

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

ORÇAMENTO MATRICIAL E BASE ZERO: VANTAGENS DO
ALINHAMENTO DESSAS FERRAMENTAS PARA O CONTROLE
ORÇAMENTÁRIO

MARCOS FABRÍCIO VOLTZ

PORTO ALEGRE

2012

MARCOS FABRÍCIO VOLTZ

ORÇAMENTO MATRICIAL E BASE ZERO: VANTAGENS DO
ALINHAMENTO DESSAS FERRAMENTAS PARA O CONTROLE
ORÇAMENTÁRIO

Trabalho de Conclusão de curso de graduação apresentado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Paulo Schmidt.

PORTO ALEGRE

2012

ORÇAMENTO MATRICIAL E BASE ZERO: VANTAGENS DO ALINHAMENTO DESSAS FERRAMENTAS PARA O CONTROLE ORÇAMENTÁRIO

Marcos Fabrício Voltz

RESUMO

O presente trabalho trata sobre o alinhamento na gestão sobre duas importantes ferramentas para o controle e acompanhamento orçamentário, denominadas Base Zero e Matricial. Diversas empresas ainda não utilizam nenhum tipo de orçamento, que é uma condição primordial para uma sólida estruturação e crescimento das organizações. O objetivo principal do artigo é identificar as principais vantagens que a utilização dessas ferramentas orçamentárias proporcionam às empresas. O método utilizado consiste em uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, revisando os conceitos apresentados por diversos autores de reconhecimento na área. Inicialmente, apresentam-se conceitos e vantagens da utilização de um processo orçamentário. Na sequência, abordam-se os principais temas do presente estudo, o Orçamento Matricial e Base Zero. Após, é tratada a importância de manter um controle e acompanhamento das ferramentas Orçamento Base Zero e Matricial. A pesquisa mostra que a utilização do Orçamento Base zero e Matricial é condição essencial para o eficiente controle e acompanhamento orçamentário das organizações.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero. Orçamento Matricial. Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

Nos países em desenvolvimento, a evolução da tecnologia e o aprimoramento dos recursos humanos e materiais têm impacto direto na dinâmica dos negócios, fazendo que, a cada momento, empresas tenham que se adaptar a novas situações. (ZDANOWICZ, 1983)

O crescimento de mercados, a expansão de grandes corporações e a competitividade acirrada e crucial para a manutenção de empresas demandaram soluções para a otimização de

processos, informações ágeis para fins de controle e planejamento e o fortalecimento da contabilidade gerencial e criação da controladoria.

De acordo com Atkinson (2000, p. 36), “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Para Catelli (1994), “a Controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativa aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da empresa, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial”. (apud PADOVEZE, 2005, p. 23)

Segundo Zdanowicz (1983, p. 18), “toda empresa necessita, para o seu funcionamento, de um mínimo de planejamento e de controle, variando apenas no grau de detalhamento, em função das suas necessidades, do seu tipo e porte”.

Com certo grau de maturidade e atenção aos *stakeholders* (diretores, consumidores, funcionários, governo, etc.) surge a necessidade de um planejamento sistemático, sendo esse o momento da implantação de um sistema orçamentário. (ZDANOWICZ, 1983)

O sistema orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados e objetivos de lucro, previsão das despesas e fixação de padrões definidos de atuação, respeitando os planos e políticas existentes. O orçamento é para a empresa um importante instrumento de planejamento e controle de suas estratégias e operações. (LUNKES, 2008)

De acordo com Frezatti (2009, p. 46):

Orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais, é considerado um dos pilares da gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades, possa ser encontrado.

O orçamento deve contemplar as ações tomadas no planejamento estratégico, e após sua elaboração, aprovação e divulgação, é fundamental o acompanhamento e controle orçamentário, monitorando o plano estratégico e corrigindo desvios. (FREZATI, 2009)

O acompanhamento e controle orçamentário podem identificar problemas operacionais ou adequar o orçamento a mudanças de mercado através da comparação dos resultados obtidos com os resultados projetados. O ajuste do orçamento depende do método ou do sistema orçamentário em utilização pela empresa. (CARPES, 2008)

Assim, o tema da presente pesquisa é o Orçamento Base Zero e Orçamento Matricial. O Orçamento Base Zero e Orçamento Matricial são importantes ferramentas de acompanhamento e controle orçamentário utilizadas pela contabilidade gerencial e controladoria, que diante de diferentes cenários econômicos mantêm a empresa dentro de suas previsões e metas estabelecidas em seu planejamento estratégico.

Conforme Schmidt (2007, p. 105):

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

E de acordo com Otley (1995) e Horngren et al. (1993):

A principal característica do orçamento matricial é de apresentar regras claras e um controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor. Assim, cada unidade da empresa deve servir de modelo para as outras áreas sem exceção. Isto significa que as normas de trabalho por diretoria estarão diretamente definidas e os itens de custos serão discutidos com os gestores responsáveis antes de serem levados para análise do comitê corporativo. (apud SANTOS, 2008, p.180)

Baseado no planejamento estratégico da organização, essas ferramentas proporcionam maior controle das operações praticadas pela organização e permitem aos gestores que sejam utilizadas em conjunto. Então que vantagens o alinhamento entre o Orçamento Base Zero e Orçamento Matricial podem proporcionar às organizações?

