutura organizacional, pois a eficácia do instrumento depende de saber quem deve atingir os níveis de desempenho e quem deve prestar conta disso;
- e) Os formulários e relatórios devem basear-se mais nos aspectos operacionais da empresa, de forma a evitar que os itens não-controláveis por um setor sejam avaliados com base em algo que não podem influenciar;

A tarefa da controladoria, principalmente nas fases iniciais, é implantar, manter e coordenar o funcionamento do sistema orçamentário.

Etapas	Área Responsável
Etapa 1 – Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 – Aprovação inicial	Comitê orçamentário
Etapa 3 – Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 – Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 – Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 6 – Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 – Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 – Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 9 – Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 10 – Reporte das variações	Áreas responsáveis

Figura 4 – Modelo genérico de processo orçamentário
Fonte: Padoveze (2005).

O sucesso de um orçamento e controle efetivos depende de alguns fatores, os quais estão listados na Figura 5.

2.3 MODELOS DE IMPLEMENTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A seguir serão apresentados dois modelos de implementação orçamentária: o orçamento base-zero e o orçamento matricial.

Fatores imprescindíveis	Abrangência, oportunidade, qualidades, e características do sistema orçamentário
Envolvimento da alta direção, dos demais executivos e funcionários	Apoio da alta direção e empenho integral e participativo de todos os funcionários
Adaptação organizacional	Adequação da estrutura levando em consideração a cultura da organização
Clara definição dos objetivos e padrões de desempenho	Objetivos definidos no início da implantação e padrões coerentes
Comunicação integral	As responsabilidades e objetivos devem ficar claros para todos os níveis da empresa.
Definição de expectativas realistas	Procurar alcançar alto nível de eficiência global
Oportunidade	Definição de prazos e os relatórios de desempenho devem ser oportunos
Reconhecimento do esforço individual e coletivo	Evitar estereótipos e preconceitos na avaliação da <i>performance</i>
Acompanhamento do desempenho	Se inferior às metas, adotar ações corretivas de forma construtiva, e se favorável, divulgar às demais áreas

Figura 5 – Sistema orçamentário e fatores críticos para o sucesso
 Fonte: Adaptado de Oliveira *et al.* (2004).

2.3.1 Orçamento Base-Zero

O orçamento base-zero (OBZ) rejeita a visão tradicional do orçamento, a qual leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base-zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez (LUNKES, 2003).

Segundo Pyhrr (1973), o OBZ teve sua primeira formalização em 1960 no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos e surgiu para atacar três problemas comuns no orçamento empresarial:

- a) O orçamento não estava ligado as decisões estratégicas da empresa;
- b) Falta de decisões operacionais para controle das quantias necessárias;
- c) Alocações inadequadas das quantias de orçamento.

Moojen (1981) define o OBZ como uma técnica de gerência administrativa que atua principalmente de baixo para cima. Dessa forma, habilita os gerentes de nível intermediário a avaliar as necessidades operacionais de seus setores e fazer orientações de alocação de recursos, assim como dá condições à alta direção de otimizar suas decisões, estabelecer políticas e objetivos e, por fim, proceder a alocação de recursos necessários para o atendimento a esses objetivos.

De acordo com Carvalho *apud* Lunkes (2003), as principais características do OBZ são:

- a) Analisa o custo/benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base-zero;
- b) Focaliza objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- c) Assegura a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chaves do negócio.

E para o mesmo autor seu principais objetivos são:

- d) Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- e) Desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas;
- f) Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

De acordo com Lunkes (2003), o orçamento base-zero propõe reexaminar todas as suas atividades e prioridades, recursos financeiros a partir da referência 'zero', ao se projetar um novo exercício social. No OBZ, os gestores devem apresentar as justificativas de onde, quanto e como está distribuído o orçamento. Para Atkinson (2000) e Padoveze (2005), nessa linha de pensamento cada atividade da empresa será rediscutida na razão de sua existência, tornando o orçamento uma ferramenta de gestão.

No estudo apresentado por Gosteline *et al.* (2006), o OBZ auxilia numa melhor alocação dos recursos, pois flexibiliza, por exemplo, trabalhar com as variantes como a intensidade do gasto com publicidade e promoção que pode variar de 5 a 45% dependendo da categoria e participação de mercado da empresa.

Tradicionalmente, as idéias do OBZ não se aplicam a custos projetados. Estes devem ser controlados por meio de relatórios que medem o uso das quantidades de recursos consumidos nas atividades operacionais (ATKINSON *et al.*, 2000).

De acordo com Pyhrr (1981), há dois passos básicos no OBZ:

a) Identificação dos pacotes de decisão: descrição de cada atividade e agrupamento das mesmas em um ou mais pacotes.

A descrição das atividades deve conter as seguintes informações: metas e objetivos, conseqüências de não se executar a atividade, medidas de desempenho, caminhos alternativos e custo-benefício. Também devem ser incluídas nesta análise todas as novas atividades e projetos. Após a identificação das atividades, as mesmas devem ser enquadradas nos pacotes de decisão enquadrados em uma das três categorias a seguir:

- Maneiras diferentes e/ou níveis diferentes de esforço para execução da atividade;
- Atividades para as quais serão mantidos o método e o nível de esforço atual;
- Novas atividades e programas.

b) Priorização dos pacotes de decisão – esta etapa é a classificação dos pacotes por ordem de importância de custo x benefício.

O processo de priorização serve para que a empresa defina a melhor alocação de seus recursos através de duas questões: ‘quanto devemos gastar?’ e ‘onde devemos gastar?’. Lunkes (2003) cita que esta fase do OBZ é crítica, pois vai delinear o futuro da organização e, portanto, os critérios de seleção dos pacotes devem ser baseados nos objetivos estratégicos.

Os pacotes de decisão ou pacotes base-zero (PBZs) como, por exemplo, matéria-prima e embalagens em uma indústria de bebidas podem ser divididos em unidades menores chamadas de Variável Base-Zero (VBZ). Para este caso da indústria de bebidas, as VBZs que compõem a matéria-prima são: malte, *high* maltose, água, lúpulo e gás carbônico. Esta informação pode ser melhorada, dividindo as VBZs em Núcleo Base-Zero (NBZ). Este último, por sua vez, é a unidade de onde são tiradas as informações para a elaboração do orçamento e é confundido/adotado por algumas empresas como um centro de custo. Uma VBZ pode ter apenas um núcleo ou diversos núcleos (LUNKES, 2003).

Para Lunkes (2003), após definidas as metas macro-orçamentárias, as quais devem partir do planejamento estratégico são elaborados os pacotes referentes a cada Unidade de Negócio, a qual terá um gestor responsável pela execução e controle. A matriz de responsabilidades está descrita na Figura 6.

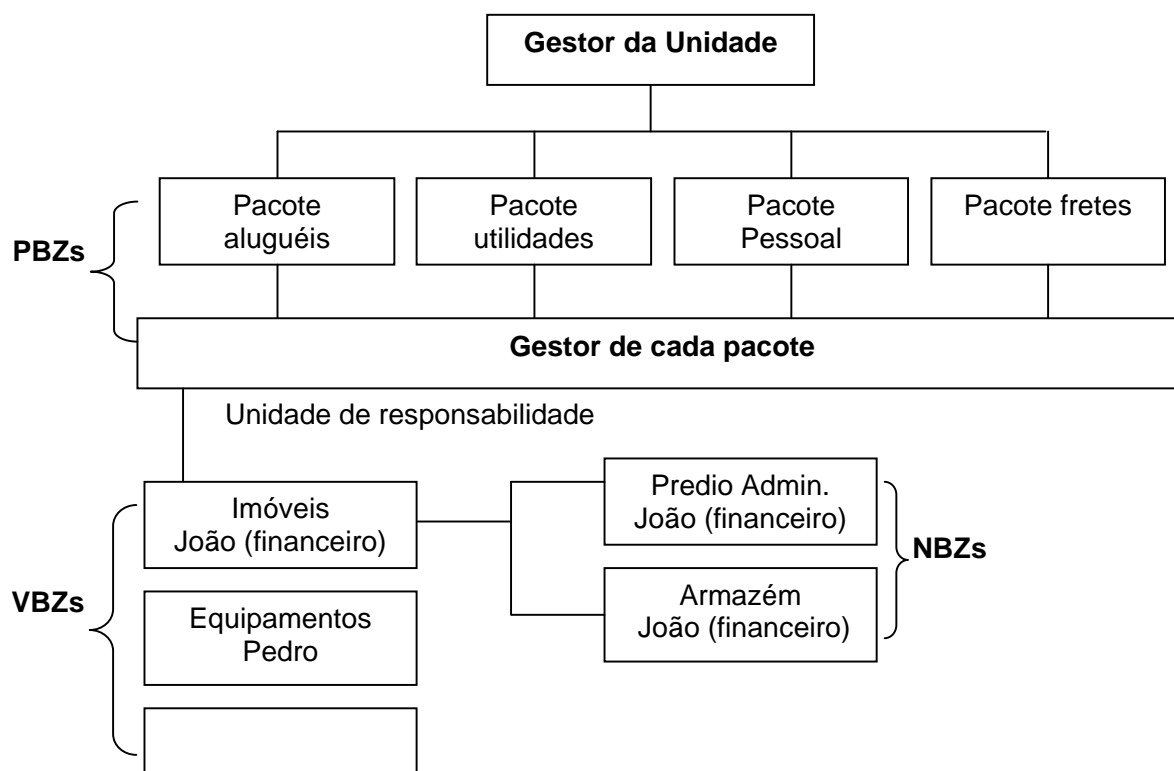


Figura 6 – Matriz de responsabilidade do OBZ
Fonte: Lunkes (2003).

O gestor de cada pacote é responsável pela aprovação e controle dos gastos da referida Unidade de responsabilidade e defende-o frente à diretoria geral da empresa, que aprova ou reprovava o orçamento.

Para Hansen e Mowen (2001), o OBZ é uma abordagem alternativa, pois de maneira diferente do orçamento incremental, o nível orçado para o ano anterior não é a única fonte para elaboração do novo orçamento. As operações existentes são analisadas e se faz necessária uma justificativa da necessidade daquele gasto. Dessa forma, o OBZ exige análises extensivas e em profundidade.

Devido a estas análises extensivas e também da relação custo x benefício, Hansen e Mowen (2001) sugerem que o OBZ seja utilizado a cada três ou cinco anos de forma a eliminar o desperdício e ineficiência, de forma a forçar os gestores a ‘romperem com o tradicional’ e visualizarem seus gastos com uma perspectiva diferente.

2.3.2 Orçamento matricial/Gerenciamento Matricial de Despesas

O orçamento matricial, também denominado Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), tem sido largamente aplicado no meio empresarial e também em Instituições Governamentais e foi aplicado pela primeira vez na Ambev para a elaboração do orçamento de 1999. Após o grande sucesso da ferramenta e uma economia de R\$ 152 milhões no primeiro ano, o método foi formalizado pela Fundação de Desenvolvimento Gerencial, hoje chamada de Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial - INDG.

O orçamento matricial é baseado na metodologia do PDCA, onde P significa *Plan*, D significa *Do*, C significa *Check* e A significa *Action*. Dentro do Orçamento Matricial o planejamento do orçamento é realizado dentro do quadrante P e o controle orçamentário dentro dos quadrantes D, C e A, conforme Figura 7.

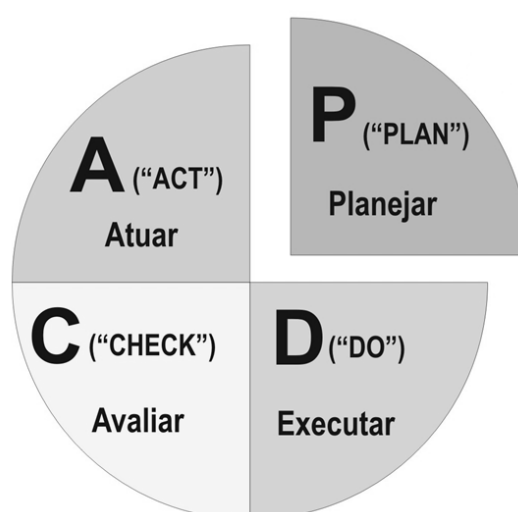


Figura 7– Ciclo PDCA
Fonte: INDG (2006)

Para Aguiar (2006), o PDCA é utilizado para resolver qualquer problema ou realizar qualquer gerenciamento e, de acordo com o foco ou tipo de gerenciamento a ser realizado, o giro do PDCA assume características diferentes. Para o autor o método PDCA de controle de processos ou sistemas é utilizado para atingir as metas necessárias à sobrevivência das empresas e nesse foco suas etapas podem ser definidas como:

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

O GMD é um método de gerenciamento orçamentário cruzado, baseado na análise parametrizada dos gastos operacionais (despesas e custos fixos) que está sendo aplicado em empresas privadas e também na administração pública, como é o caso da Prefeitura de São Paulo, e os Governos dos Estados do Rio Grande do Sul e Minas Gerais.

