

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

Guilherme Fuentes Vieira

**Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do
resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial
de Despesas**

Porto Alegre

2011

Guilherme Fuentes Vieira

**Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no
Gerenciamento Matricial de Despesas**

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 Acadêmica, na área de concentração em Sistemas de Produção.

Orientador: Professor Francisco J. Kliemann Neto, Dr.

Porto Alegre

2011

Guilherme Fuentes Vieira

**Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no
Gerenciamento Matricial de Despesas**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção na modalidade Acadêmica 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. Orientador Francisco J. Kliemann

Neto, Dr.

Orientador PPGEP/UFRGS

Prof. Carla S. Ten Caten, Dr.

Coordenador PPGEP/UFRGS

Banca Examinadora:

Professor Carlos Alberto Diehl, Dr. (PPGEPS/UNISINOS)

Professor Peter Bent Hansen, Dr. (PPGAD/PUCRS)

Professor Tiago Pascoal Filomena, Dr. (PPGA/UFRGS)

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Francisco José Kliemann Neto, pelo suporte que vem me fornecendo, não apenas neste trabalho, mas desde 2007.

A minha família: pai, avós, tios e primos, que sempre me amaram e me deram apoio em todos os momentos necessários.

A minha mãe, principalmente, que sempre acreditou em mim e me incentivou.

Aos meus amigos, pois além do apoio também me proporcionaram momentos muito importantes nesta jornada.

Aos colegas e professores do Laboratório de Otimização de Produtos e Processos (LOPP), pelos ensinamentos e amizade que construímos ao longo destes dois anos.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pelo suporte financeiro dado para viabilizar este trabalho.

Às empresas que gentilmente abriram suas portas para a pesquisa deste trabalho.

Ao Fabio, Karina, Aline, Ângelo, Ramiro, Petrucci e Priscila, pelas contribuições ao trabalho, das mais diversas formas.

RESUMO

A competição atual exige que cada vez mais as empresas possuam sistemáticas de gerenciamento que possibilitem atuar no controle e na redução dos desperdícios. Este trabalho avalia ferramentas de melhoria do resultado econômico, com foco particular no Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). Considerando que o GMD ainda é muito pouco explorado na literatura específica sobre melhoria do resultado econômico, o principal objetivo do trabalho é contribuir para a consolidação da base conceitual dessa ferramenta. Para isso, primeiramente foi realizada uma pesquisa teórica procurando avaliar o GMD relativamente ao Orçamento Base-Zero (OBZ) e ao Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, de forma a entender suas características diferenciais em termos de melhoria do resultado econômico. Fez-se, também, a contextualização do GMD como uma das ferramentas de operacionalização do Orçamento Matricial (OM), juntamente com o Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO) e o Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR). Em seguida, buscou-se identificar na literatura as principais etapas de implantação do GMD, as quais foram ajustadas a partir de uma pesquisa exploratória realizada em quatro empresas da região Sul do Brasil. A modelagem final proposta foi, então, aplicada parcialmente numa instituição da área da saúde. Começando pela avaliação dos ambientes interno e externo da empresa, preparou-se a base de dados contábil necessária à implantação do GMD, detalhando-a e analisando que tipo de indicador e de ação seria mais adequado para orientar a redução de custos. Todas estas etapas da aplicação parcial foram analisadas criticamente.

Palavras-chave: Gerenciamento Matricial de Despesas; Orçamento Matricial; ferramentas de melhoria do resultado econômico.

ABSTRACT

More and more current competition demands that companies have management systems which allow them to act in the control and waste reduction. This work evaluates enhancement tools of economic outcome with a particular focus on the Matrix Management of Expenses (MME). Considering that MME is still a little explored in the specific literature about enhancement tools of economic outcome, the main objective of this work is to contribute to the consolidation of the conceptual base of that tool. For this, a theoretical research was primarily done trying to evaluate the MME related to the Zero-Base Budget (ZBB) and to the Target Costing/ Kaizen Costing, in order to understand their differential characteristics in terms of the enhancement of the economic result. The MME contextualization was also done as one of the operationalization tools of the Matrix Budget (MB), together with the Diagnosis of Operational Performance (DOP) and the Matrix management of Revenues (MMR). Subsequently, it was attempted to identify in the literature the principal stages of MME implementation, which were adjusted from an exploratory research performed in four companies in the southern region of Brazil. Then the final modeling proposed was then partially applied, in a health unit institution. Beginning by the evaluation of the internal and external environments of the institution, a necessary accounting database was prepared for the implantation of the MME, detailing and analyzing what kind of indicator and of action would be more appropriate to guide cost reduction. All the stages of the partial application were analyzed critically.

Key Words: Matrix Management of Expenses; Matrix Budget; enhancement tools of economic outcome.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DDO – Diagnóstico de Desempenho Operacional

DOs – Diretrizes Orçamentárias

GMD – Gerenciamento Matricial de Despesas

GMR – Gerenciamento Matricial de Receitas

INDG – Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial

MAS – *Management Accounting Systems*

OBZ – Orçamento Base-Zero

OM – Orçamento Matricial

TQC – *Total Quality Control*

TQM – *Total Quality Management*

VAs – Variáveis de Análise

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	8
1.1	Conceitos utilizados.....	9
1.2	Tema e Objetivos.....	9
1.3	Justificativa do Tema.....	10
1.4	Método.....	10
1.5	Delimitações do trabalho.....	12
1.6	Estrutura do trabalho.....	13
2	PRIMEIRO ARTIGO	15
3	SEGUNDO ARTIGO	42
4	TERCEIRO ARTIGO.....	73
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	97
5.1	Conclusões	97
5.2	Sugestões para trabalhos futuros.....	98

1 INTRODUÇÃO

Historicamente, o orçamento desempenhou papel de planejamento nas organizações. Ao longo do tempo, diferentes tipos de orçamento foram surgindo além do Orçamento Empresarial, em uma tentativa de se adaptar às mudanças e também de contornar diversos problemas que este tipo tradicional de orçamento apresenta. Alguns deles, como o Orçamento Base-Zero (OBZ), possuem características marcantes de melhoria dos processos empresariais, desta forma se diferenciando do propósito inicial do orçamento.

Derivado de conceitos do OBZ surgiu o Orçamento Matricial (OM), que também tem forte influência do *Total Quality Control* – TQC (VIEIRA, 2011) possuindo, desta forma, elementos marcantes de melhoria e de controle. Logo, seu escopo distancia-se da idéia original do papel do orçamento como instrumento de planejamento, ganhando *status* de instrumento de melhoria e controle nas organizações, apesar de grande parte da escassa literatura o contextualizar no âmbito dos orçamentos.

O OM tem como foco a melhoria do resultado econômico e, sua operacionalização, conforme Vieira (2011), apóia-se em três ferramentas matriciais com escopos complementares: Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO) e Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR).

O orçamento como formalização da estratégia busca planejar a necessidade de recursos em um período delimitado, que normalmente corresponde ao ano fiscal da empresa. O GMD, sob esta ótica, parte das informações orçamentárias para criar uma sistemática de melhoria no curto/médio prazos, servindo de instrumento de controle no longo prazo, tanto que para a criação da base orçamentária um dos princípios do GMD é que se utilize dados históricos. Logo, o GMD não tem a pretensão de substituir o orçamento no sentido de planejar, mas parte de suas informações para definir métricas de redução de custos para algumas contas contábeis, chamadas de contas gerenciáveis.