Com isso, o objetivo deste estudo é apresentar o Orçamento Base Zero e Matricial e expor suas principais vantagens no controle orçamentário das empresas.

Conforme Lunkes (2008):

As empresas têm no orçamento importante instrumento para traduzir, implementar, acompanhar, estimular, motivar e controlar suas estratégias e operações. Portanto, não se pode negligenciar a importância do orçamento no processo de planejamento e controle, como um dos agentes responsáveis pela implementação dos objetivos. O orçamento não pode simplesmente ser eliminado do sistema de gestão das empresas, uma vez que, acredita-se, nada melhor tenha surgido para substituí-lo.

Assim, quanto à oportunidade, o presente estudo surge no momento em que a contabilidade gerencial e a controladoria ganham destaque na tomada de decisões dos gestores.

As constantes mudanças e evoluções do mercado exigem dos gestores e *controllers* melhores técnicas de controle e planejamento de suas organizações.

A relevância deste estudo se dá pela necessidade de aperfeiçoamento da gestão das organizações, tendo em vista a demanda de mercado pela eficiência de processos, pela busca da transparência nas informações publicadas aos *stakeholders* e pela agilidade na obtenção de informações importantes para a tomada de decisões. A relevância também se justifica pela necessidade de uma maior discussão acadêmica referente aos conceitos e vantagens da utilização do Orçamento Base Zero e do Orçamento Matricial.

Quanto à contribuição, o estudo será relevante para os *controllers*, que terão uma visão maior das principais vantagens da utilização desses sistemas orçamentários em sua organização. E, para os gestores, que poderão verificar a importância da implantação e manutenção do sistema orçamentário e de sua influência na tomada de decisão.

O método de pesquisa quanto ao objetivo será a pesquisa descritiva, à medida que será realizado um levantamento de dados com o objetivo de demonstrar aos gestores e *controllers* as principais vantagens na utilização do Orçamento Base Zero e Matricial.

Segundo Gil (apud BEUREN, 2010, p. 81), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto ao procedimento, será utilizada a pesquisa bibliográfica, que conforme Gil (apud BEUREN, 2010, p.87), “é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”.

Quanto à abordagem, o presente estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, pois serão realizadas descrições com a intenção de compreender melhor o problema estudado. (RICHARDSON, apud BEUREN, 2010, p. 91 e 92)

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com base no objetivo do presente estudo, pretende-se revisar os conceitos de Orçamento Base Zero (PYHRR, 1981; LUNKES, 2008; SCHMIDT, 2007; entre outros) e de Orçamento

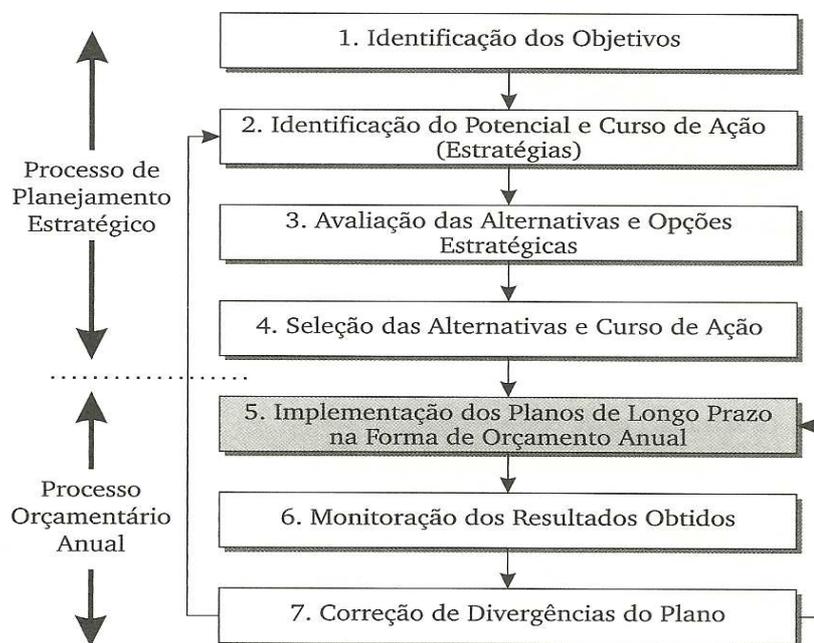
Matricial (SANTOS, 2008; OTLLEY, 1995; HORNGREN, 1993; ZDANOWICZ, 2005; entre outros), bem como suas principais vantagens e melhores formas de utilização desses orçamentos.

3 ORÇAMENTO

Fatores como mercado altamente competitivo, pesada carga tributária, elevados custos de financiamento, má gestão dos recursos, entre outros, exigem das empresas um planejamento que demonstre um “norte” para suas tomadas de decisões. Os orçamentos são umas das ferramentas mais utilizadas por grandes empresas quando o assunto é planejamento e controle, pois o orçamento faz com que os gestores planejem melhor o futuro da organização, traçando planos e controles eficazes para estruturar a empresa para o mercado.