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

De acordo com INDG (2006), o GMD é um instrumento gerencial utilizado para planejamento e controle do orçamento anual e tem sua implementação baseada em três princípios:

- a) Controle cruzado: isto significa que todas as despesas orçadas devem ser acompanhadas por duas pessoas;
- b) Desdobramento dos gastos: implica que, para a definição das metas, todos os gastos devem ser detalhados até o nível de atividades e de unidade orçamentária;

- c) Acompanhamento sistemático: isto implica em instituir uma dinâmica de acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e definindo ações corretivas para os desvios.

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

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

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

- a) Preparação da base orçamentária

Esta etapa consiste na fase de definição da estrutura da matriz, através da obtenção dos dados do sistema contábil, definição dos pacotes e entidades, nomeação dos gestores.

- b) Preparação para definição preliminar das metas orçamentárias

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

- c) Definição preliminar das metas

A definição preliminar das metas consiste na identificação das oportunidades de redução de custos e elaboração da lista de ações propostas.

- d) Negociação e consolidação das metas

Etapa onde as metas preliminarmente discutidas são discutidas e validadas, e consiste na negociação das metas preliminares entre os gestores de pacote e de área, realização dos ajustes

nas metas preliminares, construção das matrizes de metas consolidadas e elaboração dos planos de ação para atingimento das metas.

e) Preparação dos instrumentos de acompanhamento

Após a execução do orçamento o mesmo deve ser analisado entre o realizado e planejado e para isso devem ser definidas ferramentas para comparação dos resultados, as quais servirão de base para a gestão orçamentária, isto é, para que sejam tomadas as ações corretivas e melhoria contínua do método e dos resultados através da avaliação de desempenho, a qual será detalhada a seguir.

2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Ao falar sobre sistemas de medição de desempenho, não se pode esquecer que o sucesso destes depende do planejamento, atividade que, voltada para o futuro, deve ser contínua e permanente, envolvendo o maior número de pessoas na sua elaboração e implementação. O planejamento deve ser constante e participativo e pode ser descentralizado através do envolvimento das pessoas em todos os aspectos do seu processo, sendo os fatores-chave para o sucesso o conhecimento do contexto no qual a organização está inserida, bem como sua missão e visão (CHIAVENATO, 2004).

Se estes fatores forem levados em consideração durante o planejamento, a medição de desempenho será uma consequência e o próximo passo é a escolha dos indicadores adequados para análise da eficiência deste planejamento.

2.4.1 Sistemas de medição de desempenho

Os sistemas tradicionais de medição de desempenho visualizavam apenas duas dimensões: o desenvolvimento para a eficiência dos processos operacionais e o gerenciamento baseado em uma visão meramente contábil (KAPLAN e NORTON, 1997). Para estes autores, embora praticamente toda empresa de fato possua medidas financeiras e não-financeiras, muitas

utilizam as medidas não-financeiras para orientar as melhorias localizadas na linha de frente e nas operações que envolvem contato com o cliente. Medidas financeiras agregadas são usadas pela alta administração como se pudessem sintetizar adequadamente os resultados das operações realizadas pelos funcionários dos escalões inferiores. Nesse caso, as medidas financeiras e não-financeiras têm somente a finalidade de dar *feedback* tático e controlar operações de curto prazo, isto é, não estão alinhadas ao planejamento estratégico.

O conceito de medição de desempenho tem inserido em seu contexto a melhoria contínua. A operacionalização da medição de desempenho ocorre através de indicadores os quais buscam quantificar o desempenho de um item, departamento e até da organização. Este conjunto de indicadores formam o Sistema de Medição de Desempenho (BECKER, 2004).

De acordo com Becker (2004), a medição de desempenho é um conceito multidisciplinar e sua operacionalização ocorre através de indicadores ou medidas de desempenho. Funcionam como instrumentos cujos números são mostrados por indicadores específicos. O conjunto de indicadores que se formam é chamado de sistema de medição de desempenho.

A qualidade da avaliação de desempenho depende principalmente de um conjunto de indicadores adequados para tal, mas também de quão claros estão os objetivos e metas e a quantidade de recursos disponíveis para gerenciar todo o sistema de medição de desempenho.

Avalia-se o desempenho observando cuidadosamente o confronto do que foi planejado com o que foi produzido. A evolução do processo de melhoria contínua pode ser acompanhada através de indicadores de desempenho da organização, da satisfação dos seus clientes e da adequação de seus produtos ao uso. Nesse contexto, é necessário estabelecer um modelo de avaliação do desempenho organizacional (REIS, 2005).

Para Becker (2004), a medição de desempenho pode retratar o desempenho de elementos presentes dentro e fora da organização. No âmbito interno estão os empregados, produtos, insumos, clientes internos e no âmbito externo estão os fornecedores, clientes, concorrentes.

2.4.2 Indicadores de desempenho

A competitividade do mercado tem obrigado as empresas a melhorar sua atuação de desempenho, avaliando suas estratégias para a sobrevivência, seja este desempenho econômico-financeiro como a própria redução de custos e não-financeiro como a satisfação dos clientes. A análise das empresas utiliza indicadores que possibilitam monitorar o seu desempenho e permitem comparações com a sua própria evolução no tempo e frente a seus concorrentes (KAPLAN e NORTON, 1997). Para estes autores, todo sistema de gestão e indicadores de desempenho, para ser completo, deve especificar de que maneira as melhorias nas operações, no atendimento aos clientes e em novos produtos e serviços se relacionam com um melhor desempenho financeiro, através de maiores volumes de vendas, maiores margens operacionais, rapidez no giro do ativo e redução dos custos operacionais.

2.4.2.1 Importância relativa dos indicadores

Medir é importante: ‘o que não é medido não é gerenciado’. O sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa. Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição derivados de suas estratégias e capacidades (KAPLAN e NORTON, 1997).

De uma forma geral, os indicadores são elaborados para cumprir com as seguintes funções: simplificar, quantificar, analisar e comunicar. Os indicadores devem, portanto, permitir compreender fenômenos complexos, tornando-os quantificáveis de maneira tal que possam ser analisados em um dado contexto e assimilados por diferentes níveis da sociedade. Como exemplo, pode-se citar os indicadores ambientais, que são utilizados para obter uma visão da qualidade ambiental e dos recursos naturais (REIS, 2005).

Para De Rolt *apud* Reis (2005), os indicadores devem ter as seguintes características:

- Refletir a visão dos clientes (interno e externo), ou seja, possibilitar a verificação da qualidade sob a ótica do cliente. Estes indicadores devem refletir como o produto está sendo usado no seu destino e o seu encaixe na cadeia de valor do cliente;

- Indicar o nível de utilização de recursos, isto é, possibilitar a constatação da ocupação da capacidade produtiva da organização e a definição do melhor *mix* de produção;
- Ser sensíveis às variações do processo, de forma a indicar se os produtos estão sendo fabricados dentro das especificações projetadas;
- Ser objetivos e facilmente mensuráveis. A objetividade de um indicador está na sua característica de representar, para quem está acompanhando, a perda ou ganho, ou a característica ou níveis de defeito, com o seu desvio;
- Fornecer respostas na periodicidade adequada. Isto representa a capacidade de um indicador fornecer respostas antes que o processo por ele medido gere perdas para a organização;
- Estar próximos do ponto de ocorrência do problema, ou seja, devem estar disponíveis para quem precisa tomar decisões no processo.

2.4.2.2 Indicadores econômico-financeiros

Historicamente, o sistema de indicadores das empresas tinha natureza financeira. A contabilidade já foi chamada de linguagem dos negócios. Mas as medidas financeiras são inadequadas para orientar e avaliar a trajetória organizacional em ambientes competitivos. As medidas financeiras contam parte, mas não toda, a história das ações passadas e não fornecem orientações adequadas para as ações que devem ser realizadas hoje e amanhã para criar valor financeiro futuro (KAPLAN e NORTON, 1997).

Para Rodrigues (2005), indicadores econômicos e financeiros são importantes, mas, quando analisados de forma isolada, fornecem informação sobre fatos passados, sendo inadequados para analisar o potencial de crescimento e de desempenho futuros das empresas. Ou seja, as medidas financeiras por si só são incapazes de avaliar e orientar o processo de geração de valor futuro para as empresas, prejudicando a flexibilidade das organizações na criação de valor econômico para o futuro, uma vez que estes indicadores só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade de longo prazo.

Demonstrativos financeiros periódicos e medidas financeiras devem continuar desempenhando o papel essencial de lembrar aos executivos que melhorias na qualidade, nos tempos de resposta, na produtividade e novos produtos são meios, não o fim em si. Essas melhorias só beneficiarão a empresa se puderem ser traduzidas em mais vendas, menos despesas operacionais ou maior utilização dos ativos (KAPLAN e NORTON, 1997).

2.4.3 Integração entre os sistemas de medição de desempenho e o orçamento

De acordo com Kaplan e Norton *apud* Lunkes (2003) na maioria das implementações, os sistemas de medição de desempenho precisam ser incorporado ao orçamento, ou seja, eles devem ser conectados ao orçamento para a gestão das táticas e, para isso, há três alternativas para fazer esta ligação:

- Conexão entre estratégia e orçamento;
- Os sistemas de *feedback* estratégico fornecem um novo referencial para a elaboração de relatórios e focalização na estratégia;
- Experimentação, aprendizado e adaptação.

O processo orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão das despesas dentro da estrutura dos planos e políticas existentes e fixação de padrões definidos de atuação para indivíduos com responsabilidade de supervisão (LUNKES, 2003).

O orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado. O orçamento abrange funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa com necessidade de alocação de algum recurso financeiro, para fazer face às despesas de suas ações (TAVARES, 2000).

Através do exposto neste capítulo pode-se concluir que:

- O orçamento tradicional ocorre funcionalmente (por departamento) e o orçamento base-zero é orientado por atividades/processos;

- O orçamento tradicional é focalizado contabilmente, enquanto o orçamento base-zero é focalizado na identificação da origem dos custos e o orçamento matricial, bem como o orçamento base-zero são orientado para a redução de custos;
- quanto à técnica, não existe na literatura uma sistemática para implementação do orçamento matricial, o qual será proposto no próximo capítulo.

3 SISTEMÁTICA PROPOSTA PARA APOIAR A IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL

Conforme descrito no capítulo 2, os trabalhos encontrados na literatura são estudos de caso de implantação do Orçamento Matricial e apresentação do método, mas não há uma sistemática estruturada de apoio para implantação do método. Este capítulo irá apresentar uma estrutura de apoio para a implantação do Orçamento Matricial.

Com base nos estudos de caso e na vivência prática da autora, foi desenvolvida uma metodologia para implantação de um método orçamentário que auxilie no controle e na redução das despesas de uma empresa. As fases e etapas sugeridas para a implantação do orçamento matricial estão apresentadas na Figura 8 e serão detalhadas a seguir.

3.1 FASE 1 – PREPARAÇÃO DA BASE ORÇAMENTÁRIA

Este é o primeiro passo do orçamento matricial e consiste na definição da estrutura da matriz. Normalmente, esses dados se referem às despesas fixas do último ano. Bartilotti (2006) relata que esta etapa visa facilitar a compreensão do gasto, em todas as áreas da empresa, permitindo o gerenciamento de sua evolução ao longo do tempo.

As etapas de preparação da base orçamentária estão listadas a seguir.

3.1.1 Etapa 1 – Definição da equipe de implementação

Deve ser definida uma equipe responsável pela implementação e coordenação do orçamento matricial, a qual deve se reportar à alta direção e ter autonomia para implementação do método, independentemente do nível hierárquico ocupado na empresa.