Oyadomari *et al.* (2008) classificam o GMD como um dos artefatos contábeis utilizados nas organizações brasileiras, os quais são ferramentas gerenciais em que a controladoria é responsável pelo processo. Logo, sua utilização deve ser revista juntamente com outros artefatos contábeis que tenham o mesmo objetivo final, que é a racionalização econômica. Não obstante, há muito poucos trabalhos acadêmicos sobre o OM em geral e sobre o GMD em particular, tanto no que concerne às práticas adotadas quanto às suas bases

conceituais, principalmente no que tange às etapas de implantação. Em contrapartida, sua utilização no meio empresarial mostra-se crescente, particularmente no ambiente de grandes organizações (públicas e privadas).

1.1 Conceitos utilizados

Nesta seção são feitas algumas definições iniciais para que a compreensão do texto seja facilitada.

Redução de custos: este termo refere-se à redução de qualquer tipo de gasto, sem entrar no mérito de que ela seja bem ou mal gasta pela organização.

Custos variáveis: são os custos que incorrem apenas quando algum bem ou serviço é produzido, isto é, estão associados à efetiva realização de uma atividade.

Custos fixos: são os custos que ocorrem mesmo que não sejam produzidos produtos ou serviços no curto prazo, pois em um horizonte de tempo suficientemente distante, todos os custos são variáveis (FERGUSON, 1985).

Custos diretos: são os custos que o sistema de medição da organização consegue correlacionar diretamente a um objeto de custo específico.

Custos indiretos: são os custos em que se necessitam critérios de atribuição para relacioná-los aos objetos de custo.

Ambiente dinâmico: são os ambientes marcados por mudanças constantes e radicais de produtos e de processos.

Ambiente estático: são os ambientes em que o posicionamento da empresa é mais estável, com os produtos e os processos passando por mudanças tipicamente incrementais ao longo do tempo.

1.2 Tema e Objetivos

Na presença da crescente utilização do GMD em diversas organizações brasileiras, sejam públicas ou privadas, e da falta de maiores publicações acadêmicas sobre a ferramenta, o tema desta dissertação são as ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial de Despesas, abordado a partir de análises qualitativas.

O objetivo principal do trabalho, dado que há pouca consistência teórica do assunto, é explorar a prática do GMD através da pesquisa exploratória, fornecendo uma modelagem mais abrangente do seu processo, analisando qualitativamente suas implicações e formando conceitos para que a ferramenta se desenvolva sob um prisma sólido. Os outros objetivos são: (i) contextualizar, caracterizar e comparar o GMD frente às ferramentas de redução de custo OBZ e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen; (ii) definir o OM como o conjunto das ferramentas matriciais de melhoria do resultado econômico GMD, GMR e DDO; (iii) aplicar a estruturação do modelo em uma empresa do ramo da saúde.

1.3 Justificativo Tema

A justificativa acadêmica para a escolha do tema é a lacuna que este apresenta nas mais diversas publicações, em contraponto com a ampla aplicação e relevância que o tema vem sendo desenvolvido na prática, como forma de se racionalizar os processos empresariais, impactando diretamente nos indicadores econômicos.

A importância do tema recai sobre a necessidade de se estudar ferramentas modernas que sejam adaptadas à realidade brasileira, como forma de se atingir a eficiência operacional, contribuindo desta maneira para a melhoria do resultado econômico. A melhor utilização dos recursos, impactando no resultado das organizações pode ser uma alavanca financeira para a busca por diferenciais competitivos no longo prazo através de investimentos estratégicos. Porém, também pode ser utilizado para períodos de incerteza, em que os resultados econômicos estão ou estarão correndo risco de se mostrarem insatisfatórios.

O orçamento é uma das principais ferramentas gerenciais em grande parte das empresas, e sua utilização com foco na melhoria do resultado econômico tem sido pouco pesquisada, principalmente devido à dificuldade de acesso às informações estratégicas das empresas. Logo, o OM e os seus componentes (GMR, DDO e, principalmente, o GMD) ganham relevância por se tratarem de formas inovadoras no contexto dos orçamentos com ênfase na melhoria do resultado econômico.

1.4 Método

O trabalho está dividido em oito etapas. A primeira etapa é uma revisão teórica, buscando a contextualização, caracterização e comparação do GMD frente às outras

ferramentas de redução de custos, como forma de caracterizar as diferenças entre esta ferramenta, o OBZ e o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, propondo uma forma integrada de atuação das duas primeiras ferramentas com o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen.

Com o desdobramento da etapa anterior propõe-se na segunda etapa uma forma de atuação conjunta entre o GMD (ou o OBZ) e o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, de acordo com o escopo destas ferramentas quanto à natureza dos custos que abordam.

Também como decorrência da primeira etapa, a terceira etapa contém uma análise comparativa entre o OBZ, o GMD e o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, com o resumo do que foi exposto na primeira etapa. Para facilitar a análise e delimitar o estudo, um quadro comparativo foi elaborado, dividido em quatro seções e quatorze subseções.

A quarta etapa do trabalho envolveu a definição de um modelo inicial que consolidasse as etapas de implantação encontradas nos modelos da literatura consultada. Para isso, foi feita uma revisão teórica acerca do GMD, separada nas discussões que antecedem a sua implantação, seguida da literatura sobre a implantação propriamente dita e sobre as análises dela decorrentes.

Na quinta etapa, através da revisão teórica do GMD, DDO e GMR sugere-se que as três ferramentas seriam o tripé que forma o OM, pois as três em conjunto atuam sobre grande parte do orçamento.

Na sexta etapa buscaram-se empresas de diferentes ramos e que tivessem o GMD já implantado. Em seguida, aplicou-se presencialmente um questionário que permitiu que fossem identificados elementos de implantação não especificados na literatura consultada, a partir das práticas observadas.

A sétima etapa consistiu na criação de um modelo ajustado de apoio à implantação do GMD, o qual consolidou elementos oriundos da literatura consultada, da pesquisa exploratória realizada e da análise crítica feita pelo autor do trabalho.

Na oitava e última etapa foi feita uma aplicação parcial do modelo final proposto numa organização atuante no setor de saúde da região Sul do Brasil. Essa organização já tinha o interesse de implantar o GMD, e a metodologia proposta mostrou-se eficiente para a condução das etapas iniciais dessa implantação. A Figura 1 esquematiza a estrutura geral da dissertação.