Tavares (2000 apud LUNKES, 2008) salienta que o orçamento engloba funções e operações que envolvem todas as áreas da empresa e que necessitam de recursos financeiros para o custeio de suas ações e para atender aos objetivos da empresa no período. “É a etapa do processo de 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”, sendo o componente final do plano de ação, conforme mostra a figura 01:

Figura 01 – Passos na elaboração e implementação do planejamento estratégico



Fonte: Adaptado de DRURY (1996 apud LUNKES, 2008)

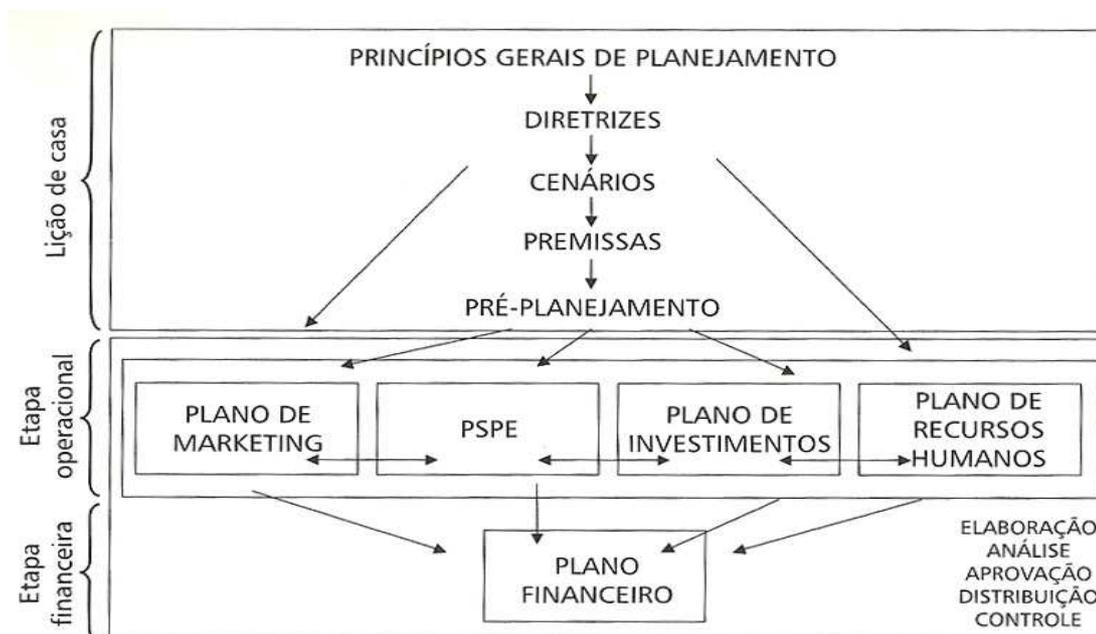
Hope e Fraser (2003 apud FREZATTI, 2009, p. 103) entendem que:

O orçamento constitui muito mais um processo de desempenho gerencial do que de planejamento financeiro. Definem orçamento como sendo um plano expresso em termos financeiros que serve de base para o controle de desempenho, a alocação de recursos, o encaminhamento dos gastos e o compromisso com os resultados financeiros.

O orçamento tem impactos positivos quando os objetivos dos colaboradores estão alinhados com os objetivos da organização, resultando em desenvolvimento de carreira, premiações e promoções. Medidas de desempenho, incentivos monetários e não monetários e metas realistas são um desafio saudável para os gestores da organização. (HANSEN e MOWEN, 1996 apud FREZATTI, 2009)

Como sequência à elaboração do plano estratégico, o orçamento surge permitindo focar e identificar suas ações mais importantes, implementando as decisões do plano estratégico. Um adequado trabalho na elaboração do plano estratégico refletirá em um orçamento elaborado com coerência e consistência. (FREZATTI, 2009) A Figura 02 ilustra a composição e sequência dos planos:

Figura 02 – Planos contidos no orçamento e sua seqüência



Fonte: Frezatti (2009)

A utilização de um planejamento orçamentário é de fundamental importância, pois fornece a empresa informações relevantes, entre outras, como previsões de gastos com despesas operacionais, tributos e encargos a pagar em função das vendas e mão-de-obra utilizada, investimentos por necessidade de expansão ou aumento da capacidade produtiva, etc. O orçamento abrange tanto aspectos financeiros, que quantificam as expectativas com relação às receitas futuras, fluxos de caixa e posição financeira, como aspectos não financeiros, relacionados à unidades de produção, vendas, etc. (HORNGREN, FOSTER E DATAR, 2000 apud PONTES, 2007)

Ainda em relação aos aspectos não financeiros, Boisvert (1999 apud LUNKES, 2008) diz que são demonstrados em função da unidade de medida a que se referem, como quilograma, litro, horas, etc. Esses dados podem vir de estudos e análises de projeções para o futuro como também de dados históricos.

De acordo com Brookson (2000 apud LUNKES, 2008, p. 28):

Orçamento é um plano de atividades futuras. Ele pode assumir diversas formas, mas normalmente reflete os departamentos e o conjunto da empresa em termos financeiros, fornecendo as bases para se aferir o desempenho da organização. O orçamento é uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que está por vir, normalmente de um ano.