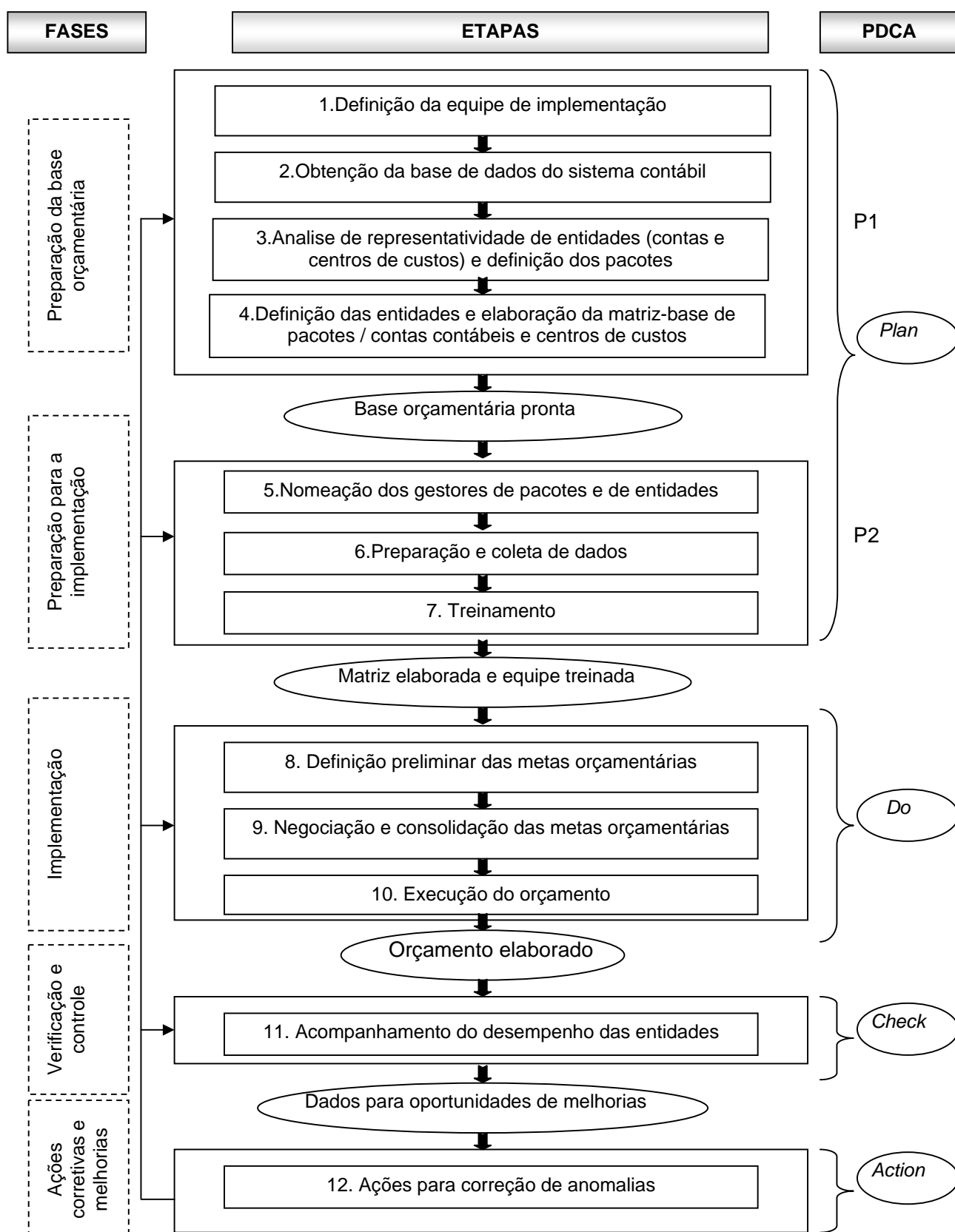


Figura 8 – Fluxo de implementação de orçamento matricial

Fonte: Figura elaborada pela autora, 2009.

3.1.2 Etapa 2 – Obtenção da base de dados do sistema contábil

A partir dos dados das despesas fixas, os responsáveis pelo orçamento da empresa devem abrir e conhecer todas as contas contábeis, entendendo todos os lançamentos realizados, uma vez que estes dados serão os mesmos a serem lançados na planilha matricial. A metodologia do orçamento matricial considera as despesas fixas

3.1.3 Etapa 3 – Análise de representatividade de entidades (contas e centros de custos) e definição dos pacotes

Para definição da matriz orçamentária é necessário o estabelecimento da estrutura organizacional para uma clara definição da responsabilidade gerencial pelo controle dos gastos. Esta estrutura organizacional deve ser desdobrada desde as unidades corporativas até os centros de custos.

Na metodologia do orçamento matricial todas as contas devem ser minuciosamente detalhadas, mas deve-se ter atenção especial nas contas de maior gasto sem deixar de agir sobre as demais contas. Após descritas as contas contábeis, as mesmas devem ser agrupadas em pacotes conforme ilustra o exemplo apresentado na Figura 9. Para que estes agrupamentos estejam em consonância com a metodologia do orçamento matricial as contas devem estar abertas por centro de custo, ou seja, por local onde as mesmas ocorrem. Os centros de custos também podem ser chamados de entidades.

3.1.4 Etapa 4 – Definição das entidades e elaboração da matriz base de pacotes / contas contábeis e centros de custos

Esta etapa compreende a definição de como as áreas e departamentos estarão distribuídos dentro da matriz de gastos, ou seja, deve ser analisado dentro da estrutura organizacional quais departamentos que compõe cada área e como a empresa quer distribuir isto na estrutura matricial.

Esta etapa servirá de base para, na etapa posterior, definir-se como serão distribuídos os gestores de pacotes e áreas.

Pacote	Conta	Centro de custo
Utilidades	Energia elétrica	Subestação força/luz
		Departamento de administração
		Departamento de produção
		Departamento de manutenção
	Combustíveis p/caldeira	Restaurante Industrial
		Setor abate
		Setor industrializados
	Tratamento de água	Setor operação frio
		Estação tratamento água
Setor de operação de calor		
Material administrativo	Cópias e Impressões	Setor administração pessoal
		Setor faturamento
		Setor segurança e saúde
		Departamento qualidade
		Setor manutenção
		Departamento financeiro
		Gerencia geral unidade
		Presidência
		Setor de cortes e embalagem
		Setor expedição
	Material de expediente	Setor controle materiais
		Setor restaurante industrial
		Setor secretaria administrativa
		Setor análise laboratorial
		Departamento produção

Figura 9 – Modelo de estabelecimento de pacotes
 Fonte: Figura elaborada pela autora, 2009.

Definidos pacotes e entidades e seus respectivos gestores, a próxima etapa é montar a matriz orçamentária, de forma a cruzar os dados, conforme o exemplo da Figura 10. Ao final desta fase ter-se-á como produto intermediário a base orçamentária pronta, com os pacotes e entidades já definidos e de conhecimento da equipe.

GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS							
		GERENTE DAS UNIDADES					TOTAL
		Unidade I	Unidade II	Unidade III	Unidade IV	Unidade V	
GESTOR DE PACOTE	Pacote I	→					●
	Pacote II						
	Pacote III						
	Pacote IV						
	Pacote V	↓					
TOTAL		●					

Figura 10 – Modelo de matriz orçamentária
 Fonte: Instituto de Desenvolvimento Gerencial - INDG (2006)

3.2 FASE 2 – PREPARAÇÃO PARA A IMPLEMENTAÇÃO

A preparação para a implementação do Orçamento Matricial consiste na nomeação dos gestores, preparação e coleta de dados e, principalmente, do treinamento. Corresponde a uma fase de ajustes para a efetiva implementação.

3.2.1 Etapa 5 – Nomeação dos gestores de pacotes e de entidades

Dentro da metodologia do orçamento matricial sugerem-se vários ‘cargos’ nomeados de gestores e donos. A seguir estão detalhadas abaixo os papéis de cada um na implantação do orçamento.

- a) Dono de pacote: dependendo da estrutura, principalmente se for mais vertical que horizontal, pode-se definir também os donos de pacote, que em geral são os diretores da empresa. Neste caso, um mesmo dono pode agrupar vários pacotes, dependendo da área em que atua, e tem a função de apoiar e validar as ações do gestor de pacote.
- b) Gestor de pacote: o gestor de pacote deve entender cada conta que o compõe, pois terá que propor metas e analisar as propostas das áreas que geram o gasto e responsável pelo atingimento destas metas nos níveis de centros de custos. Aos gestores de pacote deve ser atribuída formalmente autoridade para a ação em processos, independente da relação hierárquica funcional ocupada pelo mesmo.
- c) Gestor de entidade e gestor corporativo de entidade: entende-se por entidade o agrupamento dos centros de custos para uma mesma conta como, por exemplo, telefone, alugueis, energia, etc. O gestor de entidade tem a função de negociar com o gestor de pacote as metas e garantir o atingimento das mesmas, bem como elaborar planos de ação quando não atingidas.
- d) Gerentes e coordenadores: são as pessoas responsáveis por uma determinada área, departamento ou unidade e que têm a função de aprovar as metas e cumprir os padrões de gastos.

Dentro da metodologia do orçamento matricial destaca-se o papel do líder, o qual deve manifestar total insatisfação pela execução de gastos desnecessários e pela falta de proposição de soluções inovadoras e de resultado e também entender que soluções inovadoras não precisam ser complexas.

As principais funções dos gestores de pacotes/famílias são as seguintes:

- Identificar oportunidades de redução de despesas;
- Analisar detalhadamente o conteúdo de sua família de gastos nos centros de custo;
- Coordenar/ validar o trabalho e as análises dos suportes;
- Desenvolver análises para definição das metas preliminares dos pacotes sob sua responsabilidade, através da definição de parâmetros e *clusters*;
- Propor ações que poderão possibilitar o alcance das metas preliminares;
- Negociar as metas preliminares com os gestores de área;
- Validar as informações propostas pelos suportes, para os regulamentos de gastos;

- Contribuir com os gestores de área no acompanhamento dos regulamentos de gastos, na busca das causas dos desvios e proposição de ações corretivas;
- Operacionalizar a gestão do pacote;
- Conhecer a situação histórica das contas inerentes ao seu pacote;
- Justificar e criar plano de ação para correção de desvios de metas do seu pacote, quando necessário;
- Renegociar contratos e cumprir os planos de ação para redução de custos;
- Realizar a reunião formal para apresentação do relatório de anomalia, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas;
- Disseminar e garantir o cumprimento dos padrões que regulamentam os gastos.

Quanto às funções do gestor da entidade/órgão as mesmas estão listadas a seguir:

- Negociar com o gestor do pacote as metas orçamentárias;
- Garantir a implantação de melhorias para redução de custos da entidade;
- Identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios (anomalia) e, quando se aplica, elaborar e executar os planos de ação;
- Prestar contas ao gestor de pacotes sobre o desempenho da entidade.

3.2.2 Etapa 6 – Preparação e coleta de dados

Esta etapa compreende a análise dos subitens de despesas por parte dos gestores de pacotes, definição dos parâmetros de comparação, indicadores e *clusters*, coleta dos dados necessários às comparações e, por último, a definição de indicadores utilizados para comparação de desempenho de áreas afins. Esta etapa também consiste na definição dos instrumentos de acompanhamento, a qual deve ser composta por:

- Matriz de acompanhamento, que nesta fase já está elaborada;
- Gráficos demonstrativos do atingimento das metas (orçado x realizado);
- Estrutura de relatórios de anomalia, onde serão descritos os planos de ação para a correção dos desvios da meta.

3.2.3 Etapa 7 – Treinamento

Dentro desta metodologia as ‘pessoas’ têm um papel fundamental no sucesso dos resultados, principalmente porque é uma ferramenta de gerenciamento da rotina, conforme apresentado na Figura 11. De acordo com Campos (2004), o gerenciamento da rotina é centrado na definição de autoridade e responsabilidade de cada pessoa, na padronização dos processos e do trabalho e nas demais etapas do PDCA.

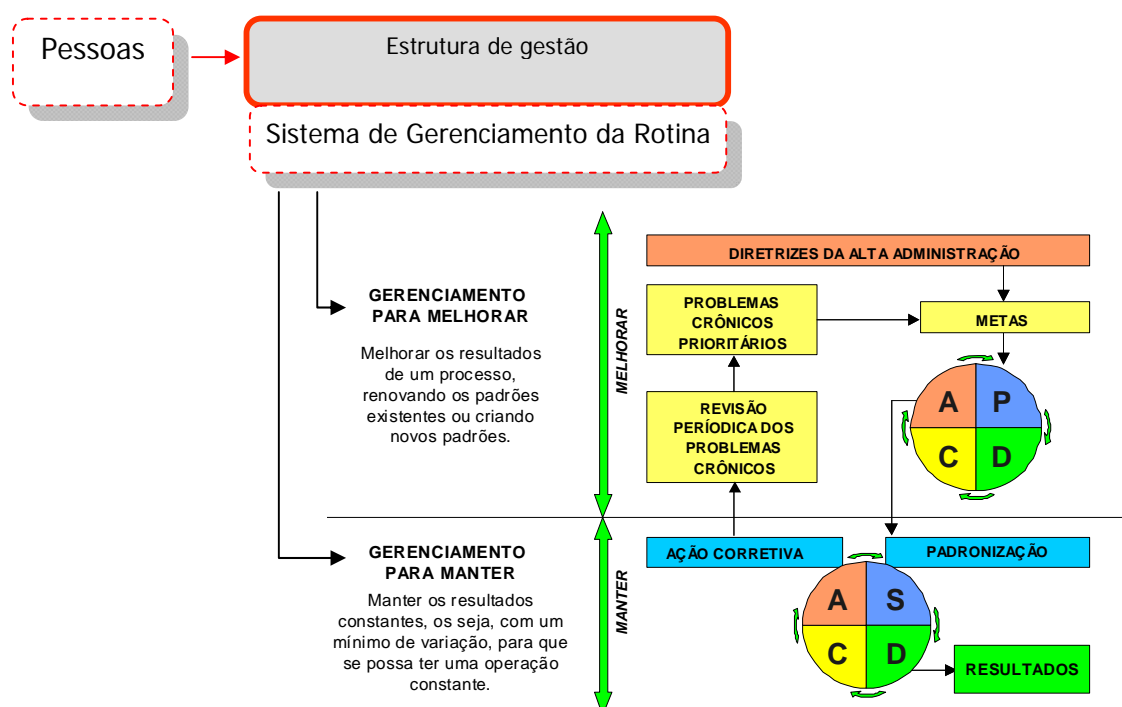


Figura 11– Sistema de gerenciamento da rotina
Fonte: INDG (2006)

Deve ser realizado treinamento sobre a metodologia e também para buscar a motivação da equipe no atingimento das metas. O treinamento consiste em preparar os gestores, mas também tem o papel de divulgar a ferramenta a todos os funcionários da empresa, principalmente os que têm ligação direta com os gastos. Ao final desta fase já deve estar elaborada a matriz-base para a implementação efetiva do Orçamento Matricial, a qual será conduzida por uma equipe já treinada.