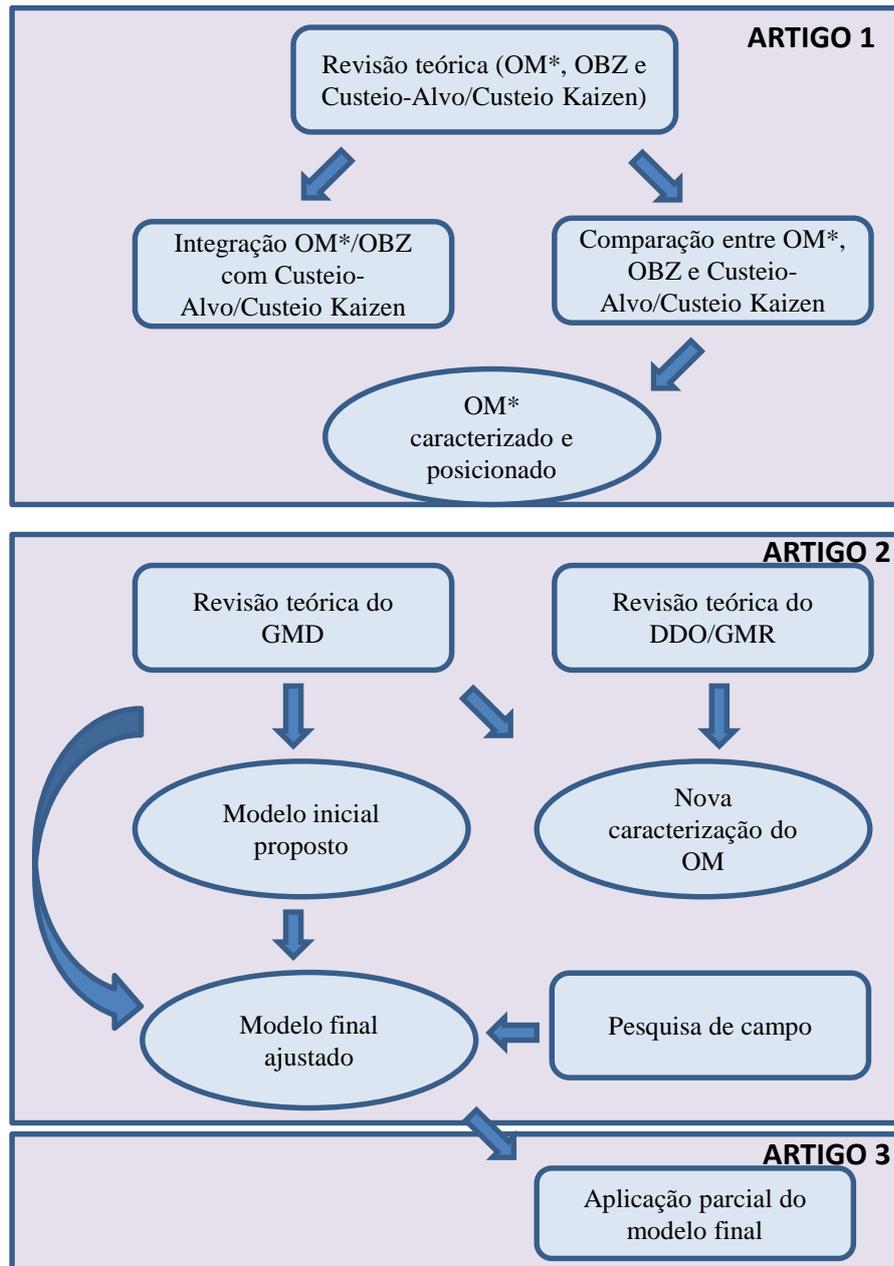


Figura 1 – Estrutura geral da dissertação

Na Figura 1, o termo OM aparece grifado no artigo 1 com um asterisco, pois nessa fase do trabalho este termo ele ainda era tratado como se tivesse o mesmo significado do GMD. Apenas após o segundo artigo é que ambos foram posicionados conceitualmente de forma diferenciada.

1.5 Delimitações do trabalho

O trabalho, com relação à pesquisa exploratória do segundo artigo, abrangeu quatro empresas da região Sul do Brasil, sabendo-se que há diferenças culturais importantes entre as

diferentes regiões do país, as quais poderiam influenciar na modelagem final ajustada. Apesar de o trabalho ter sido aplicado em ramos empresariais bem distintos, o estudo realizado, de caráter exploratório, não contempla uma amostra que seja suficiente para comprovar estatisticamente e permitir um maior grau de generalização das conclusões apresentadas.

Com relação à aplicação prática do terceiro artigo, ela não contempla todas as etapas do modelo proposto, pois uma aplicação total (com as replicações e ajustes necessários) exigiria um prazo que extrapola a duração de um curso de mestrado. Logo, a preocupação maior com a implantação parcial do modelo proposto foi consolidar as bases conceituais formalizadas e discutir elementos que permitirão que, em trabalhos futuros, possam ser discutidos os resultados de uma implantação completa sem a necessidade de se revisar aspectos conceituais básicos.

1.6 Estrutura do trabalho

Esta dissertação está dividida em cinco capítulos. O primeiro capítulo contém as discussões iniciais sobre o assunto, abordando o tema das ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial de Despesas, a partir da abordagem qualitativa, justificando sua importância, apresentando o objetivo principal e os outros objetivos, o método utilizado, as delimitações e como o trabalho está estruturado.

O segundo capítulo versa sobre um artigo contendo uma análise comparativa das ferramentas de redução de custo de origem contábil. As três ferramentas abordadas foram o Orçamento Matricial (OM), o Orçamento Base-Zero (OBZ) e o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen. Este capítulo apoiou-se fundamentalmente em revisões teóricas, e como resultado é apresentado um quadro que resume a discussão realizada, o qual foi estruturado nos seguintes tópicos: estrutura lógica e aspectos gerais; processo de implantação; e resultados alcançáveis, além da análise crítica das ferramentas e suas interfaces. Como resultado secundário, é apresentada uma modelagem dos escopos principais das ferramentas analisadas.

O terceiro capítulo apresenta o segundo artigo que compõe este trabalho. Nele é apresentada uma modelagem ajustada, contendo novos elementos a partir das práticas observadas e também das lacunas identificadas, discutindo-se suas implicações, tudo isso a partir da modelagem padrão que os autores pesquisados apresentaram. Foi feita uma revisão teórica mais aprofundada sobre o GMD, contextualizando-o como uma das ferramentas matriciais do OM, e realizou-se uma pesquisa exploratória com a aplicação de um

questionário em quatro empresas usuárias do GMD e atuantes na região Sul do Brasil. A análise crítica dos resultados dessa pesquisa exploratória permitiu que fossem identificados elementos de ajuste ao modelo de apoio à implantação do GMD inicialmente proposto, gerando um modelo ajustado que consolidou aspectos teóricos e práticos.

O quarto capítulo contempla o terceiro artigo desta dissertação, e apresenta uma aplicação prática parcial em uma organização do setor de saúde da modelagem final apresentada no terceiro capítulo. Apesar de ser uma aplicação parcial, a modelagem testada se diferencia de outras encontradas na literatura por detalhar questões iniciais, como o ambiente oportuno e um detalhamento da base de dados contábil, além de um fluxo detalhado que orientou a definição dos indicadores estabelecidos.

O quinto capítulo trata sobre o fechamento do trabalho, apresentado as conclusões finais e retomando algumas questões importantes, bem como, apresenta as principais limitações desta pesquisa e fazendo recomendações para trabalhos futuros.

2 PRIMEIRO ARTIGO

Uma análise da integração e comparação entre as ferramentas de redução de custos: Orçamento Base-Zero, Gerenciamento Matricial de Despesas e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen

Resumo

A melhoria do resultado econômico, em última instância, é a meta final das empresas, e há diversas formas de se atingir este fim. Atualmente, a inovação vem sendo bastante discutida como forma de apoiar a sustentabilidade econômica no longo prazo. Porém, empresas brasileiras vêm apresentando baixo grau de inovação, e nesse sentido ferramentas de redução de custos de base contábil como Orçamento Base-Zero, Gerenciamento Matricial de Despesas e Custeio Alvo/Custeio Kaizen ganham importância por terem escopos ao mesmo tempo inovativos e complementares no contexto da gestão empresarial. Dado este cenário, o trabalho realizou uma pesquisa bibliográfica sobre essas ferramentas, e teve como principais resultados (i) uma modelagem da complementaridade entre elas, e (ii) uma tabela comparativa de suas características principais, explorando aspectos como estrutura lógica, processo de implantação e resultados potenciais alcançáveis, além de outras caracterizações.

Palavras-chave: Ferramentas de redução de custos; Gerenciamento Matricial de Despesas; Orçamento Base-Zero; Custeio-Alvo/Custeio Kaizen.