O objetivo principal do orçamento é contingenciar, controlar e organizar os gastos. É relacionar-se com o planejamento e controle, atingindo maior eficiência em suas atividades, estabelecendo um compromisso e alinhamento entre os objetivos dos gestores com os objetivos da organização, de modo claro e motivacional aos colaboradores envolvidos, permitindo à empresa chegar onde ela quer e atingir os resultados desejados. Brookson (2000 apud LUNKES, 2008) ordena os objetivos conforme ilustrado pela Figura 03.

Figura 03 – Os seis objetivos principais do orçamento

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

Fonte: Brookson (2000 apud LUNKES, 2008)

As principais vantagens da utilização de um processo orçamentário são: (LUNKES, 2008; KOMAREV, 2007; HANSEN; VAN DER STEDE, 2004; AVRIL, 2006 apud SUZART, 2009)

- auxilia na elaboração da estratégia;
- exige o estabelecimento das atividades a serem realizadas e a fixação de responsabilidades;
- é meio de comunicação entre os membros da organização;
- coordena diferentes atividades e é responsável pela mensuração dos resultados;
- avalia o desempenho da empresa como um todo;
- é instrumento de motivação e satisfação no trabalho;
- envolve a todos os setores da organização;

- proporciona visão sistêmica das operações, identificando e eliminando gargalos.

Uma maior atenção deve ser dada ao utilizar dados de acontecimentos passados na elaboração orçamentária para o ano seguinte, pois em certos momentos, como no planejamento estratégico da empresa, erros passados devem ser evitados e analisados o porquê de sua ocorrência. Para muitos autores, a elaboração do orçamento deve ser realizada sem a reavaliação de fatos passados, começando a partir de base zero, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez.

4 ORÇAMENTO BASE ZERO

Para atender às suas necessidades, as organizações desenvolveram importantes ferramentas e metodologias para a gestão de suas metas orçamentárias. Uma dessas ferramentas desconsiderava os dados passados da empresa, analisando projeções e expectativas futuras, passando a se chamar por Orçamento Base Zero. (COSTA; MORTIZ; MACHADO, 2007 apud FARIA, 2010)

A primeira evidência de utilização do sistema base zero foi em 1964, quando o departamento de agricultura dos Estados Unidos prepara seu planejamento, o secretário de agricultura sugere que fossem reconsiderados os recursos básicos para cada setor, justificando-os partindo da estaca zero. Após, em 1970, Pyhrr publica um artigo sobre Orçamento Base Zero na *Harvard Business Review* com os conceitos por ele desenvolvidos na empresa *Texas Instruments Inc.* durante o planejamento orçamentário. (HERBERT, 1977 apud FARIA, 2010)

Orçamento Base Zero é definido por Pyhrr (1981) como a reavaliação de todos os programas de despesas do ano, fornecendo aos diretores informações minuciosas a respeito do capital necessário para a realização de tudo o que foi planejado. (FARIA, 2010)

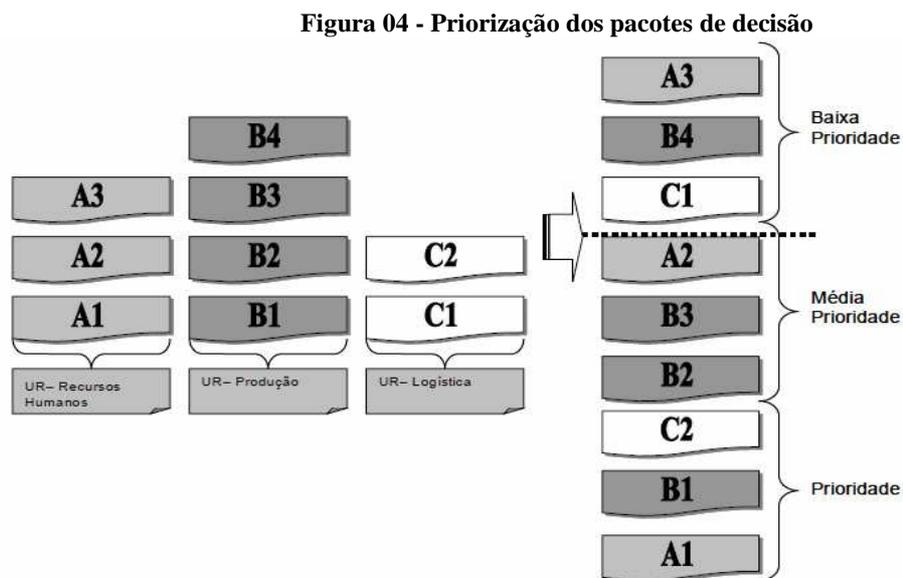
Segundo Lunkes (2008, p.88):

O Orçamento de base zero propõe reexaminar todas as suas atividades e prioridades, recursos financeiros a partir da estaca “Zero”, ao se projetar um novo exercício social. No Orçamento Base Zero os gestores devem apresentar justificativas para apropriações dos recursos, levando-se em consideração o custo/benefício ou a análise evolutiva dos acontecimentos.