3.3 FASE 3 – IMPLEMENTAÇÃO

Esta fase é composta de 3 etapas e consiste na definição e consolidação das metas orçamentárias, bem como da implementação propriamente dita do orçamento.

3.3.1 Etapa 8 – Definição preliminar das metas orçamentárias

Após o treinamento dos gestores dos pacotes, os mesmos deverão estabelecer preliminarmente as metas orçamentárias para cada conta contábil e por entidade.

As metas corporativas devem ser definidas a partir do processo de formulação estratégica da empresa, cujos objetivos são desdobrados em metas para todos os níveis da organização. Para isso, deve-se construir indicadores globais, os quais devem ser desdobrados em indicador de preço e consumo sempre que possível e, também, avaliar-se os impactos da análise em termos de revisão de contratos (preço) e melhorias operacionais (consumo). Para melhor detalhamento desta etapa sugere-se a identificação e análise das contas comparáveis e não-comparáveis, cujas etapas estão listadas a seguir.

a) Contas comparáveis

- Média aritmética simples: a definição da meta pode ser definida pela média de um determinado período;
- Média aritmética sem os extremos: através de uma análise apurada dos dados remove-se do cálculo da média os dados extremos, que não fazem parte do comportamento normal do custo mensal;
- *Benchmark* interno: nesta análise o valor de referência é obtido do melhor valor para uma determinada conta obtida por uma das entidades. Para realizar esta comparação deve-se gerar um indicador a partir de um parâmetro, como por exemplo: R\$/funcionário, R\$/m², kg produzido/hora homem trabalhada, etc. Para finalizar esta etapa deve-se elaborar um plano de ação para atingir a meta estabelecida (melhor valor de referência).

b) Contas não-comparáveis

- Análise dos gastos históricos: o tempo a ser analisado depende do tipo de conta que está sendo avaliada, ou seja, se há períodos sazonais, e também da confiabilidade dos dados. Para esta etapa sugere-se seis meses como tempo médio para histórico. A definição da meta pode ser definida pela média gerada neste período. Entretanto, deve ser analisado se os dados possuem elementos extremos, os quais devem ser retirados do cálculo;
- Redução percentual definida: pode ser utilizado o mesmo valor percentual da meta de redução de custos do planejamento estratégico.

Para todas as contas também pode ser utilizado como referência para definição da meta:

- *Benchmark* externo: identificação de referência no mercado;
- Base-zero: construção da meta de gastos item a item. Para isso, deve-se estabelecer regras para o consumo dos recursos e pesquisar no mercado o custo desses recursos;
- Análise dos processos: avaliar o processo in loco, determinando as oportunidades de redução de custos.

Para as contas gerenciadas diretamente pela entidade, o gestor define as metas para cada entidade e depois faz soma de todas as entidades para identificar o total a ser gasto pela empresa. Quando a conta contábil não for gerenciável pela entidade (por exemplo, conta de energia elétrica), o gestor deve estabelecer a meta orçamentária para a empresa e depois ratear essa meta entre as entidades. Nesse último caso, o gestor do pacote terá uma função importante para a redução dos custos, já que é o gestor do pacote quem tem como gerenciar essas contas.

Para a definição dos indicadores deve-se ter pelo menos um indicador global, desdobrar-se em indicador de preço e consumo sempre que possível, avaliar os impactos da análise em termos de revisão de contratos (preço) e melhorias operacionais (consumo) e verificar se os dados estão disponíveis e podem ser coletados facilmente. O caminho utilizado para a construção de indicadores está mostrado na Figura 12.

O desdobramento dos indicadores permite fazer as denominadas comparações sistêmicas, pois o gasto é dividido por um *driver*, transformando o indicador global em indicador de consumo e de preço, conforme demonstrado na Figura 13. O campo critério apresentado nesta figura serve para auxiliar no momento da definição das metas, sendo que deve ser identificado se

o critério adotado foi de indicador é ‘global’, como por exemplo da comparação de custos entre unidades produtoras e neste caso o indicador seria representado por R\$/volume produzido. O critério do indicador também pode ser de ‘preço’, como por exemplo, R\$/m² ou de ‘consumo’, como por exemplo, R\$/funcionário.

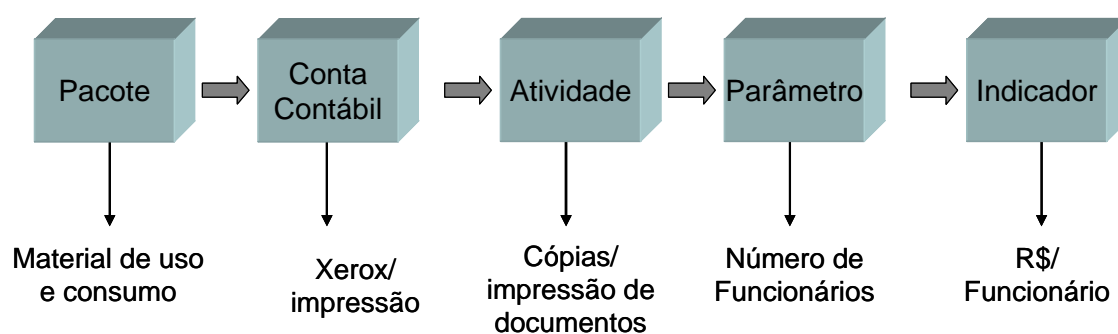


Figura 12 – Caminho para a construção de indicadores: exemplo para a conta xerox/ impressões.
Fonte: INDG (2006)

O desdobramento dos indicadores permite fazer as denominadas comparações sistêmicas, pois o gasto é dividido por um *driver*, transformando o indicador global em indicador de consumo e de preço, conforme demonstrado na Figura 13. O campo critério apresentado nesta figura serve para auxiliar no momento da definição das metas, sendo que deve ser identificado se o critério adotado foi de indicador é ‘global’, como por exemplo da comparação de custos entre unidades produtoras e neste caso o indicador seria representado por R\$/volume produzido. O critério do indicador também pode ser de ‘preço’, como por exemplo, R\$/m² ou de ‘consumo’, como por exemplo, R\$/funcionário.

Dessa forma, podem ser formados os *clusters* e dentro de cada um deles se obtém a melhor prática, a qual passará a ser a meta orçamentária para a conta contábil.

3.3.2 Etapa 9 – Negociação e consolidação das metas orçamentárias

Depois de divulgadas as metas e organizadas as matrizes de negociação, os gestores dos centros de custos (entidades) avaliam as metas propostas. Caso o gestor da entidade verifique que

a meta definida pelo gestor do pacote é inadequada, ele tem a liberdade de propor uma nova meta, formalizando e justificando a alteração. A partir da justificativa dada, o gestor do pacote decide se altera a meta orçamentária.

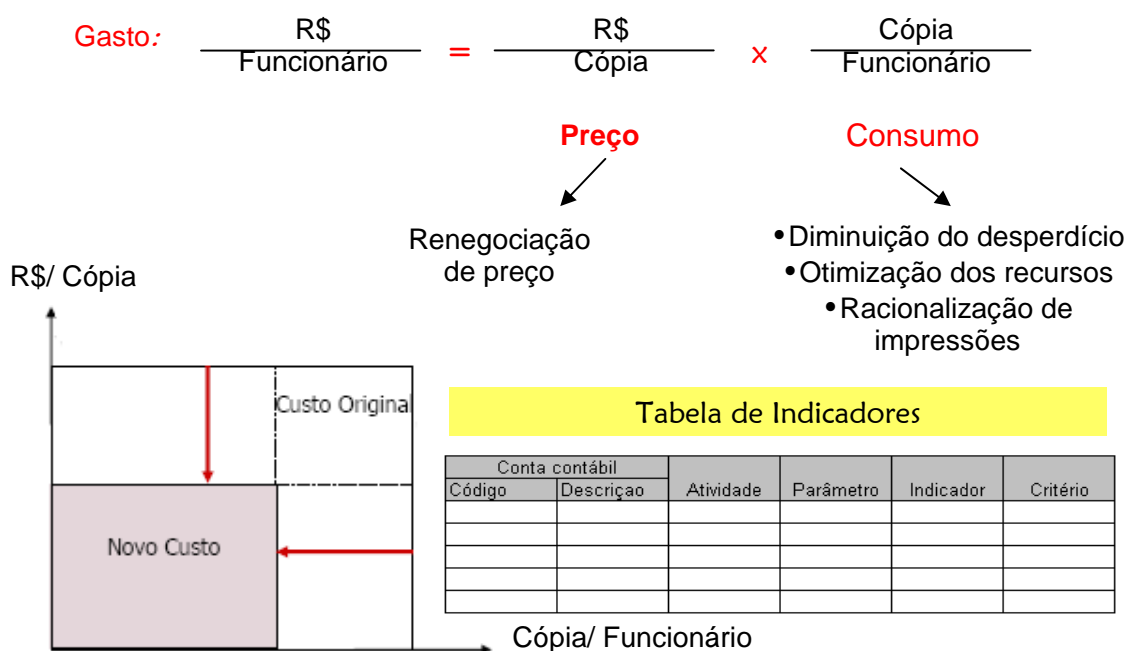


Figura 13 – Definição de indicadores: exemplo para a conta xerox/ impressões.
Fonte: INDG (2006)

O valor consolidado deve ser analisado verificando se os números obtidos estão de acordo com a meta corporativa estabelecida para a empresa. Caso não estejam, faz-se o ajuste para a construção das matrizes de metas consolidadas. O ajuste é realizado através da elaboração de planos de ação para atingimento das metas propostas.

3.3.3 Etapa 10 – Execução do orçamento

Esta etapa corresponde ao dia-a-dia do orçamento na empresa. Além das rotinas executadas nesse passo, também poderão ser implantadas pelas entidades algumas melhorias para

a prevenção de anomalias. Ao finalizar esta fase o orçamento já deverá estar elaborado, passando-se então para as fases de controle e melhoria.

3.4 FASE 4 – VERIFICAÇÃO E CONTROLE

Esta é a fase onde será feita a comparação entre o realizado e as metas orçamentárias previamente definidas, de forma a identificar desvios e definir potenciais ações de melhoria.

Etapa 11 – Acompanhamento do desempenho das entidades

Trata-se do fechamento contábil, o qual deverá ocorrer mensalmente. Nesta etapa poderão ser localizadas potenciais anomalias, as quais deverão ser posteriormente justificadas.

Sugere-se o acompanhamento acumulado, isto é, em janeiro compara-se o realizado e previsto em janeiro, em fevereiro compara-se o desempenho do mês e também a soma do realizado e previsto dos meses de janeiro e fevereiro e assim por diante. O principal objetivo do acompanhamento mensal é que os dados obtidos servem como base para identificação de eventual ação corretiva para o mês seguinte e o acumulado serve para uma análise mais global e se necessita retornar as fases anteriores do PDCA, bem como para avaliar se as ações corretivas tomadas nos meses anteriores apresentaram o resultado esperado. Para maior eficiência do resultado, a planilha matricial deve ser alimentada semanalmente, e também no início do mês posterior após o fechamento contábil.

Após este fechamento mensal, os gestores de entidades e pacotes devem analisar os dados e desvios e elaborar os planos de ação que forem necessários. Esta análise deve ser apresentada e validada em uma reunião de periodicidade mensal não somente entre os gestores, mas também com a direção da empresa, para que sejam elaborados planos de ação para absorção dos déficit ocorridos. Devem ser elaborados indicadores visuais para todos os funcionários da empresa conforme modelo apresentado na Figura 14.

Matriz - Microsoft Internet Explorer				
Secretaria Municipal de Educação	Secretaria Municipal de Educação			
Período: Jan/2006 a Mar/2006				
Pacote / Conta	Realizado	Meta	Desvio	Farol
+ Água, Luz e Telefone	404.297	16.876.097	-16.471.799	●
+ Alimentos	3.460	310.956	-307.496	●
+ Conservação, Limpeza e Vigilância	453.383	10.179.030	-9.725.647	●
+ Frota	511.485	2.840.264	-2.328.778	●
+ Locação de Imóveis e Equipamentos	462.638	1.906.390	-1.443.752	●
+ Manutenção	2.260		2.260	●
+ Material de Consumo	30.649	1.098.076	-1.067.427	●
+ Serviços de Terceiros	28.496		28.496	●
+ Transporte Escolar	11.653	21.264.682	-21.253.029	●
Total	1.908.321	54.475.494	-52.567.172	●

Figura 14– Modelo indicadores visuais
Fonte: INDG (2006).

Ao final desta fase tem-se como produto intermediário os resultados com a identificação de potenciais oportunidades de melhorias, as quais servirão de base para a elaboração de ações corretivas.

3.5 FASE 5 – AÇÕES CORRETIVAS E MELHORIAS

Esta é a última fase da implementação do Orçamento Matricial, mas é crucial para garantir sua efetividade a médio e longo prazos (dentro da lógica de melhoria contínua apregoada pelo ciclo PDCA).

Etapa 12 – Ações para correção de anomalias

Nesta etapa, os gestores de entidades deverão justificar as anomalias e, quando possível, criar planos de ação para corrigi-las. Quando ocorrerem anomalias em contas que não são gerenciáveis pelos gestores das entidades, quem deverá justificar e criar o plano de ação é o gestor do pacote. Os procedimentos que os gestores deverão executar devem ter sido previamente estruturados e padronizados.