Abstract

The enhancement of the economic result, ultimately, is a final target of the institutions, and there are several ways to achieve that end. At present, innovation has been quite discussed as a way to support economic sustainability in the long run. However, Brazilian institutions have been presenting a low degree of innovation, and in this sense tools for accounting cost reduction such as Zero-Base Budget, Matrix Management of Expenses and Target Costing/ Kaizen Costing gain importance for having scopes at the time innovative and complementary in the business management context. Given this scenario, the work performed a bibliographic research about those tools, and had as principal results (i) a complementarity modeling among

them, and (ii) a comparative table of their main characteristics, exploiting aspects such as logic structure, the implantation process and potential and achievable results, besides other characterizations.

Key-words: Tools for cost reduction; Matrix Management of Expenses; Zero-Base Budget; Target Costing/ Kaizen Costing.

INTRODUÇÃO

De acordo com Reimann e Ramanujam (1992), a partir de 1980 o gerenciamento nas empresas dividiu-se em duas linhas de pensamento: a escola de Michael Porter, que assevera que, após uma detalhada análise dos ambientes interno e externo, a estratégia será executada através da coordenação do corpo diretivo; e a escola idealizada por Tom Peters, que defende uma estrutura de poder mais descentralizada, em que a empresa terá mais liberdade de decisão frente às novas oportunidades e, assim, uma estrutura flexível e voltada à inovação.

A escola de Peters é uma tentativa de adequação ao contexto atual. Alguns conceitos e modelos que estão sendo desenvolvidos nos últimos dez anos, tais como a Teoria das Opções Reais no campo da mitigação do risco, e o Capital Intelectual no campo da avaliação de desempenho (CHENHALL, 2003), entre outros, tentam captar o valor da flexibilidade e do poder da informação, tendo a inovação como uma das fontes de sobrevivência no longo prazo.

No gerenciamento das empresas, o orçamento constitui-se em uma ferramenta bastante popular e poderosa (COVALESKI *et al.*, 2003) e o Além do Orçamento (*Beyond Budgeting*) é um dos últimos temas a ser abordado nas pesquisas (HANSEN *et al.*, 2003), seguindo a linha estratégica de Tom Peters. Hope e Fraser (2000), que são os idealizadores deste conceito orçamentário, argumentam que o gerenciamento deve ser baseado na informação caracterizada pelo ambiente dinâmico, no qual a importância do controle diminui e o foco da gestão passa a ser de estímulo, de confiança, de remuneração relativa, entre outras características, que são as mesmas observadas em um contexto propício para a inovação em geral e a inovação em particular.

A inovação está no cerne das questões gerenciais por ser um dos principais motivos de crescimento e de sobrevivência (GROSSMAN e HELPMAN, 1991; STEFANOVITZ e NAGANO, 2009). Um trabalho realizado pela Pesquisa Industrial de Inovação Tecnológica (Pintec) e pelo *Community Innovation Survey*³ (CIS 3), citados por Viotti (2005), entre 1998

e 2000, levantou que apenas 23% das empresas brasileiras pesquisadas apresentaram algum grau de inovação perceptível pelo mercado. O mesmo autor discorre ainda que este fato decorre de diversos fatores; porém, uma diferença relevante entre os países com altas taxas de inovação e o Brasil é quanto aos montantes de incentivo de capital público.

Se a falta de capital é fator-chave para a falta de inovação e explica, em parte, a falta de competitividade de uma parcela das empresas brasileiras, ferramentas e conceitos que venham a atenuar este problema tornam-se proeminentes. Por exemplo, as empresas poderiam utilizar o ganho de capital para investir em projetos estratégicos que lhes proporcionem melhorias a médio e longo prazos. Neste contexto é que se faz oportuna uma discussão das ferramentas de gestão de natureza contábil com foco na redução de custos, dentre as quais se destacam o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), o Orçamento Base-Zero (OBZ) e o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, as quais possuem características, principalmente quanto ao escopo, que permitem os seus empregos de forma integrada.

O GMD é muito pouco explorado pela literatura (SOUZA *et al.*, 2010), mas sabe-se que no Brasil há diversas empresas e órgãos públicos que o vem utilizando desde a última década. O OBZ sofre algumas críticas acadêmicas (ver DIRSMITH e JABLONSKY, 1979; WILLIAMS, 1981) e observam-se poucos estudos sobre o assunto, mas mesmo assim identificam-se aplicações em diversos ramos empresariais. Além disso, suas bases conceituais deram origem ao GMD. Já o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen vem recebendo atenção de diversos pesquisadores desde a década de 90, mas focando principalmente na melhoria da própria ferramenta (ver WU e YU, 2007; FILOMENA *et al.*, 2009), e não tanto na discussão de sua contribuição para a melhoria do processo de gestão como um todo (CHENHALL, 2003).

A questão da inovação gerencial não é diretamente abordada no trabalho, mas pode ser um importante fator de motivação para a adoção destas ferramentas. Logo, ao se optar por ferramentas de redução de custos há sempre uma discussão anterior que recai sobre a estratégia da empresa, sua cultura, ou outros fatores que deem um sentido mais amplo do que simplesmente a redução de custos no curto prazo. O próprio Custeio-Alvo/Custeio Kaizen parte desta ideia, pois a redução de custos é o objetivo a ser alcançado dado que se atenda aos requisitos do cliente.

Este trabalho tem como principal objetivo comparar criticamente estas três ferramentas de base contábil que possuem o mesmo escopo geral: apoiar a redução de custos

mantendo (e até mesmo melhorando) os níveis funcionais de atendimento aos clientes. Esta análise qualitativa resultará em um quadro comparativo que permitirá analisar melhor a escolha dentro do contexto onde se aplica uma ou outra ferramenta, discutindo-se ainda sua eventual complementaridade e, principalmente, estabelecendo um ponto de vista sobre a atuação destas ferramentas em ambientes de Sistemas de Gerenciamento Contábeis (MAS). Como segundo objetivo do trabalho, tem-se a apresentação comparativa dessas ferramentas de forma que possam ser integradas num contexto da racionalização econômica.

REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão apresentadas e caracterizadas as três principais ferramentas abordadas no estudo: OBZ, GMD e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen. Esta revisão teórica constitui-se do corpo principal do trabalho e fornece subsídios para todas as discussões apresentadas, incluindo um estudo comparativo de suas características gerais e complementaridades na busca de redução dos custos.

Orçamento Base-Zero (OBZ)

O OBZ foi desenvolvido para a Texas Instruments por Peter A. Pyhrr e lançado academicamente em Pyhrr (1970), mas suas origens e até mesmo o nome OBZ remontam a épocas anteriores (BURROWS e SYME, 2000). Na obra de Pyhrr verifica-se uma mudança no conceito usual de orçamento, o qual é feito com base em extrapolações do passado. O OBZ propõe que cada gasto da empresa ou de uma área dela seja justificado com base em uma análise das atividades que o gera, como se a empresa estivesse partindo do zero. Desta forma, as ineficiências do passado tornam-se mais difíceis de serem levadas para os anos seguintes.

Os autores pesquisados não enfatizam um objetivo final de redução dos custos, principalmente porque o OBZ foi mais estudado como ferramenta de planejamento, mas este termo fica evidente quando há a remodelagem dos processos empresariais, a qual é a principal consequência da utilização do método. Schulze (1988) apresenta o OBZ tanto como uma ferramenta de orçamentação quanto de planejamento, enfatizando a redução de custos como uma das implicações na utilização da ferramenta. Brown (1981) destaca que o OBZ tem como objetivo alocar os recursos da melhor forma para atingir os objetivos da organização. Schulze (1988) enfatiza o OBZ cumprindo um papel de ligação virtuoso entre o planejamento e o

orçamento, pois a partir do planejamento estratégico ele desmembra as atividades para os níveis tático-operacionais do período a ser executado.