Conforme Raza (2006), “o orçamento base zero é um meio prático de os gestores empresariais não cair na zona de conforto; é uma ferramenta que avalia as reais necessidades ou os excessos nas empresas sem repetir os mesmos números do ano anterior com pequenos acréscimos de 5% ou 10%”. (apud CARPES, 2008)

Orçamento Base Zero exige que os gestores, *controllers* e suas equipes orçamentárias desempenhem revisões e análises profundas de todos os itens do orçamento, garantindo que atividades inapropriadas sejam eliminadas e que sejam atingidas as metas e objetivos planejados pela organização. Identificar e priorizar os pacotes de decisão são etapas essenciais para a elaboração do Orçamento Base Zero. O pacote de decisão é um documento elaborado para a gestão com detalhes de uma atividade específica, de modo que possam avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que também exijam recursos e decidirem quanto à aprovação ou rejeição. (PYHRR, 1981 apud FARIA, 2010)

A priorização dos pacotes de decisão envolve decisões para o futuro da organização, por isso são avaliados e recebem uma ordem de importância através de análises estratégicas de custos *versus* benefícios. Esses critérios são previamente definidos pela gestão e comunicados no planejamento estratégico da organização, com o intuito de eliminar gastos não prioritários, conforme mostra a Figura 04:



Fonte: Lunkes (2008)

De acordo com Pyhrr (1981):

Cada administrador é obrigado a preparar um “pacote de decisão” para cada atividade ou operação, e este pacote inclui uma análise de custo, finalidade, alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios.

Os pacotes de decisão se tornam eficientes através de cinco perguntas básicas relacionadas ao “GASTAR”:

- O quê?
- Quanto?
- Como?
- Onde?
- Por quê?

Esse processo de planejamento do orçamento é conduzido com a participação dos administradores de todos os níveis da organização, garantindo o aproveitamento das ideias e dos talentos dos administradores em cada organização, além do que, esses administradores dos níveis operacionais mais baixos são os que realmente gastam o dinheiro para a prestação dos serviços. (Pyhrr, 1981)

Pyhrr (1981) ainda cita mais vantagens do Orçamento Base Zero:

- alocação mais eficaz de recursos;
- flexibilidade na realocação de recursos, bem como eliminação de atividades;
- orientação integrada de toda administração e melhora na comunicação entre os departamentos;
- agilidade na identificação de falhas no planejamento, permitindo sua correção;
- identificação, pela gestão das cargas de trabalho, dos custos impostos pelas políticas, governo, procedimentos, etc.
- avaliação dos administradores pelos objetivos, desempenho e benefícios com os quais se comprometeram;
- desenvolvimento e envolvimento de toda a equipe no processo orçamentário;
- instrumento auxiliar de auditorias operacionais;
- exigir o estabelecimento de metas e objetivos bem definidos, e medir o progresso em direção a estas metas e objetivos.

As principais vantagens do Orçamento Base Zero segundo Lunkes (2008) são:

- pode ser implementado em qualquer tipo de organização;
- foca nas reais necessidades de recursos, eliminando excessos ou duplicidades;
- força os gestores a refletir e procurar oportunidades de melhoria;
- melhora a avaliação e acompanhamento do planejado *versus* realizado;
- melhora a comunicação, motivação e interesse pelo trabalho, envolvendo toda a organização.

Schmidt (2007) apresenta algumas das vantagens do Orçamento Base Zero:

- é baseada no exame detalhado dos gastos, definindo metas de redução específicas para cada gerência de acordo com seu desempenho;
- justa em propor desafios realistas;
- sistemática eficaz de controle e acompanhamento dos gastos;
- envolvimento de todos os níveis da organização;
- decisões baseadas em resultados;
- exige dos setores clareza e detalhamento na justificativa das solicitações de verbas e o porquê de cada verba solicitada;
- sua implantação pode ocorrer em qualquer tipo de organização;
- força os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria;
- coloca em evidência excessos ou duplicidades.

Conforme Pyhrr (1981):

Na indústria, os lucros das empresas devem melhorar porque os programas novos de alta prioridade receberão dotações possibilitadas, em parte, pela maior eficiência e pela eliminação ou pela redução das atividades atuais de menor importância para a organização.

5 ORÇAMENTO MATRICIAL

O Orçamento Matricial é recomendado às empresas que procuram o acompanhamento diário de seus custos, de forma a tornar a empresa mais competitiva em termos de preço,

qualidade e serviço ao ofertar seus produtos. Segundo Zdanowicz (2005 apud CARPES, 2008), é um dos métodos de gestão empresarial que está sendo utilizado por empresas de vanguarda do terceiro milênio, pois apresenta regras claras e controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor.

De acordo com Projetti e Valore (apud HOLZBACH, 2008, p. 49), Orçamento Matricial “é um método de planejamento e controle orçamentário aplicável a qualquer organização. Tem como foco o controle de custos e desperdícios, objetivando o aumento do resultado da empresa”. Essa metodologia tem potencial de promover melhor alocação de recursos, melhor detalhamento e controle e a redução dos custos e despesas fixas, através de análises detalhadas dos gastos, metas de redução específicas para cada gasto em cada departamento, sempre alinhado com as prioridades da organização, conforme previamente definidos em seu planejamento estratégico.