Além disso, serão realizadas reuniões mensais, onde os gestores de entidades ou pacotes que apresentaram anomalias deverão expor as justificativas e os planos de ação para corrigi-las. Sugere-se que nessas reuniões também sejam apresentados alguns casos de sucesso, ou seja, entidades que obtiveram uma grande redução de despesas em alguma conta, ou em uma série de contas. A última atividade desse passo é a implantação de melhorias para encaminhar a correção das anomalias. Estas melhorias devem ser registradas em um formulário específico conforme modelo apresentado na figura 15.

CONTAS PRIORIZADAS (MAIORES DESVIOS)				
Descrição da conta	Meta Mês	Realizado mês	Desvio	
DESCRIÇÃO DAS CAUSAS DOS DESVIOS				
Descrição sucinta das causas do desvio da meta				
PLANO DE AÇÃO ANTERIOR (CASO HAJA)				
O QUE	QUEM	QUANDO	COMO	STATUS
CONTRAMEDIDAS ADICIONAIS				
O QUE	QUEM	QUANDO	COMO	

Figura 15 – Modelo para registro de plano de ação e melhorias
Fonte: Empresa (2006)

A sistemática proposta para apoiar a implementação do Orçamento Matricial facilita seu entendimento e aplicação, e será ilustrada pela análise crítica do caso de uma indústria de alimentos, conforme detalhado no próximo capítulo.

4 APLICAÇÃO E ANÁLISE CRÍTICA DO ORÇAMENTO MATRICIAL EM UMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS DO RAMO FRIGORÍFICO

Este capítulo apresenta a análise crítica da aplicação do Orçamento Matricial em uma indústria de alimentos, a qual foi feita à luz da proposta de fluxo de implementação apresentado no capítulo anterior.

4.1 DESCRIÇÃO DA EMPRESA

A empresa em estudo atua no ramo frigorífico, laticínios e outros alimentos, tais como pizza, sucos e pão de queijo. Atualmente possui mais de 10300 funcionários alocados nas suas 28 unidades industriais, comerciais e fábricas de ração.

Há 36 anos, o setor frigorífico se caracterizava pelas atividades artesanais, oferecendo uma pequena variedade de produtos e, 18 homens que representavam oito cooperativas do Oeste de Santa Catarina fundaram esta empresa de essência cooperativa. A empresa buscou investir na industrialização da matéria-prima para agregar mais valor aos seus produtos e crescer, levando consigo toda uma comunidade que começava a fazer parte desta cooperativa.

Sua atuação abrange o mercado de carnes suínas e de aves, de rações, de sucos, de pizzas e de laticínios, com um amplo *mix* de produtos. A empresa é a maior abatedora de suínos de Santa Catarina e uma das maiores em abate no Brasil. Suas prioridades giram em torno da ampliação do *mix* de produtos com embalagens menores e semi-elaborados, levando ao consumidor alimentos de preparo rápido. Atualmente a empresa tem mais de 700 itens sendo produzidos em suas unidades industriais.

O grande diferencial da empresa está em ser moderna, voltada ao mercado, e estar comprometida com os produtores rurais, com as comunidades onde está inserida e com os consumidores de seus produtos.

Hoje a empresa é formada por uma associação de 18 cooperativas com mais de 77.000 associados a elas, sendo as estruturas de produção formadas por uma unidade de industrialização de suínos, três unidades frigoríficas de aves, seis unidades frigoríficas de suínos, duas fábricas de rações, um incubatório, uma unidade armazenadora de grãos, duas granjas de matrizes de aves, duas granjas de matrizes de suínos para melhoramento genético, uma unidade de lácteos. Além disso, trabalha com o sistema de parcerias com os produtos hambúrguer, kibe, almôndega, sucos, leite, pizzas, lasanhas e pão de queijo.

No mercado interno a empresa atende os setores atacadista e varejista (supermercados e consumidores de pequeno porte), sendo que os produtos oferecidos são desenvolvidos conforme pesquisa e demanda de mercado. No mercado externo a empresa exporta em torno de 30% da sua produção para países da comunidade européia, Rússia, Argentina, Uruguai, Singapura, Hong Kong, África do Sul, Bulgária e países da lista geral, sendo que estes produtos vendidos são desenvolvidos de acordo com as especificações desses países e clientes. Os mercados para os quais a empresa está exportando atualmente são: África, Eurásia, América, Oriente Médio, Europa, Ásia e Oceania.

Para ambos os mercados os valores percebidos pelos clientes são preço, conformidade, disponibilidade e marca, os quais são fatores determinantes na tomada de decisão para consumo. A empresa utiliza centros de distribuição localizados em Curitiba, São Paulo, São José do Rio Preto, Rio de Janeiro, Recife, Itajaí e Brasília, situados estrategicamente próximos ao mercado consumidor.

A empresa vem passando com uma constante reestruturação interna e tem no seu planejamento estratégico a meta de se transformar em uma empresa de classe mundial, e para isso precisa deixar de ser uma empresa de carnes para se transformar em uma empresa de alimentos, passar de uma empresa fornecedora de matéria-prima para uma empresa fornecedora de alimentos elaborados, uma empresa focada na produção para uma empresa puxada pelo mercado, e passar de uma empresa social para uma empresa de resultados.

Os volumes de produção do ano de 2006 foram mais de 2,5 milhões de cabeças suíno abatidas, 109 milhões de aves abatidas e mais de 100 toneladas de cortes e produtos industrializados, com faturamento no período de mais de 109 milhões de reais.

4.2 MOTIVAÇÃO E PREPARAÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL

A motivação para a implementação do Orçamento Matricial foi a redução dos custos fixos para atingir as metas de crescimento. Uma das frentes desse trabalho é o aumento da razão: LO/ROB (lucro operacional/receita operacional bruta). Sendo assim, o apoio e acompanhamento da alta direção foram decisivos para o sucesso da ferramenta. A empresa também contou com o apoio de uma empresa de consultoria de desenvolvimento gerencial em todas as fases do projeto.

Ao iniciar o trabalho a empresa tinha os seguintes desafios:

- Buscar as metas propostas e utilizar as ferramentas disponíveis;
- Desenvolver uma cultura de resultados;
- Questionar todos os custos, e o que agrega ao resultado;
- Manter para o futuro o gerenciamento que perpetue esta cultura.

Em relação aos objetivos da empresa ao implantar o Orçamento Matricial, pode-se destacar como principal a redução dos custos fixos através de melhorias (a meta definida pela alta direção foi de 63 milhões em relação ao orçado para 2006). Mas outros objetivos também deveriam ser alcançados com o uso da ferramenta:

- Planejar e controlar o orçamento;
- Avaliar desempenho das áreas;
- Melhorar a base de dados para tomada de decisão;
- Agilizar o processo orçamentário da empresa.

O Orçamento Matricial foi implementado em todos os setores da empresa, e em todas as unidades organizacionais da corporação. Durante a etapa de preparação para implantação da metodologia foram ilustrados os orçamentos super e sub-dimensionados, pois o valor incorreto implica na avaliação errada da expectativa de resultado, e a previsão do fluxo de caixa, com isso

podendo gerar um aumento nos custos financeiros. Alguns exemplos destes orçamentos estão listados na Tabela 1. Também foram orçados valores para eventos que ainda não ocorreram e a empresa nem sabe se vão ocorrer, como por exemplo, o pagamento de multas (de trânsito e fiscais), furtos, sinistros, perdas e deteriorizações.

Tabela 1 – Exemplo de contas super e sub-dimensionadas

Pacote	Conta	Orçamento	Real	Diferença	Orçam/Real
Despesas com vendas MI	Descargas	3.064	44.332	-41.268	6,9%
Material de uso e consumo	Cópias e impressões	17.928	87.237	-69.309	20,6%
Despesas tributárias	IPTU	63.081	141.171	-78.090	44,7%
Comunicação	Malotes	5.770	1.275	4.495	452,5%
Brindes/Doações	Degustações	3.308	277	3.301	1194,2%
Outros custos/despesas	Remessa para análise	396	20	376	1980,0%

Fonte: Adaptado de Empresa (2006)

4.3 ANÁLISE DA APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL NA EMPRESA

A metodologia implantada na empresa foi analisada criticamente à luz da estrutura proposta, conforme descrito a seguir.

4.3.1 Fase 1 – Preparação da base orçamentária

Para preparação da base foram utilizadas as despesas fixas do último ano. A partir desses dados, os responsáveis pelo orçamento da empresa abriram todas as contas contábeis, entendendo todos os lançamentos realizados e identificando quem normalmente os realiza, além de corrigir erros que possam ter acontecido, tornando os dados mais confiáveis.

4.3.1.1 Etapa 1 – Definição da equipe de implementação

A equipe de implementação foi definida como sendo o departamento corporativo de projetos, e em cada unidade foi nomeado um gestor, o qual se reportava a esta equipe corporativa.

4.3.1.2 Etapa 2 – Obtenção da base de dados do sistema contábil

A empresa optou por trabalhar com os dados dos meses de abril a junho/2006, realizando um acompanhamento detalhado do orçado e realizado nestes três meses, os quais serviram de base para a realização do orçamento definitivo para o segundo semestre de 2006. Esta decisão de utilizar apenas três meses para elaboração do orçamento tinha alguns riscos, como uma probabilidade maior de erro por algumas contas terem variação sazonal, ou então, que alguns itens ficassem fora do orçamento. O processo de definição da base orçamentária foi realizado conforme a Figura 16.

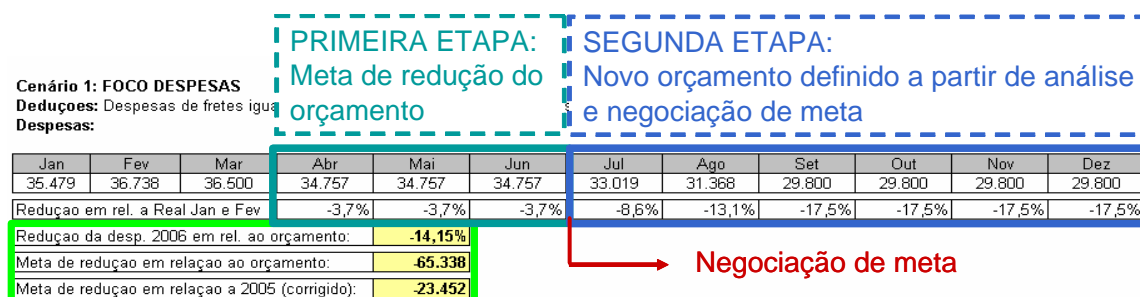


Figura 16 – Definição da base orçamentária
Fonte: Empresa (2006)

4.3.1.3 Etapa 3 – Análise de representatividade de entidades (contas e centros de custos) e definição dos pacotes

Todas as contas e centros de custos foram analisados para verificar o correto lançamento dos mesmos, bem como os valores de maior impacto e as causas dos valores de maior variação em relação ao valor já orçado.

Analisados os dados, a empresa definiu os pacotes e as entidades. Os pacotes foram definidos como sendo um agrupamento das contas contábeis com naturezas e características semelhantes. Já as entidades foram definidas como as unidades organizacionais.

4.3.1.4 Etapa 4 – Definição das entidades e elaboração da matriz base de pacotes / contas contábeis e centros de custo

As entidades foram definidas como as unidades organizacionais: unidades industriais, comerciais e agropecuárias, sendo que para cada unidade foram organizados os dados de cada conta e seu respectivo centro de custo.

Foi elaborada a matriz, conforme Figura 17, utilizando tabela dinâmica de planilha Excel. A empresa avaliou que não havia necessidade de aquisição de *software*, pois a apresentação dos dados em tabela dinâmica atendia às necessidades da empresa e era de fácil manuseio.

4.3.2 Fase 2 – Preparação para a implementação

Com a base orçamentária pronta a empresa estava pronta para passar para a próxima etapa. Entretanto, durante a preparação para a implementação vários ajustes foram feitos na estrutura da matriz.

4.3.2.1 Etapa 5 – Nomeação dos gestores de pacotes e de entidades

Definidos pacotes e entidades, foram então definidos os gestores dos mesmos, sendo que no caso das entidades os gestores são os gerentes/coordenadores de cada entidade (cargo mais alto da entidade).