Corroborando com a ideia de não levar as ineficiências adiante, Cheek (1978) ressalta que quando é forçada a situação da base zero de forma regular e sistematizada, os indivíduos são levados a pensar de forma criativa e inovadora para encontrar formas de desempenhar as mesmas atividades-chave a um custo reduzido, ou para realizar mais atividades com o mesmo patamar de custo. Este conceito é apoiado por Flamholtz (1983), que afirma que a mensuração como parte do sistema de controle influencia o comportamento dos funcionários através do próprio ato de medição.

Pyhrr (1973) coloca dois passos para efetivar os conceitos que fundamentam o OBZ: (i) desenvolvimento dos pacotes de decisão através da análise e descrição das atividades. Isto implica especificar metas e objetivos, consequências de não se realizar uma atividade, medições de desempenho, procedimentos alternativos para se alcançar as metas e objetivos, e analisar os custos e os benefícios de se realizar uma atividade; e (ii) priorizar os pacotes de decisão através da análise do custo/benefício ou por avaliação subjetiva. Pyhrr (1977) ainda coloca um terceiro passo, que seria o preparo detalhado dos orçamentos operacionais de acordo com os pacotes de decisão priorizados.

Os seguintes itens devem ser observados na concepção dos pacotes de decisão: (i) projetos/programas/atividades; (ii) serviços oferecidos; (iii) redução de custo; e (iv) pessoal envolvido. Este mesmo autor coloca que os principais elementos de um pacote de decisão são: (i) descrição da atividade; (ii) alternativas rejeitadas; (iii) benefícios da aprovação; (iv) consequências da desaprovação; (v) recursos requeridos; e (vi) checagem e pontos a serem destacados. Destaca-se a importância e a dificuldade de se ranquear os pacotes de decisão quando os fundos são limitados, pois fatalmente haverá um ponto de corte entre os pacotes que serão aprovados e os que serão reprovados por falta de orçamento (SCHULZE, 1988).

Contudo, mais do que um método, o OBZ é uma abordagem conceitual (PYHRR, 1977) em que, apesar dos seus procedimentos básicos, sua implantação pode variar muito, nunca ocorrendo da mesma forma em duas organizações (HAIDER, 1977). Logo, como um conceito, ele influencia de maneira ampla o gerenciamento de uma empresa (PYHRR, 1977) permitindo, segundo Dirsmith e Jablonsky (1979), incluir atividades de controle e planejamento, avaliar desempenho ponderando custo/benefício, estabelecer um *ranking* de atividades essenciais a ser executado focado nas atividades essenciais dentro da organização,

e dar transparência ao trabalho, sendo útil tanto para ambientes dinâmicos como estáticos, sendo que os dinâmicos são aqueles marcados por mudanças constantes, enquanto que os estáticos são aqueles ambientes mais estáveis.

Wetherbe e Montanari (1981) corroboram com a conclusão dos trabalhos de Wetherbe (1976) e Lin (1979), posicionando o OBZ não na característica dos ambientes (dinâmico ou estático), mas quanto ao processo produtivo. Em ambientes de manufatura, onde se consegue relacionar facilmente o volume físico com as receitas e custos, estes autores afirmam que o orçamento tradicional é adequado se for considerado como ferramenta de planejamento, mas quando o produto da empresa é tipicamente um serviço, onde é necessário visualizar-se as relações entre as atividades e os resultados, o OBZ é mais apropriado como ferramenta de orçamentação. Schulze (1988) afirma ainda que o OBZ é melhor aplicado a áreas orientadas por projetos do que as áreas orientadas por rotinas.

Confirmando esta característica, Brown (1981) coloca que para os custos de manufatura o OBZ é de fácil implantação, pois as relações de custo/benefício são mais evidentes; porém, ele é mais útil para avaliar o impacto econômico das atividades indiretas, tipicamente de serviços. Quanto à aplicabilidade, este autor afirma que o OBZ não parece funcionar bem em pequenas e médias empresas, pois na década de 80, 59% das empresas em que o OBZ estava implantado possuíam mais de 1000 funcionários e faturamento superior a US\$ 500 milhões. Torna-se evidente que o OBZ apresenta ganhos de escala significativos quando há muitos processos a serem avaliados.

Quanto às suas limitações, Burrows e Syme (2000) colocam, citando outros três autores (Wildavsky e Hammond, 1966; Anthony, 1977; Anthony e Reece, 1989) que, na prática, o OBZ torna-se inviável se for necessária a aplicação do seu conceito de forma pragmática. Porém, sabe-se que atualmente empresas líderes mundiais, como a AMBEV, o utilizam, em algum nível, assim como a companhia de trens do estado do Rio de Janeiro (SUPERVIA), que emprega o OBZ partindo do pressuposto de que a base zero é o nível atual se as metas do período foram atingidas. Mesmo que não haja uma amostra grande o suficiente, é possível perceber que o OBZ é mais importante enquanto conceito do que enquanto prática, já que se observa a sua utilização de forma diferente daquela proposta por Pyhrr (1970).

É importante a menção da implantação desta ferramenta em algum nível, pois conforme coloca Brown (1981), o fato de que para cada empresa há uma característica de

orçamento diferente acaba gerando muitas variações para a nomenclatura OBZ, evidenciando que cada empresa aplica a ferramenta com adaptações em níveis variados, os quais se distanciam mais ou menos da ideia original de OBZ. Duffy (1989) afirma que muitas críticas à ferramenta haviam sido feitas na época, mas que o problema não estava na ferramenta, e sim na falta de adequação do OBZ ao ambiente em que ele estava sendo implantado.

Brown (1981) afirma que o OBZ requer muitos recursos, tanto computacionais quanto de tempo por parte dos gestores, e que o trabalho não diminui com o passar dos anos, pois a cada ano as atividades da empresa devem ser reavaliadas. Este mesmo autor coloca que, mesmo que o custo/benefício da aplicação da ferramenta não compense, é observada uma melhor acuracidade no orçamento, além da melhora da visão geral do sistema de gerenciamento financeiro.

Brown (1981) coloca que se as seguintes condições forem atendidas o OBZ pode trazer uma relação positiva de custo/benefício: (i) muitos funcionários ou atividades de serviço que não tenham medidas de *inputs-outputs*; (ii) um sistema satisfatório de custos; (iii) gestores em todos níveis com autonomia para preparar os pacotes de decisão; (iv) medidas de *output* já existentes ou que possam ser facilmente geradas; e (v) gerência de topo que suporte o sistema.

Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD)

O GMD tem suas origens no meio empresarial, mais especificamente no INDG (Instituto de Desenvolvimento Gerencial), mas ainda é pouco desenvolvido academicamente. De fato, não há referencial teórico sobre o GMD em periódicos reconhecidos. Entre os poucos estudos acadêmicos disponíveis focados no tema podem ser citados os trabalhos de conclusão de Grippa (2005) e Barcellos (2005), em nível de graduação, e três dissertações de mestrado profissionalizante: Bartilotti (2006), Magalhães (2009) e Wanzuit (2009). O tema é parcialmente abordado na tese de doutorado de Beber (2007). Há outras fontes que o abordam, como em Souza *et al.* (2010) e Silva e Gonçalves (2008), mas esta última não apresentando uma discussão específica sobre o tema.