Segundo Rocha (2001):

o “Gerenciamento Orçamentário Matricial” é definido como sendo a descrição detalhada das normas de gerenciamento dos meios que se combinam para a superação das metas de resultado de cada unidade gerencial, objetivando a contribuição no atingimento dos objetivos do todo. Este processo de gerenciamento orçamentário se inicia na formulação da estratégia de negócio e termina nos resultados.

O objetivo principal da elaboração do Orçamento Matricial é gastar menos fazendo mais, incorrendo em redução de valores de alguns itens. No entanto, essa redução de alguns valores deve ocorrer sem prejudicar a satisfação do cliente e remuneração ao acionista. (SANTOS, 2008)

No Orçamento Matricial, da mesma forma que no Orçamento Base Zero, são definidos pacotes de gastos e os gestores de cada pacote são responsáveis pelo controle e gestão dos gastos de determinada conta, definindo metas preliminares para cada unidade de negócios e estabelecendo padrões de gastos de acordo com a organização, com o compromisso de produzir mais e gastar menos, assim, cada unidade de negócios deve servir de modelo para as outras áreas. (CARPES, 2008)

O gestor da conta de viagens, por exemplo, tem a missão de garantir que a execução seja realizada conforme definido no planejamento estratégico da empresa, ao mesmo tempo em que cada gerente de cada unidade ou setor é responsável pelas despesas do seu departamento.

Conforme observado por Holzbach (2008), Orçamento Matricial leva esse nome devido o controle dos gastos ser realizado como numa matriz de linha e colunas, onde nas linhas

encontramos os gestores das contas e nas colunas os gerentes de cada unidade como demonstrado pela Figura 05.

Figura 05 – Matriz das Contas de Gastos e Unidades Funcionais

CONTAS	UNIDADES FUNCIONAIS					
	Compras	Inspeção Fornecedores	Almoxarifado	Produção	Vendas	Contas a Receber
Viagens						
Energia						
Comunicações						
Alimentação						
Conservação						
Limpeza						
Manutenção						
Transporte						
Informática						
Papelaria						
Etc.						

GESTOR DE CONTAS

GERENTE DA UNIDADE FUNCIONAL

Fonte: Adaptado de Carvalho (2006 apud HOLZBACH, 2008)

Carvalho (2006 apud HOLZBACH, 2008) e Rebouças (2002 apud SOUZA, 2010), apresentam algumas vantagens na utilização do Orçamento Matricial:

- grau de controle elevado tanto por parte dos gestores dos pacotes quanto pelos gerentes de cada departamento, de forma adequada e coerente;
- melhor visão de comportamento dos gastos, pois cada gerente pode comparar seus gastos com os de outras unidades;
- especialização do gestor de pacotes, proporcionando condições de conhecer e propor iniciativas para racionalização dos gastos;
- integração entre os gestores afim de equilibrar os interesses de cada unidade funcional;
- redução de desperdícios por meio de melhor realocação ou eliminação de gastos desnecessários;
- aprimoramento técnico das equipes de trabalho;
- cumprimento de prazos;
- uso adequado dos recursos;
- regras claras e controle contínuo das atividades.

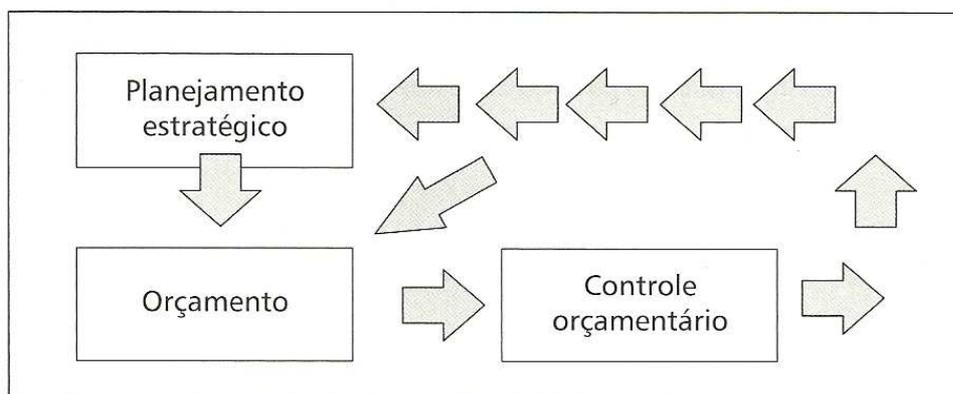
Na elaboração do Orçamento Matricial deve ser analisada a natureza dos gastos e sua relevância para cada setor e para a organização como um todo, não sendo considerados como base para sua elaboração valores passados acrescidos de taxa de inflação ou porcentagens de 5% ou 10%, assim como no Orçamento Base Zero, por exemplo.