Para a empresa em estudo foram utilizadas as funções:

- a) Gestor corporativo de pacote: para cada pacote foi nomeada uma pessoa da área corporativa da empresa e que responderia por todas as contas, unidades e centros de custos de seu respectivo pacote;

Pacote	Conta	Departamento	Centro de Atividade
(-) Recup. de custos/despesas			
Aluguéis			
Assistências / serviços			
Brindes/doações			
Comunicação	Livros/jornais/revistas	ADMINISTRACAO	DEPTO DE ADMINISTRACAO SETOR DE BENEFICIOS SETOR DE DESENV DE RH SETOR DE SECRETARIA ADMINI SETOR DE SECRETARIA GERAL SETOR DE SEGURANCA E SAUD
		ADMINISTRACAO Total	
		ASSESSORIA FILI	
		COMUNICACAO SOC	
		CONTROLADORIA	
		DIR COMERCIAL	
		DISTR/REPRESENT	
		GERENCIA GERAL	
		JURIDICO	
		LOGISTICA	
		MARKETING	
		OPERACIONAL	
		P&D DE PRODUTOS	
		PRESIDENCIA	
		RECURSOS HUMANO	
		VENDAS	
		GESTAO DO FUTUR	
		COMERCIAL	
		COMPRAS	
		Livros/jornais/revistas Total	
		Malotes	
		Postais e telegráficas	
		Telefone	
Comunicação Total			
Deprec/amort/exaustão			

Figura 17 – Matriz base de pacotes, contas e centros de custos
Fonte: Empresa (2006)

- b) Gestor de pacote na unidade: pessoa designada pelo gerente da unidade/departamento que responde pelo pacote dentro da unidade, incluindo suas contas e centros de custos. Foi observado que algumas unidades não utilizaram ou tiveram dificuldade em utilizar este ‘cargo’, por não estar bem difundida a função do mesmo dentro da empresa. Com isso o orçamento de algumas contas e centros de custos foram mal dimensionados.
- c) Gestor de entidade: foram definidos como os gerentes/coordenadores da respectiva unidade ou departamento.

Em todas as unidades os gestores das entidades definiram gestores para os pacotes gerenciáveis pela entidade (gestores de 2º nível). Também foram definidas as funções de cada gestor dentro da implantação da metodologia, para garantir a execução das ações dentro do prazo pré-estabelecido. As funções dos gestores de pacotes e gestores de entidades estão definidas na Tabela 2. O tempo D é a data em que a matriz é disponibilizada aos gestores, sendo que a equipe de implantação também tem prazo para elaboração dos relatórios e alimentação da matriz-base.

Tabela 2 – Funções dos gestores de pacote e de entidade

Tempo	Gestor de pacote	Gestor de entidade
D	Recebe a matriz atualizada	
D	Recebe relatório de desvios priorizados por pacote / unidade	Recebe relatório de desvios priorizados da unidade por pacote / conta
D+1	Atualizar gráficos de gestão à vista corporativo do pacote responsável	Atualizar gráficos de gestão à vista da unidade
D+2	(a) Identifica os problemas repetitivos nas unidades ou em toda a organização e (b) identifica desvios pontuais de alta relevância	(c) Identifica os problemas repetitivos na unidade e (d) identifica desvios pontuais de alta relevância
D+3	Entra em contato com o gerente para identificar causas e estabelecer plano de ação para (a) relatório de anomalia para (b). Verifica a execução das ações planejadas em períodos anteriores e a efetividade das mesmas	Interage com o gestor para a execução do plano de ação da unidade. Elabora o plano de ação da unidade para (c) e relatório de anomalia para (d). Verifica a execução das ações planejadas em períodos anteriores e a efetividade das mesmas
D+4	Cadastra as novas ações na base de acompanhamento. Atualiza o status das ações anteriormente cadastradas	Cadastra as novas ações na base de acompanhamento. Atualiza o status das ações anteriormente cadastradas
D+5	Apresentação das ações planejadas para os desvios do mês ou meses anteriores, mostrando os resultados obtidos	Apresentação das ações planejadas para os desvios do mês ou meses anteriores, mostrando os resultados obtidos
Até o próximo acompanhamento	Executar as ações propostas. Identificar as melhores práticas na organização. Padronizar as melhores práticas.	Executar as ações propostas. Identificar as melhores práticas na organização. Padronizar as melhores práticas.
SEMPRE	Inovação dos processos para a redução das despesas e melhorias nos resultados. Todo projeto que gere resultado deve ser executado pela organização.	

Fonte: Empresa (2006)

4.3.2.2 Etapa 6 – Preparação e coleta de dados

A matriz-base foi distribuída aos gestores de pacote para levantamento dos subitens de despesas, definição dos parâmetros de comparação, indicadores e *clusters*, coleta dos dados necessários às comparações e, por último, a definição de indicadores utilizados para comparação de desempenho de áreas afins.

Para definição dos parâmetros de comparação, cada gestor de pacote corporativo recebeu uma planilha pré-formatada para que fossem preenchidos os campos: atividade, parâmetro e indicador, conforme descrito na Tabela 3.

Tabela 3 – Descrição de parâmetros e indicadores

Conta Contábil	Atividade	Parâmetro	Indicador	Critério
Descrição				
Assistência / Serviços	Serviços de Lavanderia	Número funcionários	R\$/funcionários	Global
			kg/funcionários	Consumo
			R\$/kg	Preço
Assistência / Serviços	Ornamentação e ajardinamento	Número de m ²	R\$/m ²	Global
Manutenção	Manutenção de edifícios	m ²	R\$/m ²	Global
Manutenção	Conservação e limpeza	m ²	R\$/m ²	Global
Utilidades	Tratamento água	Tonelada de produto acabado (TPA)	R\$/TPA	Global
			R\$/m ³	Preço
			m ³ /TPA	Consumo
Taxas e inspeções	Despesas pagas às entidades que inspecionam o produto a ser exportado	Toneladas embarcadas por mês	R\$/tonelada	Global
Telefone	Gastos telefone fixo e móvel	Número de Funcionários	R\$/funcionários	Global
Logística	Manutenção de veículos	Número de veículos	R\$/veículo	Global

Fonte: Elaborado pela autora (2007)

Após este levantamento cada indicador foi analisado quanto à sua viabilidade e se a conta era comparável ou não-comparável e então os dados do indicador aprovado foram dispostos em uma tabela para comparação dos dados em busca da melhor prática.

Para o caso da empresa em questão essa comparação ficou prejudicada na maioria das contas, pois principalmente os processos das unidades industriais são diferentes entre si. Por exemplo, a conta taxas e inspeções muitas vezes ocorre por uma solicitação do país importador e, neste caso, depende se uma determinada unidade está habilitada para aquele país ou não. Outro exemplo é a conta manutenção de edifícios, em que a proposta de usar como indicador R\$/m² não pôde ser utilizada, pois a quantidade a ser orçada depende do tempo em que o prédio está construído e também do *layout* e materiais de cada fábrica. Nesses casos, é difícil de comparar e adotar a melhor prática para todas as unidades.

4.3.2.3 Etapa 7 – Treinamento

Após a preparação inicial iniciou-se as etapas de treinamento. Os gestores de pacotes e entidades foram treinados em todo o processo de elaboração do Orçamento Matricial, definição de pacotes e contas e metodologia de implantação, para que os mesmos entendessem o método e com isso conseguissem desempenhar de forma satisfatória suas funções. Esta etapa teve dois objetivos: apresentar à equipe a metodologia e motivá-los para o atingimento das metas, isto é, manter, melhorar e inovar para garantir resultados.

Nas entidades o treinamento foi repassado pelos gestores da entidade, porém esse treinamento teve como objetivo a apresentação do Orçamento Matricial, ou seja, possuía um caráter informativo. O treinamento ocorreu em várias etapas e também foi observado que durante a implantação as reuniões entre as equipes para analisar os dados e discutir metas tinham caráter orientativo, ou seja, o treinamento ocorreu ao longo de todo período de implantação.

4.3.3 Fase 3 – Implementação

Após a base pronta a empresa treinou a equipe e estava pronta para implementação, que será detalhada na próxima etapa.

4.3.3.1 Etapa 8 – Definição Preliminar das Metas Orçamentárias

Esse passo foi inicialmente executado pelos gestores dos pacotes. Para as contas gerenciadas diretamente pela entidade, os gestores definiram as metas para cada entidade e, depois fez-se a soma de todas as entidades para identificar o total a ser gasto pela empresa. Para as contas contábeis não gerenciáveis pela entidade (por exemplo, conta de energia elétrica), foram estabelecidas as metas orçamentárias para a empresa e depois rateadas entre as entidades.

Devido ao pouco número de contas efetivamente comparáveis foi utilizado como valor de referência a meta proposta pela direção que era reduzir 14% em relação ao que já havia sido orçado para o ano de 2006.

Entretanto, esta etapa foi de extrema importância pois a empresa pode conhecer a real dimensão de seus gastos e se os mesmos estavam sendo aplicados devidamente. A Tabela 4 ilustra para o caso da conta telefônica como foi esse processo de redução do orçamento e valor gasto.

Tabela 4 – Comparação custos telefone

	Jan a Mar	Abr a Jun	Jul a Dez
Orçado (média período)	110.179,00	107.803,00	93.206,00
Realizado (média período)	135.095,00	107.510,00	74.917,00
Varição	+ 24.916,00	-293,00	- 18.343,00

Fonte: Elaborado pela autora (2007)

O período de acompanhamento entre o realizado e orçado foi de abril a junho, e já foi possível observar-se uma redução significativa, principalmente na comparação com o realizado deste período. Durante o acompanhamento cada gasto era analisado e identificada sua causa para que fosse possível elaborar planos de ação para reduzir a meta no segundo semestre. Após identificadas as causas foi elaborado um plano de ação, conforme descrito na Figura 18.

Dentre as ações foi instalado o programa *skype* em algumas máquinas em cada unidade/departamento para conversação, também foi melhorado o VOIP e conscientizados os funcionários quanto ao uso de outros meios (como e-mail) para reduzir as ligações

desnecessárias. Após a elaboração deste plano de ação foi então proposta a meta para o segundo semestre.

Os planos de ação corporativos foram elaborados pelos gestores de pacote, com foco em: negociação de contratos (indicador de preço) e implementação de padrões corporativos de consumo (indicador de consumo). Os planos de ação das Unidades foram elaborados pelos gestores de Unidades, com foco nas ações propostas na etapa de definição preliminar de metas e na implementação de padrões de consumo da Área/Unidade.

PROJETO AURORA CLASSE MUNDIAL - Gerenciamento Matricial de Despesas									
PACOTE	CONTA (Contas prioritizadas, das maiores para as menores despesas)	ONDE (Unidade ou Área onde ocorreu o desvio)	CAUSAS (Fatores que influenciaram o resultado negativo)	CONTRA MEDIDA (Ação ou contramedida a ser tomada para garantir que o resultado volte para o padrão esperado)	RESPONSÁVEL (Pela execução da ação)	PRAZO (Para execução da ação)	COMO (Detalhamento de como deve ser executada a ação)	QUANTO (Valor da redução em R\$)	STATUS
12	Xerox	MATRIZ	Não existe controle do número de cópias por usuário	Criar controle nas máquinas do número de cópias por usuário	André	30/4/2006	- Criando um único usuário por departamento - Criando senha para usuário - Criando limite de impressões mensal por usuário	10.000,00	Concluída

Figura 18 – Modelo de plano de ação para atingimento de metas
Fonte: Empresa (2006)

4.3.3.2 Etapa 9 – Negociação e consolidação das metas orçamentárias

Depois de divulgadas as metas e organização das matrizes de negociação, os gestores das entidades avaliaram as metas propostas, realizando-se os ajustes das mesmas. A consolidação final do orçamento foi realizada juntamente com a diretoria da empresa. Após a realização dos ajustes nas metas preliminares foi realizada a construção das matrizes de metas consolidadas.

4.3.3.3 Etapa 10 – Execução do Orçamento pelas Entidades

Durante a execução do orçamento foram criadas algumas planilhas para controle, de forma a evitar-se gastos além da meta estabelecida. Também ao longo do período de implantação foram criadas rotinas de acompanhamento que foram ajustadas de acordo com as necessidades dos usuários.

4.3.4 Fase 4 – Verificação e controle

Nesta etapa foram realizadas as ações para comparar o orçamento real com as metas anteriormente estabelecidas.

Etapa 11 – Acompanhamento do Desempenho das Entidades

Em paralelo à execução orçamentária deve ocorrer o acompanhamento do desempenho das entidades, que é feito comparando-se o orçamento previsto com o realizado.

Para o acompanhamento se utiliza o valor acumulado das despesas, ou seja, em janeiro se compara o realizado e o previsto de janeiro, em fevereiro se compara a soma do realizado e do previsto em janeiro e fevereiro, e assim por diante. Este acompanhamento é realizado através de uma tabela dinâmica, que está estruturada de acordo com a Figura 19.