O objetivo geral observado é a redução dos custos fixos, fato que é bastante relevante, pois tratam-se de custos de estrutura sensíveis às oscilações do mercado, além do seu gerenciamento ser alvo de discussões na contabilidade gerencial contemporânea pela dificuldade de atribuição aos objetos de custo. Através de um cruzamento (matriz) entre as

entidades, que podem ser unidades organizacionais ou centros de custo, e os pacotes de conta, que são agrupamentos dos itens de custo, são formuladas as metas e, a partir daí, é realizado o controle utilizando as figuras dos gestores dos pacotes e dos gestores das entidades. As empresas em geral já possuem a figura do gestor da entidade, mas é a figura do gestor dos pacotes que possibilita traçar objetivos, controlar as contas e utilizar a estrutura matricial. Há uma importante mudança na lógica de elaboração do orçamento, pois a ênfase passa da função (entidade) para o recurso (pacote). Um esquema geral do GMD é mostrado na Figura 1.

		Diretor				
		Gestor da Entidade 1	Gestor da Entidade 2	Gestor Entidade j		
		Pacotes/Entidades	Entidade 1	Entidade 2	Entidade j	Total
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 1	Pacote 1	Meta 11	Meta 12	Meta 1j	
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 2	Pacote 2	Meta 21	Meta 22	Meta 2j	
Dono do Pacote i	Gestor do Pacote i	Pacote i	Meta 31	Meta i3	Meta ij	
		Total				

Figura 1 – Estrutura geral do GMD

Fonte: Adaptado de Grippa (2005) e Silva e Gonçalves (2008)

Mais do que um modelo orçamentário, o GMD é uma ferramenta de gestão que visa comprometer os gestores com a diminuição dos custos fixos no curto e no médio prazos (BARCELLOS, 2005), por isto neste artigo, se optou por chamar de GMD o Orçamento Matricial (OM), o qual é o termo mais comum.

O GMD sugere que os cortes nos custos sejam feitos a partir de um exame minucioso de como eles foram originados, para que os mesmos, de acordo com as metas, sejam coerentes com a capacidade de ganhos da cada entidade, garantindo uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos custos fixos. Para tal verificação de potencial de ganho, esta deve ser apoiada nas melhores práticas (*benchmarking*), sejam elas internas ou externas. Se não for possível o *benchmarking*, podem ser utilizadas outras práticas como a média aritmética simples ou sem os extremos, base-zero, análise dos dados históricos ou dos processos, entre outros (WANZUIT, 2009).

Quanto à aplicabilidade da ferramenta, Bartilotti (2006) realizou uma pesquisa exploratória, a partir da qual concluiu que o GMD é adequado quando (i) o controle dos gastos fixos é vital para a sobrevivência da empresa, e (ii) o ramo empresarial não é impeditivo para a implantação. Há uma condição básica, mas que não é muito discutida na literatura, que é a necessidade de existência de uma estrutura mínima de departamentos para que haja o controle cruzado, que o qual se pode definir como o controle do orçamento pelo

gestor da área e pelo gestor da conta. Esse controle cruzado, como também é evidenciado em Barcellos (2006) e Bartilotti (2006), é um dos fatores-chave para o sucesso do GMD.

Para a implantação do GMD, Grippa (2005) propõe o Gerenciamento Sistemático de Despesas (GESIDE), que possui seis etapas básicas desdobradas em outras subetapas, as quais englobam aquelas apresentadas em Bartilotti (2006):

a. Preparação da Base Orçamentária: inclui as etapas de definição da equipe e dos responsáveis pela implantação; análise do banco de dados, utilizando os dados contábeis e a estrutura de custos da empresa; definição dos pacotes e entidades, donos e gestores dos pacotes; treinamento dos donos e gestores; e *workshop* para divulgação aos funcionários.

b. Definição Preliminar das Metas Orçamentárias: partindo-se dos objetivos estratégicos da empresa e de referências externas, compreende a definição preliminar das metas orçamentárias pelos Gestores dos Pacotes. Envolve também a divulgação dessas metas para as entidades envolvidas.

c. Negociação e Consolidação das Metas Orçamentárias: envolve a negociação entre gestores das entidades e gestores dos pacotes, bem como a consolidação do orçamento com a alta direção.

d. Execução do Orçamento pelas Entidades: abrange a execução do orçamento pelas entidades e a elaboração de planos de ação para prevenção de anomalias.

e. Acompanhamento de Desempenho das Entidades: inclui a verificação se a execução dos orçamentos acompanha as metas estabelecidas.

f. Ações para Correção de Anomalias: abarca a justificativa para as anomalias identificadas e a elaboração dos planos de ação para a sua correção, bem como a implantação das melhorias. Incorpora também reuniões mensais para discussão sobre o desempenho das entidades.

Observe-se que a primeira etapa é de planejamento. As duas seguintes correspondem à elaboração do orçamento propriamente dito. A quarta e a quinta são etapas de controle, e a última consiste das ações de melhoria a serem implementadas.

Barcellos (2006) detalha as primeiras três etapas de Grippa (2005) nos seguintes passos: (i) Coleta de dados; (ii) Treinamento dos donos e gestores de pacote; (iii) Elaboração das Diretrizes Orçamentárias; (iv) Treinamento dos donos e gestores das entidades; (v) Preenchimento do orçamento; (vi) Revisão das propostas pela equipe do GMD; (vii) Reuniões

dos gestores de pacotes e entidades; (viii) Discussão com a diretoria; e (ix) Consolidação do orçamento.

O GMD segue a lógica do PDCA (BARCELLOS, 2005; GRIPPA, 2005; BARTILOTTI, 2006; MAGALHÃES, 2009; WANZUIT, 2009), podendo as etapas apresentadas serem devidamente inseridas em cada fase do PDCA (WANZUIT, 2009). Como as entidades representam muitas vezes a própria estrutura de centro de custos utilizada pela contabilidade, e que por sua vez reflete a própria estrutura da empresa, estas etapas de implantação do GMD incluem, segundo Bartilotti (2006), a maioria dos funcionários. A ideia de abrangência total na organização é reforçada por Grippa (2005), que assevera que a mudança cultural experimentada durante a implantação do GMD faz com que os funcionários se preocupem mais com as questões econômicas das suas ações, contribuindo para a redução das despesas. No estudo de Silva e Gonçalves (2008), a participação proporcional no processo orçamentário da empresa que utilizava o GMD era seis vezes maior do que quando a empresa utilizava outra ferramenta orçamentária.

Os principais benefícios obteníveis com a implantação do GMD são: exame detalhado dos gastos; estabelecimento de metas de redução específica, justas e desafiadoras para cada área; ônus da prova com os gerentes, analistas e supervisores; impossibilidade de transferência de saldos entre pacotes de uma entidade; redução considerável das despesas; e estímulo às pessoas atingirem a eficiência máxima (GRIPPA, 2005). Enfim, os funcionários são estimulados a atingir a melhor eficiência alcançável em um determinado período, de acordo com o *benchmarking* estabelecido ou com outra referência utilizada.

Magalhães (2009) coloca que também há melhoria na base de dados para a tomada de decisão. Esta base de dados é referente ao: (i) correto lançamento das contas contábeis e (ii) conhecimento dos parâmetros, os quais são a maior causa da existência dos gastos. Este mesmo autor afirma que, além da grande ênfase ao controle, ele é superior aos orçamentos tradicionais na etapa de planejamento, pois evita os cortes lineares e sugere a elaboração do orçamento de baixo para cima. Grippa (2005) e Barcellos (2006) alegam que a metodologia é *top-down*, mas referindo-se à primeira elaboração do orçamento pelos gerentes de conta, enquanto que Magalhães (2009) coloca que ela é de baixo para cima, pois o orçamento não é imposto pelos acionistas, mas sim elaborado pelos funcionários.