6 CONTROLE E ACOMPANHAMENTO ORÇAMENTÁRIO

O processo orçamentário com um todo exige um bom tempo de aplicação dos gestores, *controllers*, gerentes e demais envolvidos, mas fica fácil à medida que se obtém o compromisso de todos e que se crie na organização programas eficientes de comunicação, *feedback*, ganhos proporcionados com a utilização do orçamento e à medida que se forme em todos os envolvidos uma cultura orçamentária. Desse modo se cria uma rotina que contribuirá para o atingimento das metas da empresa. (ROCHA, 2001)

Passo importante após a elaboração do plano orçamentário é o controle e acompanhamento orçamentário, que identificam e analisam os possíveis desvios entre o orçado e o realizado. Assim, esses desvios podem ser avaliados e corrigidos a tempo de não causar perdas à organização. Deve ser acompanhado a organização com um todo e seus departamentos, unidades de negócio, entre outros, para entender como as metas foram atingidas e realimentar o sistema de planejamento, com as devidas correções e melhorias, conforme ilustrado pela Figura 06.

Figura 06 – Planejamento e controle orçamentário



Fonte: Frezatti (2009)

Frezatti (2007, p.84) define controle orçamentário como:

é um instrumento da contabilidade gerencial que deve permitir à organização identificar quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período. O gestor deve identificar suas metas, os resultados alcançados, as variações numéricas entre eles, analisar, entender as causas da variação e decidir ações que ajustem as metas no futuro ou que permitam manter aquelas que foram decididas. Deve proporcionar condições de acompanhamento não só de variáveis monetárias, mas também daquelas não monetárias.

De acordo com Sanvicente e Santos (2000 apud JÚNIOR, 2005), a identificação em tempo oportuno de medidas corretivas necessárias para o bom andamento do negócio é uma das vantagens do controle.

Segundo Zdanowicz (1983), as principais vantagens do controle orçamentário são:

- estudo de mercado pelos gestores;
- condução ao uso de adequados sistemas de contabilidade;
- exigência de uso mais racional dos recursos;
- cooperação e responsabilidades entre os departamentos.

Analisando os resultados realizados pela empresa com os resultados planejados podem ser identificados problemas operacionais ou uma nova realidade de mercado, servindo de base para implementação de melhorias ou até mesmo adequação orçamentária. O sistema de controle deve continuamente verificar se as operações reais estão obtendo desempenho satisfatório e de acordo com o planejado. (WELSCH, 1983 apud CARPES, 2008)

De acordo com Pires (2005 apud CARPES, 2008):

Após a elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário deve desenvolver-se, pois é a melhor forma de se monitorar o plano estratégico da organização com relação ao que está proposto para um curto prazo.

Feita a comparação entre os valores realizados com os orçados surgirão variações consideradas satisfatórias para a empresa e variações anormais, que devem ser analisadas para identificação de suas causas. Se essas variações anormais se referem a gastos gerenciáveis, ou seja, aqueles que a empresa tem gerência sobre os mesmos, um estudo mais aprofundado deve ser realizado para identificar suas causas e implementar melhorias para corrigir esses desvios o mais breve possível, com o intuito de não gerar mais impactos no orçamento. Carpes (2008) afirma que “o acompanhamento orçamentário serve de base para a alta administração corrigir as falhas e concentrar esforços para atingir as metas traçadas nos planos de curto e longo prazo”.

A Tabela 01 ilustra um exemplo da comparação entre o orçado e o realizado, de forma a apresentar o desvio encontrado.

Tabela 01 – Exemplo de acompanhamento orçamentário

PACOTE	REALIZADO	PREVISTO	DESVIO
Salários	R\$ 100.000,00	R\$ 80.000,00	25%
Viagens	R\$ 20.000,00	R\$ 17.000,00	18%
Treinamento	R\$ 10.000,00	R\$ 12.000,00	-17%
Veículos	R\$ 90.000,00	R\$ 120.000,00	-25%
Marketing	R\$ 6.000,00	R\$ 6.000,00	0%
Benefícios	R\$ 7.000,00	R\$ 6.800,00	3%
Manutenção	R\$ 12.000,00	R\$ 12.500,00	-4%
Informática	R\$ 4.000,00	R\$ 4.100,00	-2%

Fonte: Elaborado pelo autor

Na visão de Welsch (1994, apud FREZATTI, 2009), as variações são significativas quando ultrapassam critérios percentuais e absolutos previamente estabelecidos pela organização, como por exemplo 10% e R\$ 1.000,00, conforme ilustra a Figura 07.

Figura 07 – Variações significativas e não significativas

Variações	
Significativas	Não Significativas
+ 4% e R\$ 8.000,00	+ 5% e R\$ 990,00
- 18% e R\$ 1.100,00	+ 20% e R\$ 300,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Nos sistemas orçamentários Matricial e Base Zero, o controle deve ser feito semelhante a um sistema de sinaleiras, ou seja, ao lado de cada variação deve aparecer um indicador que demonstre se aquele gasto está ou não dentro do previsto. Se o gasto está conforme foi orçado, aparecerá uma sinaleira verde, informando normalidade. Se o gasto estiver acima do orçado deve aparecer uma sinaleira vermelha, indicando anormalidades. E, se o gasto estiver acima do orçado, porém dentro de limites aceitáveis pela organização e definidos em seu planejamento, aparecerá uma sinaleira amarela, indicando atenção naquele determinado gasto, conforme ilustrado pela Figura 08. (ZDANOWICZ, 2007 apud HOLZBACH, 2008).