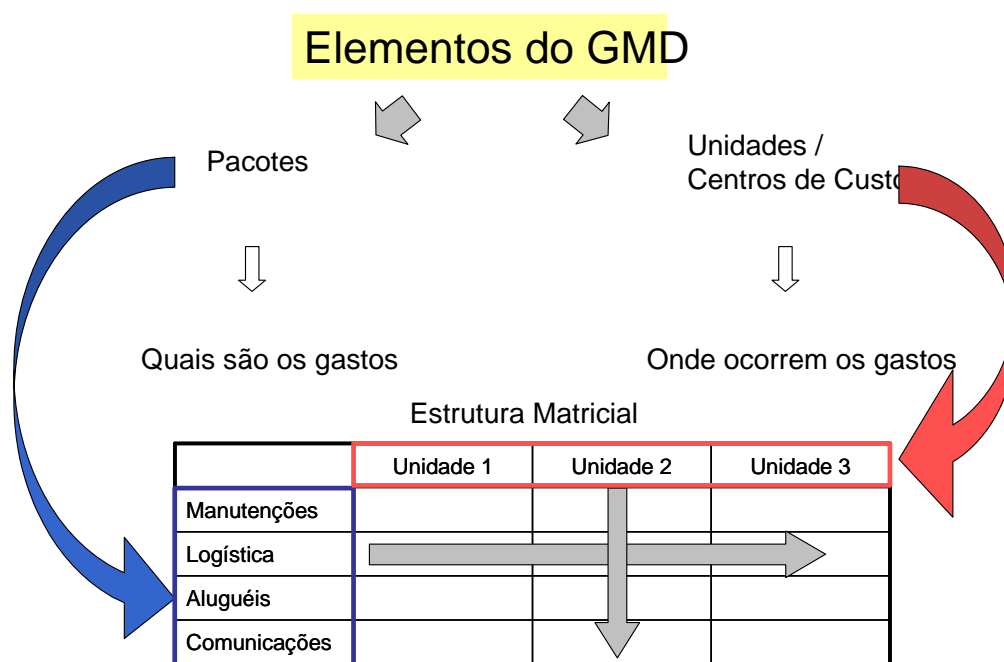


Figura 19 – Estrutura da tabela dinâmica de acompanhamento
Fonte: INDG (2006)

Os dados são alimentados a cada semana e atualizados mensalmente, no início do mês, após o fechamento contábil. Estes dados ficam disponíveis em meio eletrônico na rede interna da empresa. Mensalmente são realizadas reuniões para discussão do desempenho das entidades. Nessas reuniões, os gestores de entidade ou pacote que apresentaram anomalias (desvios da metas) precisam apresentar uma justificativa para a anomalia e, caso seja possível, apresentar um plano de ação para a correção da anomalia.

As reuniões são realizadas em duas etapas: a primeira entre os gestores de pacotes com a presença da direção, onde são analisados os dados da empresa como um todo e podem ser elaborados planos de ação de compensação de gastos, e outra realizada com os gestores de entidades para analisar o desempenho de cada unidade/departamento, bem como validar os planos de ação. Na Figura 20 pode-se observar em que o valor de uma determinada conta é avaliado mês a mês, para avaliação do comportamento e análise de tendência, bem como a elaboração de planos de ação, caso seja necessário.

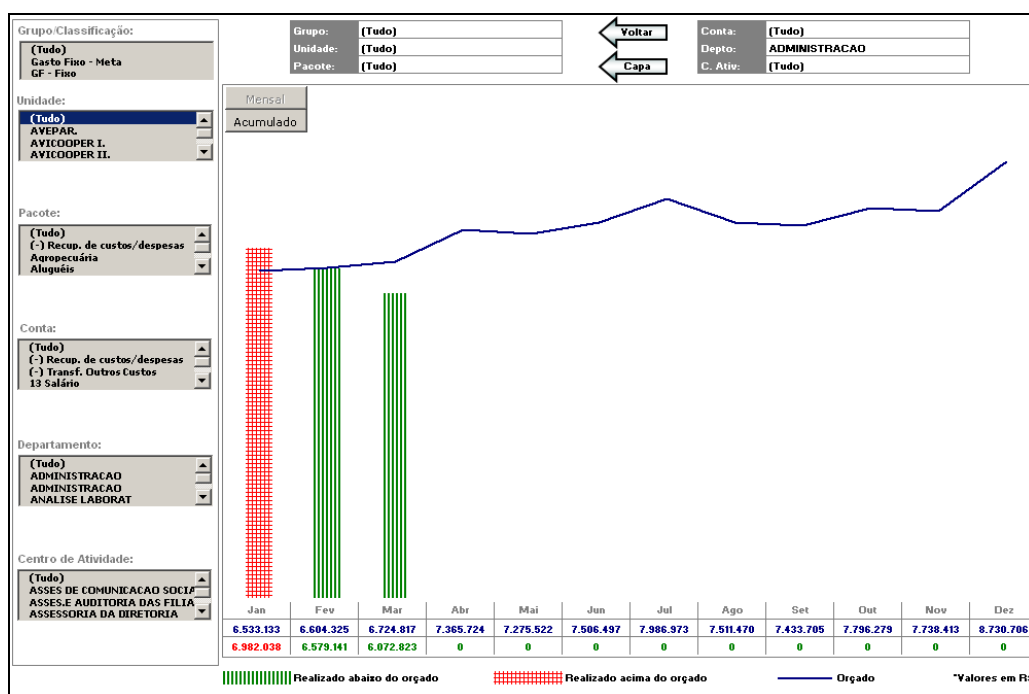


Figura 20 – Acompanhamento histórico das contas
Fonte: Empresa (2007)

Mês	2
Unidade	(Tudo)
Departamento	ANALISE LABORAT
Diretoria	(Tudo)
Negócio	(Tudo)
Grupo	(Tudo)
Classificação	(Tudo)

← Capa
Ver Gráfico
Fechar Detalhes

Pacote	Conta	Centro de Atividade	Dados			
			Orçado	Real	Var.	Var. %
Materials Administrativos			508	705	197	39%
(-) Recup. de custos/despesas			-100	0	100	-100%
Deprec/amort/exaustão			6.511	6.589	78	1%
Comunicação			277	348	71	26%
Despesas tributárias			22	56	34	155%
Seguros			10	10	0	0%
Logística			202	98	-104	-51%
Gastos com Empregados			315	123	-192	-61%
Manutenções			4.770	3.007	-1.763	-37%
Remuneração a empregados			50.172	47.347	-2.825	-6%
Material de uso e consumo			5.590	1.553	-4.037	-72%
Assistências / serviços			4.915	266	-4.649	-95%
Outros custos / despesas			66.350	49.538	-16.812	-25%
Total geral			139.542	109.640	-29.902	-21%

Figura 22 – Acompanhamento dos gastos mensais por departamento
Fonte: Empresa (2007)

4.3.5 Fase 5 – Ações corretivas e melhorias

Nesta fase foram implantadas as ferramentas e ações para melhorias e correções das anomalias identificadas na fase anterior.

Etapa 12 – Ações para Correção de Anomalias

Para registro das ações de correções de anomalias foi adotado o formulário denominado de 3 Gerações, onde é registrado o presente, que são os dados do mês, bem como os desvios, o passado, no qual consta as ações propostas no mês anterior e futuro, onde deve ser descrito o novo plano de ação para correção da não-conformidade. Na Figura 23 está descrito um modelo de plano de ação no relatório 3 Gerações utilizado pela empresa, no qual não houve a necessidade de contramedidas adicionais.

Os gestores de pacote também elaboraram um relatório, conforme apresentado na Figura 24, no qual são registradas as melhores praticas entre as unidades. Neste relatório é realizado o detalhamento para cada conta e unidade em que a melhor prática foi identificada.

CONTAS PRIORIZADAS (MAIORES DESVIOS)					
Descrição da Conta	Meta Mês	Realizado Mês	Desvio		
Combustíveis p/caldeira e def.	R\$ 82.537	R\$ 115.610	R\$ 33.073		
DESCRIÇÃO DAS CAUSAS DOS DESVIOS					
<i>Consumo maior / Aumento valor da lenha</i>					
PLANO DE AÇÃO ANTERIOR (CASO HAJA)					
O QUE	QUEM	QUANDO	COMO	RETORNO	STATUS
Reposição de estoques de lenha	Odinei	31/08/07	Adquirindo novas parcerias de compra	R\$	Realizado
Uso de lenha mais seca	André	31/09/07	Comprando equipamento para medição de lenha seca (Investimento R\$ 1.800)	R\$	Realizado
Medição no chão da lenha	Odinei	01/09/07	Renegociando contrato com fornecedores de lenha	R\$	Em andamento
CONTRAMEDIDAS ADICIONAIS					
O QUE	QUEM	QUANDO	COMO	RETORNO	
				R\$	

Figura 233 – Relatório 3 Gerações
Fonte: Empresa (2007)

Melhores Práticas Identificadas					
Unidade	Conta	Medida	Onde	Como (detalhamento)	Difundir para as unidades:

Figura 24 – Registro das melhores práticas
Fonte: Empresa (2007)

Em todas as unidades e departamentos o acompanhamento do desempenho é realizado através do gráfico do ‘gestão à vista’, conforme apresentado na Figura 25.

GMD - GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS									
ACOMPANHAMENTO DAS METAS E REALIZADO POR UNIDADES - 2º SEMESTRE									
<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <th style="background-color: #cccccc;">Unidade</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">CDCTBA.</td> </tr> </table>								Unidade	CDCTBA.
Unidade									
CDCTBA.									
Pacote	Julho	Agosto		Status	Setembro	Total Acumulado do Pacote			
	Real	Meta	Real		Meta	Meta	Realizado		
(-) Recup. de custos/despesas	718	-2.103	-262	☹	-2.103	-5.647	-16.735		
Aluguéis	90.851	180.580	104.871	☺	180.580	305.000	572.007		
Assistências / serviços	14.497	100	106	☹	0	12.996	23.108		
Brindes/doações	250	0	0	☺	0	4.826	18.855		
Comunicação	3.727	2.426	2.336	☺	2.426	21.435	27.670		
Deprec/amort/exaustão	1.667	1.711	1.682	☺	1.711	9.366	9.839		
Despesas com vendas ME	0	0	0	☺	0	0	0		
Despesas com vendas MI	0	728	0	☺	728	1.456	12.238		
Despesas comerciais	0	35.000	0	☺	35.000	35.000	0		
Despesas financeiras	0	0	0	☺	0	4.752	50.973		
Despesas tributárias	266	30	0	☺	30	119	8.283		
Gastos com Empregados	4.930	1.497	657	☺	1.500	4.711	31.155		
Internet / Transmissão	2.617	2.771	1.299	☺	2.771	23.110	19.490		
Logística	105.710	110.252	146.347	☹	110.252	1.278.093	1.260.362		
Manutenções	319	10	0	☺	10	1.786	4.464		
Material de uso e consumo	2.106	1.900	1.082	☺	1.900	10.207	13.218		
Outros custos / despesas	326	126	37	☺	126	803	2.910		
Perdas e Despesas Gerais	4.397	4.255	3.688	☺	4.255	34.007	33.753		
Remuneração a empregados	10.091	16.048	12.266	☺	6.677	146.474	166.634		
Taxas e contribuições	4	9	0	☺	9	18	361		
Utilidades	40	55	0	☺	55	110	375		
Total	242.516	355.395	334.109	☺	345.927	1.949.288	2.239.620		

Figura 25 – Modelo acompanhamento metas: Gestão à vista
Fonte: Empresa (2007)

4.4 RESULTADOS OBTIDOS COM A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL NA EMPRESA

Os resultados obtidos foram classificados em três tópicos: sistema de indicadores, pontos fortes e deficiências, os quais estão detalhados a seguir.

4.4.1 Sistema de indicadores adotados

A empresa está em fase de desenvolvimento de indicadores alinhados ao planejamento estratégico, e atualmente o indicador global do orçamento é um dos mais importantes indicadores a nível gerencial.

Atualmente, para monitorar o atingimento da meta orçamentária a empresa utiliza a mesma planilha matricial-base, onde constam os dados completos de toda estrutura.

O atingimento das metas orçamentárias também faz parte do programa de participação de sobras da empresa (PPSA), o qual é avaliado por entidade para distribuição destas sobras. Entretanto, é amplamente utilizado como mecanismo de controle de gestão, sendo também um indicador da qualidade e avaliado mensalmente, conforme modelo descrito na Figura 26. O campo 'status' é marcado com as cores vermelha ou verde para identificar o atingimento ou não da meta.

INDICADORES	2003	META		Atingimento			STATUS	
		Mês	Ano	Anterior	Atual	Ano	Mês	Ano
Plano Orçamentário (milhão de R\$)								
Custo TPA (R\$ Despesas/TPA)								

Figura 26 – Indicadores da Qualidade
Fonte: Empresa (2006)

4.4.2 Pontos fortes identificados

Nos dois primeiros anos de uso desta metodologia orçamentária a empresa tem atingido seus objetivos, ficando um pouco abaixo da meta estabelecida, o que prova que a metodologia é

eficiente na redução de custos, conforme pode ser observado na tabela 5. No ano de 2006 a empresa ficou 2,1% abaixo do orçamento e em 2007 ficou 4,8% abaixo.

Tabela 5 – Resultado da empresa comparando o real e orçamento para os anos de 2006 e 2007

Orçado 2006 x Real 2006	-2,1%
Orçado 2007 x Real 2007	-4,8%

Fonte: Elaborado pela autora (2007)

De acordo com a empresa, foram obtidos outros resultados:

- Melhor conhecimento dos gastos: onde e como;
- Estímulo à equipe no atingimento das metas;
- Redução de consumo, a partir de uma melhor prática medida por um indicador;
- Redução de preços mediante revisão de contratos;
- Revisão de índices de redução de contratos;
- Eliminação de itens desnecessários em contratos;
- Redução de gastos através de uma política corporativa;
- Redução de gastos através da melhoria de processos.

Os resultados obtidos demonstram que são relevantes para o sucesso da implantação e uso da metodologia do orçamento matricial, no acompanhamento e controle dos gastos fixos, os seguintes fatores: controle cruzado dos gastos, envolvimento e comprometimento do corpo gerencial, perfil adequado dos gestores de pacote para o exercício da atividade, treinamento de todas as pessoas direta e indiretamente envolvidas no processo contribuindo para a cultura de controle dos gastos fixos.