Como limitações do método, Grippa (2005) observa que uma das maiores delas é que ele se utiliza de uma estrutura verticalizada voltada às funções, contrapondo à gestão moderna

baseada nos processos empresariais. Dentre outras limitações, o método não trabalha com despesas variáveis, e nem de projetos que não foram orçados previamente. Bartilotti (2006), através de entrevistas, levantou que conciliar o tempo de ser um gestor de pacote e cumprir as outras funções é um fator que ocasiona problemas. Souza *et al.*(2010) observaram ainda que o GMD conduziu a um comportamento disfuncional dos funcionários e acarretou a falta de integração entre algumas áreas.

Custeio-Alvo/Custeio Kaizen

Um dos primeiros trabalhos científicos em que se tem notícia sobre do Custeio-Alvo e Custeio Kaizen foi um artigo de Sakurai (1989). Já Cengiz e Ersoy (2010) colocam o artigo de Hiromoto (1988) como o primeiro a introduzir o Custeio-Alvo na literatura inglesa. Entretanto, esses conceitos já eram empregados no Japão desde a década de 60, oriundos da Engenharia de Valor americana. Segundo Monden e Hamada (1991), eles se complementam para a constituição do que esses autores chamam de gerenciamento total de custos.

O Custeio-Alvo apoia mais particularmente o processo de redução de custos nas fases de *design* e desenvolvimento de novos produtos. Já o Custeio Kaizen apoia a redução de custos na fase de manufatura dos produtos existentes (MONDEN e HAMADA, 1991). Cooper e Slagmulder (2004) argumentam que, se utilizados de forma combinada, eles permitem a melhoria do processo de redução de custos como um todo.

Em função de suas abrangências diferenciadas, Shank e Fischer (1999) e Mondaress *et al.* (2005) afirmam que o Custeio-Alvo atua em uma faixa em torno de 80% dos custos dos produtos passíveis de redução, enquanto que os outros 20% são abordados pelo Custeio Kaizen.

Monden e Hamada (1991) definem as seguintes propriedades do Custeio-Alvo: (i) aplicado particularmente à fase de *design* e desenvolvimento de produtos; (ii) não é um método de gerenciamento de custos no sentido tradicional, mas sim um método voltado à redução de custos; (iii) muitos métodos de gerenciamento são utilizados, pois os objetos gerenciáveis incluem as técnicas de desenvolvimento e *design* do produto; (iv) presume cooperação de várias áreas na sua operacionalização; e (v) é mais aplicável em empresas que produzem uma grande variedade de produtos em pequenos volumes. Por ser aplicado na fase de desenvolvimento do produto, o Custeio-Alvo deve ser considerado como parte deste e não considerado como um programa isolado (COOPER e SLAGMULDER, 1999).

Os ciclos de vida dos produtos estão cada vez mais curtos (FORTY, 2007), fazendo com que a importância do gerenciamento dos custos na fase de pesquisa e desenvolvimento seja crescente. Assim, o Custeio-Alvo, em um contexto mais amplo, busca não só a redução de custos, como almeja alcançar concomitantemente adequados graus de qualidade e funcionalidade (LOCKAMY III e SMITH, 2000; IBUSUKI e KAMINSKI, 2007). Além disso, ele busca também diminuir a distância entre as funcionalidades pretendidas no desenvolvimento do produto e os custos necessários para obtê-las (ELLRAM, 2006). Lockamy III e Smith (2000) colocam que, mais do que apenas reduzir custos, o objetivo do Custeio-Alvo é atender os requisitos dos clientes, sendo os custos apenas a consequência disso, funcionando como um limitante de ordem econômica.

Huh *et al.* (2008) apresentam um trabalho que confirma os três fatores chave para o sucesso do Custeio-Alvo: (i) apoio da alta gerência; (ii) vinculação com estratégia de lucro de longo prazo; e (iii) atuação de equipes multifuncionais. Este segundo item, confirma a colocação de Cooper e Slagmulder (1999), que apontam que toda a aplicação do Custeio-Alvo vem depois do planejamento de longo prazo voltado ao lucro.

Monden e Hamada (1991) afirmam que as companhias japonesas não questionam a eficiência dos custos fixos, preocupando-se principalmente com o crescimento da indústria. Esse fato evidencia que um produto pode atingir seu custo-alvo (e seu lucro-alvo) do ponto de vista marginal, sem considerar o quanto ele onera a estrutura fixa da empresa. Esta abordagem se justifica para análises de curto prazo, mas não permite generalizações de médio e longo prazos.

De uma forma indireta, e sem explicitar este problema, Woodlock (2000) separou o custo de um produto em custos fixos e custos variáveis. Este fato leva à abordagem de três fatores que compreendem as ações de redução de custos: duas são decorrentes da própria separação dos custos em fixos e variáveis, e a outra é o nível de produção (pois o volume afeta a parcela fixa).

Para a consecução da metodologia, Cooper e Slagmulder (1997) afirmam que há três etapas básicas para a aplicação do Custeio-Alvo: (i) determinação das características e do custo de mercado quanto aos produtos ou serviços; (ii) determinação do custo-alvo de cada produto e; (iii) determinação das metas de custos por elementos e por funções. De forma mais pragmática, Pierce (2002) e Ellram (1999; 2006) colocam que, após a determinação das características e do custo dos produtos ou serviços, deve-se inicialmente estabelecer o preço-

alvo e em seguida determinar o lucro desejado para, pela diferença entre os dois, chegar-se ao custo-alvo. Conhecido o custo-alvo do produto, ele deve então ser dividido em elementos, aos quais se aplicam ferramentas de redução de custos (com o uso da Engenharia e Análise de Valor, por exemplo), fazendo-se a seguir a implantação dos ciclos da melhoria contínua que caracterizam o Custeio Kaizen.

Yoshikawa *et al.* (1994) e Ibusuki e Kamisnki (2007) consideram a Engenharia de Valor e o Custeio-Alvo técnicas complementares, pois enquanto a primeira aponta onde a redução de custos deve ser realizada, a outra identifica os valores a serem alcançados para atingir-se a rentabilidade desejada no longo prazo.

A maior parte da literatura sobre Custeio-Alvo o associa a ambientes de manufatura enxuta. Ellram (2006) destaca, entretanto, que para uma adequada implantação de Custeio-Alvo também devem ser ouvidos os diferentes atores que participam do processo, e principalmente aqueles ligados à gestão da cadeia de suprimentos (*Supply chain management*–SCM). Isto é bastante coerente, pois além do principal objetivo da SCM ser atender os clientes da melhor forma e com custos reduzidos (ELLRAM, 1991), esse também é o objetivo final do Custeio-Alvo; mas na prática a importância da SCM, como destaca Cooper e Slagmulder (1999), ocorre quando o custo-alvo é decomposto em componentes, pois nesta situação a pressão recai sobre os fornecedores.