Figura 08 – Exemplo de sinaleiras de acompanhamento orçamentário



Fonte: Adaptado de Lunkes (2008)

O controle por meio das sinaleiras destaca as principais anomalias presentes no orçamento daquele determinado período, surgindo como meio de priorização de análises para a descoberta de suas principais causas e de priorização de medidas corretivas e preventivas. Assim, o gestor da conta emite um relatório justificando esses gastos acima do orçado e sugerindo um plano de ação para que a referida variação seja reparada.

Zdanowicz (1983, p. 169) diz que:

O controle orçamentário é necessário em todo empreendimento econômico, e não existe empresa que não possa ou não deva aplicá-lo. Os benefícios obtidos do controle orçamentário compensam amplamente os custos com a implantação e com a execução e acompanhamento, pelo que sua adoção sempre se justifica.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho apresentou as ferramentas de controle e acompanhamento orçamentário denominadas Orçamento Matricial e Base Zero, verificando a posição dos autores sobre os principais conceitos, objetivos e vantagens proporcionadas às organizações desde que utilizadas corretamente essas importantes ferramentas.

O relevante crescimento no que se refere ao orçamento das organizações exige um estudo detalhado sobre qual tipo de orçamento se encaixa melhor nos objetivos e premissas contidas no planejamento estratégico da empresa. Os resultados alcançados apresentam aos gestores, *stakeholders*, entre outros interessados, a necessidade empresarial de manter uma ferramenta de

controle orçamentário e as principais vantagens obtidas se a empresa realizar um alinhamento do Orçamento Base Zero e Matricial.

Considerando o crescimento e valorização da controladoria e contabilidade gerencial, são necessárias novas pesquisas na área para melhor fundamentação e estruturação desses orçamentos, afim de transformar esses conhecimentos em práticas empresariais com clareza, sabedoria e relevância significativa.

Com esse estudo, pode-se observar uma lacuna existente no que se refere ao Orçamento Matricial, devido aos baixos números de publicações encontradas sobre o tema, visto toda sua importância no controle das organizações.

Com isso, todas as vantagens encontradas na utilização do Orçamento Base Zero e Matricial mostram a essencialidade dessas ferramentas para o sucesso das organizações. As ferramentas norteiam a empresa rumo ao atendimento de suas metas pré-estabelecidas em seu planejamento, integrando todos os setores na busca de um mesmo objetivo. Vale ressaltar que os assuntos não foram esgotados e que mais aspectos referentes a esses assuntos poderiam ser abordados.

ZERO BASED BUDGET AND MATRIX: ADVANTAGES OF ALIGNMENT OF THESE TOOLS FOR BUDGET CONTROL

ABSTRACT

This paper addresses the alignment of two important management tools for controlling and monitoring the budget, and zero-based matrix. Several companies still do not use any kind of budget, which is a prerequisite for a solid structure and growth of organizations. The main objective of this paper is to identify the main advantages that the use of these tools provide to business budgets. The method consists of a descriptive, qualitative approach, reviewing the concepts proposed by various authors in the area of recognition. Initially, we present concepts and advantages of using a budget process. Further, it addresses the main themes of this study, the base budget and the zero matrix. Afterwards, the importance of maintaining control and monitoring of zero-based budgeting tools and matrix is treated. Research shows that the use of zero-based budgeting and matrix is essential for the efficient control and monitoring of organizations.

Keywords: Zero Based Budgeting. Matrix Budget. Comptroller.

8 REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CARPES, Antônio Maria da Silva et al. **Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses**. XV Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba-PR, Nov. 2008.
- FARIA, Ana Cristina de et al. **Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado**. XVII Congresso Brasileiro de Custos, Belo Horizonte-MG, Nov. 2010.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- HOLZBACH, Viviane. **Uma abordagem da metodologia do orçamento matricial em uma pequena empresa do setor calçadista**. 2008. 95 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2008.
- JÚNIOR, Lúcio Pandolfi et al. **Estudo Empírico sobre a Relação entre a Adoção de Orçamento Empresarial e o Desempenho Financeiro das Empresas**. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis-SC, Nov. 2005.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PYHRR, A. Peter. **Orçamento Base Zero. Um Instrumento Administrativo Prático para Avaliação das Despesas**. Rio de Janeiro: Interciência, 1981.
- PONTES, Antônio Jorge Cunha; VALCÁCIO, Afonso Barros. **Eficácia do orçamento em empresas multinacionais situadas na Zona Franca de Manaus: um estudo multicase**. XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa-PB, Dez. 2007.
- ROCHA, José Eduardo. **Gerenciamento matricial orçamentário como modelo de apoio para mudanças de diretrizes em empresas globalizadas: Caso Varig S.A.** VIII Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo-RS, Out. 2001.
- SANTOS, José Luiz dos Santos et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos.; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Antônio Artur de et al. **Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos**. IV Congresso ANPCont, Natal-RN, Jun. 2010.

SUZART, Janilson Antônio da Silva; MARCELINO, Carolina Venturini; GOMES, Sônia Maria da Silva. **O processo orçamentário das indústrias da Região Metropolitana de Salvador: Uma análise através de escalonamento multidimensional**. XVI Congresso Brasileiro de Custos, Fortaleza-CE, Nov. 2009.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional: uma abordagem prática**. Porto Alegre: Sagra, 1983.