4.4.3 Deficiências do método e dificuldades encontradas

Em relação às deficiências identificadas na implementação do Orçamento Matricial na empresa podem ser citadas:

- O método não acompanha despesas com caráter variável e de projetos que não foram previamente orçados. Esta talvez seja a maior limitação do método, pois a empresa está em fase de expansão e tem um considerável número de projetos novos ao longo do ano e, muitas vezes, sua análise e aprovação ficam ‘engessados’ no orçamento. Também foi possível observar que os custos variáveis também influenciam no resultado da empresa e não podem ser analisados isoladamente;
- Caso a empresa não tenha uma boa visão de seus processos pode ter resultados insatisfatórios: para redução dos custos de uma forma efetiva a empresa necessita de uma boa visão de processos;
- O método em si impossibilita a transferência de saldos de uma entidade para outra, o que pode ser corrigido pela atuação efetiva dos gestores de pacotes na elaboração dos planos de ação e nos acompanhamentos durante a execução do orçamento.
- Verificou-se que o Orçamento Matricial possui uma visão vertical ou funcional. Isso ocorre, pois para definir as entidades a empresa utilizou a estrutura de centro de custos, a qual é definida a partir da estrutura funcional da empresa. Essa pode ser uma das maiores limitações do método.

4.5 PROPOSTA DE MELHORIA DO MÉTODO DE ORÇAMENTO MATRICIAL IMPLANTADO NA EMPRESA

Entende-se que a forma como ocorre o acompanhamento orçamentário é um indicador de quão vivo e útil é esse sistema na empresa. Sua utilização muitas vezes apenas para a realização de projeções orçamentárias limita sua amplitude e a empresa deixa de utilizá-lo como mecanismo de avaliação dos processos empresariais. A utilização do sistema orçamentário, apenas para averiguar se o realizado está próximo ao que se planejou, sem o questionamento do porquê das discrepâncias e sem esforços concretos na mudança dos processos falhos, reduz a relevância do sistema orçamentário. O objetivo não é discutir o controle pelo controle e sim utilizá-lo em conjunto com outras ferramentas, a fim de que os processos existentes na empresa sejam conhecidos e continuamente melhorados.

A seguir, sugerem-se melhorias no método de Orçamento Matricial adotado pela empresa, as quais estão listadas a seguir.

4.5.1 Definição preliminar das metas

Ainda que a meta global tenha sido atingida muitas contas não foram adequadamente analisadas e tiveram uma redução de custos inicial, mas devido a falta de análise e padronização do processo de implementação, os custos da referida conta voltaram a aumentar. Para a elaboração dos próximos orçamentos sugere-se que a empresa analise novamente as contas adotando a metodologia proposta no capítulo 3.

4.5.2 Acompanhamento do desempenho das entidades

Para acompanhamento do desempenho das entidades atualmente não é possível avaliar a quantidade de ações implementadas e de resultado efetivo, uma vez que é analisado apenas o período anterior e não o histórico do ano.

A realização do acompanhamento orçamentário apenas como uma obrigação a ser seguida para averiguação de quão certo foi o esforço para a elaboração das projeções orçamentárias não é suficiente para que o controle orçamentário seja efetivo. É necessário pró-atividade para identificar os gargalos existentes nos processos que cruzam horizontalmente a empresa, adotando medidas corretivas e atentando para a real solução dos problemas detectados.

Cabe salientar que de acordo com o apresentado por Welsch (1983), a empresa só entenderá o significado de acompanhamento orçamentário e suas variações se houver uma compreensão das atividades que geram tais valores e portanto, conhecer as atividades é fundamental para um controle efetivo e que potencialmente agregue valor às empresas.

4.5.3 Análise conjunta de novos projetos e custos variáveis

De acordo com Lunkes (2003) o orçamento deve direcionar ações que proporcionem a sinergia necessária à concretização das metas baseadas em características como atender cada vez mais rápido as necessidades dos clientes, atrair e reter pessoas capazes de trabalhar para resultados dentro do domínio competitivo, operar com custos mais baixos e prover desempenho e resultados aos acionistas.

Com relação ao método em si, sugere-se que os custos fixos sejam analisados em conjunto com os custos variáveis e, também, que haja uma análise periódica dos novos projetos e que, quando aprovados, seus custos fixos passem a ser incorporados ao orçamento.

O gerenciamento dos investimentos é fundamental para o desenvolvimento, e para atingir as metas orçamentárias e para se manter competitivas as empresas terão que investir montantes cada vez maiores de recursos em seus ativos. Entretanto, deve-se enxergar que os investimentos devem reduzir custos e melhorar a eficiência operacional e administrativa em seu conjunto. Os investimentos isolados não proporcionarão crescimento sustentado.

Para Lunkes (2003) o orçamento de investimentos deve atender a três iniciativas simultâneas: o alinhamento do orçamento de investimentos com as demais peças e de caixa, a utilização de um sistema dinâmico de avaliação do risco e integração dos projetos à cultura empresarial.

Assim sendo, o processo orçamentário pode tomar um rumo inovador pois, além de guiar colaboradores para alcançar metas financeiras pré-determinadas, permite analisar direcionadores de valor como qualidade, satisfação de clientes e principalmente atendimento às necessidades do mercado.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

O objetivo geral deste trabalho foi avaliar criticamente a sistemática de gestão orçamentária adotada por uma empresa do ramo de alimentos, discutindo ações de melhorias.

Foi realizada uma proposta de estrutura de apoio à implementação do Orçamento Matricial, a qual foi comparada com a metodologia utilizada pela empresa estudo de caso e foi possível constatar que esta sistemática auxiliou no entendimento e aplicação do método de Orçamento Matricial.

A empresa incorporou os indicadores globais do orçamento aos indicadores de gestão estratégica e teve uma redução de gastos de 2,1% em 2006 e 4,8% em 2007. É importante salientar que, independentemente da redução dos custos, houve a padronização de alguns processos da empresa, o que certamente otimizou os recursos utilizados pela busca das melhores práticas dentro de um processo de melhoria contínua.

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

Toda a redução de despesas tem um limite quando se quer manter a qualidade do produto final. A qualidade dos serviços e produtos está diretamente relacionada aos recursos utilizados e, por isto, devem ser otimizados e jamais cortados de forma indiscriminada e assim as metas devem ser definidas com parcimônia.

A maior limitação do Orçamento Matricial está no fato de unificar o tratamento das despesas variáveis e fixas, não as correlacionando com a receita. Os pacotes que apresentam despesa variável devem ser diferenciados, pois é incorreto estimar uma meta de despesa fixa para um fator que varia conforme a receita. Esse problema poderia ser extinto se as metas dos pacotes com despesa variável não fossem fixas. Elas poderiam ser parametrizadas por um indicador que calculasse a proporção com que a despesa poderia crescer quando a receita aumentasse. Tal medida facilitaria a apreciação dos resultados, e conseqüentemente, tornaria viável a análise de custos e do consumo de fator que hoje não é realizada na empresa.

O gerenciamento dos investimentos é fundamental para o desenvolvimento, e para atingir as metas orçamentárias e para se manter competitivas as empresas terão que investir montantes cada vez maiores de recursos em seus ativos. Entretanto, deve-se enxergar que os investimentos devem reduzir custos e melhorar a eficiência operacional e administrativa em seu conjunto. Os investimentos isolados não proporcionarão crescimento sustentado.

Como recomendações para trabalhos futuros, chama-se a atenção para o fato de que não foi objetivo deste trabalho esgotar o tema, esperando-se que ele venha a contribuir para estimular novos estudos sobre o Orçamento Matricial.

A empresa estudo de caso também implantou o Orçamento de Receitas, o qual não foi correlacionado com o orçamento de despesas. Nesse contexto sugere-se que seja elaborada uma sistemática para o orçamento de receitas e também que estes orçamentos sejam relacionados e integrados.

O Orçamento Matricial mostra-se bastante flexível com relação ao tipo de negócio, isto é, não apresenta um escopo limitado a uma determinada atividade. Dessa forma, seria interessante a aplicação da ferramenta em empresas que atuam em outros ramos de atividade, a fim de avaliar a eficácia da metodologia.

Por fim, sugere-se o desenvolvimento de softwares para auxiliar na alimentação dos dados, bem como na elaboração de ferramentas de controle.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Silvio. **Interação das ferramentas da qualidade ao PDCA e ao programa Seis Sigma**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços LTDA., 2006. 234p.: il.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BARTILOTTI, Vanessa F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações**. 2006. 86f. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Administração) – Faculdade de Estudos Administrativos - FEAD Minas. Belo Horizonte. 2006.

BECKER, Alexandre A. **A gestão do laboratório de análises clínicas por meio de indicadores de desempenho através da utilização do *balanced scorecard***. Porto Alegre. 2004. 135f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2004.

CAMPOS, Vicente F. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia-a-dia**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda., 2004. 266 p.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

COOPER, Robin e SLAGMULDER, Regine. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**. São Paulo, v. 115, p. 32–38, dez. 2003.

EMPRESA. **Treinamento metodologia orçamento matricial** (material interno da empresa), 2006.

EMPRESA. **Indicadores do Orçamento Matricial**. Disponível em <<http://121.1.16.6/>>. Acesso em: 20 nov. 2007.

GESTÃO orçamentária mobiliza atenções. **O Tempo**, Belo Horizonte, 1 out. 2000.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOSTELINE, Emile. *et al.* **O dilema dos gastos.** **HMS Management.** São Paulo, v. 11, p. 32–38, set-out, 2006.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783p.

INDG. Manual de Treinamento **Gerenciamento Matricial de Despesas.** Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/suprimentos/projeto/0003/orcamento_matricial.pdf.> Acesso em: 07 set. 2007.

INDG/Empresa. **Treinamento ferramentas do orçamento matricial** (material interno da empresa – arquivo digital), 2006.

KAPLAN, Robert S.; Norton, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** 21. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 344p.

KAPLAN, Robert S. O encontro do Balanced Scorecard com o modelo 7S. **HSM Management**, v. 3, n. 55, p. 132 – 136, mai./jun., 2006.

LAWTON, R. **Balance your *Balanced Scorecard*** – Categories of measures should reflect key values of both organizations and customers. **Quality Progress**, v. 35, n.3, p. 66-71, mar. 2002.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** 2003. 214f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Orçamento.** São Paulo, Atlas, 2003. 161 p.

MOOJEN, Guilherme. Orçamento - Base Zero. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 39, p. 14-17, 1981.

NORTON, David. O alinhamento em primeiro lugar. **HSM Management**, v. 3, n. 62, p. 106 – 112, mai./jun., 2007.

NOWAK, Wojciech A. Budgeting in an open system. **Revista Contabilidade e Finanças – USP.** São Paulo, Edição Especial, p. 79-94, junho 2004.

OLIVEIRA, Luis M., PERES Junior, José H., SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 234 p.

PADOVEZE, Clóvis L. **Planejamento Orçamentário: texto e exercícios**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005. 271 p.

PADOVEZE, Clóvis L.; BOSSARDI, Grieco R. O *Balanced Scorecard* como ferramenta de medição de desempenho: estudo de caso em empresa montadora de veículos agrícolas. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 123, p. 61-70, dezembro 2005.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de A. – **Orçamento Empresarial: como elaborar e analisar**. São Paulo: IOB – Thomson, 2004. 262p.

PEREZ Junior, José H.; PESTANA, Armando O., FRANCO, Sergio P. C. **Controladoria de Gestão: teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995. 190 p.

POZZI, Flavio Alves. **Indicadores de posição econômica para sistemas com unidade central administrativa e várias unidades de negócios**. 2006. 170f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

PYHRR, Peter A. **Orçamento Base Zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. Rio de Janeiro: **Interciência**, São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1981.

REIS, Gilson M. **Uma proposta de indicadores de desempenho para unidades de negócios: o caso da Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar**. 2005. 102f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

RODRIGUES, Maxweel V. **Método para determinação da escala de prioridade de ações estratégicas fundamentado no grau de inter-relacionamento entre os indicadores das perspectivas do balanced scorecard (bsc) e o valor econômico adicionado (eva)**. 2005. 188f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2005.

SÁ, Carlos A.; MORAES, José R. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005. 300p.

SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983. 219p.

SELLITTO Miguel A., RIBEIRO José L. D. Construção de indicadores para avaliação de conceitos intangíveis em sistemas produtivos. **Revista Gestão e Produção**, Porto Alegre, v.11, n.1, p.75-90, jan./abr., 2004.

SILVA, Adriana Cristina da. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. 2004. 131f.. Dissertação (mestrado em ciências contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVA, Leandro C. O *Balanced Scorecard* e o processo estratégico. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 10, n. 4, p. 61-73, out./ dez. 2003.

SILVA, E. L. ; MENEZES, E. M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de dissertação**. 2 ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001. 117p.

SOBANSKI, Jaert J. **Prática de orçamento empresarial: um exercício programado**. 3. ed. São Paulo: Atrás, 1994.

VASCONCELOS, Yumara L. Implementação do processo orçamentário nas organizações: uma abordagem prática. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 115, p. 6-17, dez. 2003.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005, 287p.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial: tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983, 285p.

ZDANOWICZ, José E. **Planejamento financeiro e orçamento**. 2 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998. 147 p.