Como o Custeio-Alvo está relacionado com o desenvolvimento de produto e introdução de novos processos, as principais informações requeridas são as relacionadas à competitividade da empresa, aos produtos e às estratégias da cadeia de suprimentos (LOCKAMY III e SMITH, 2000). Filomena *et al.* (2009) desenvolvem um trabalho para a construção da informação para se chegar no custo-alvo, baseado nas características e funcionalidades do produto quando da decomposição dos produtos nos componentes que os compõem. O trabalho de Filomena *et al.* (2009) oportunamente ataca uma das maiores dificuldades de planejamento que a ferramenta incorre. Como dificuldade de operacionalização, Cengiz e Ersoy (2010), no qual fazem um grande apanhado da literatura publicada em reconhecidos periódicos, afirmam que o trabalho de Kato (1993) alega que os *designers* e engenheiros de produto experimentavam forte exaustão e cansaço, que podem trazer consequências negativas no médio prazo.

Quanto à aplicabilidade do Custeio-Alvo, sua utilização se mostra particularmente oportuna em ambientes onde os produtos têm alto valor agregado e as condições competitivas

são muito exigentes, caracterização associada a consumidores sofisticados e que percebem e valorizam criticamente a diferença de qualidade dos produtos (AFONSO *et al.*, 2008). Corroborando com esta ideia, Ax *et al.* (2008) confirmam a hipótese de que há uma correlação positiva entre a adoção do Custeio-Alvo e a intensidade de competição, corroborando também com Dekker e Smith (2003). Tani *et al.* (1994) afirmam ainda que o Custeio-Alvo funciona bem tanto em indústrias de processamento quanto em indústrias de montagem.

Dekker e Smidt (2003) consideram o Custeio Kaizen uma extensão do Custeio-Alvo, mas com um contexto de aplicação mais amplo. Ele procura realizar pequenas e contínuas reduções de custos no chão-de-fábrica, ao invés de melhorias radicais. Ele é algumas vezes confundido com o método do custo-padrão, pois pressupõe a definição de referenciais de processos produtivos (padrões de processo) e a contínua comparação entre valores previstos e realizados para a identificação de oportunidades de melhoria. Assim, o custo do produto no último período corresponderá ao orçamento do Custeio Kaizen, e deverá ser reduzido período após período para se atingir o lucro-alvo desejado (MONDEN e HAMADA, 1991).

Esta é, na essência, juntamente com as ferramentas associadas ao Custeio-Alvo a lógica da melhoria contínua, sob o ponto de vista do conceito japonês. Segundo Afonso *et al.* (2008), o Custeio Kaizen procura abordar os custos operacionais com o objetivo de reduzi-los, induzindo os funcionários das células de trabalho a trabalharem para atingir as metas de redução estabelecidas. Os autores afirmam ainda que o Custeio Kaizen demanda o envolvimento de praticamente toda a organização, desde o topo gerencial até os operadores.

Segundo Monden e Hamada (1991), as atividades relacionadas ao Custeio Kaizen podem ser convenientemente agrupadas em dois grandes grupos: (i) atividades implementadas para melhorar o desempenho quando o custo-alvo e o custo real são altos após cerca de três meses de produção dos novos produtos; e (ii) atividades implementadas continuamente para reduzir as diferenças entre o lucro-alvo e o lucro estimado, de forma a tentar atingir-se o ‘custo admissível’. A primeira está ligada à Engenharia de Valor, que envolve atividades de redução de custos nas funcionalidades do produto ainda no processo de concepção. A segunda está ligada à Análise de Valor que, em parte, são as atividades de redução de custos através de alterações no *design* dos produtos existentes.

Conforme Mondarress *et al.* (2005), há dois fatores-chave para que a implantação do Custeio Kaizen seja realizada com sucesso: (i) após o estabelecimento das metas de redução

de custos, as células de trabalho devem ser responsabilizadas por elas; e (ii) o processo de melhoria contínua deve ser consistente e passível de repetição, e para isso devem ser fornecidas métricas financeiras que o balize. Além dessas métricas, os autores propõem um modelo de apoio ao Custeio Kaizen que consiste em um fluxograma que só dá início à sua implantação quando se atinge um consenso entre a gerência e as células de trabalho quanto às metas de redução de custos a serem alcançadas. Este consenso entre a alta gerência e os operadores destaca o envolvimento cruzado das funções, e é salientado por Cooper (1995), que reafirma a necessidade dos envolvidos estarem cientes das informações de custos e tomarem parte da decisão das metas de redução.

O Custeio Kaizen reitera o papel da política e do senso de participação coletiva para o sucesso de sua implantação, os quais também foram considerados como um dos principais fatores críticos a serem observados para o sucesso do Custeio-Alvo (Ansari *et al.*, 1999). Estes autores listam quatro fatores críticos que devem ser observados para o sucesso da implantação do Custeio-Alvo/Custeio Kaizen: políticos, técnico-estruturais, comportamentais e culturais. As funções cruzadas e a necessidade de constituição de times multifuncionais aparecem em todos os fatores, evidenciando a importância da participação coletiva de diversas áreas de uma empresa para seu sucesso.

MÉTODO DE TRABALHO

Relativamente à metodologia de pesquisa, quanto à sua natureza o trabalho pode ser classificado como uma pesquisa básica e, quanto à abordagem, como uma pesquisa qualitativa (TURRIONI e MELO, 2008). Quanto a seus objetivos, a pesquisa caracteriza-se por ser exploratória (GIL, 2008). Finalmente, quanto aos procedimentos adotados o trabalho caracteriza-se por ser uma revisão bibliográfica.

Já quanto à metodologia de condução do trabalho, a realização do estudo seguiu quatro etapas. Considerando-se o objetivo principal de buscar-se a melhoria do resultado econômico das empresas (manutenção dos níveis de funcionalidade a custos menores), primeiramente foi feita a escolha das ferramentas de gerenciamento de foco contábil mais discutidas academicamente e/ou praticadas na atual realidade empresarial brasileira.

Em um segundo momento buscou-se contextualizar estas ferramentas gerenciais, justificando sua importância e apresentando-as brevemente. Depois de situar o assunto no cenário atual partiu-se para a principal etapa do trabalho que foi todo o estudo do material

bibliográfico acerca das três ferramentas escolhidas: OBZ, GMD e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen, apoiando-se em periódicos reconhecidos e disponíveis para fundamentar as análises feitas.

Após um estudo exploratório destas ferramentas foi realizado um filtro que permitiu caracterizá-las sob determinados aspectos com o objetivo de delimitar o trabalho e fornecer análises comparativas. Depois de definidos esses aspectos houve a necessidade de se buscar novamente os referenciais, de forma a complementar a discussão sobre eles.

Para a realização da comparação entre as três ferramentas estudadas foram considerados quatro elementos, os quais foram ainda decompostos em quatorze subelementos. O primeiro elemento são as **Definições gerais**, as quais são divididas nos seguintes subelementos: (i) Conceito; (ii) Escopo; (iii) Metodologia; e (iv) Aplicabilidade. Buscaram-se referenciais que pudessem fornecer subsídios para a contextualização mais geral das ferramentas quanto à definição mais comum sobre as suas caracterizações, quais seus objetivos, quais são os passos mais gerais para sua implantação e quanto aos ambientes em que são mais propícias.

O segundo elemento é a **Implantação**, caracterizada sobre os prismas (i) Dificuldade de concepção; (ii) Abrangência; (iii) Principais atores; (iv) Dificuldade de operacionalização; e (v) Demanda de informações. Neste elemento investigam-se questões sobre as dificuldades de implantação e de operacionalização, a magnitude das ferramentas nas organizações, os principais personagens das ferramentas e as informações exigidas.

O terceiro elemento são os **Resultados**, divididos em (i) Perspectiva temporal; (ii) Vantagens; e (iii) Desvantagens/Limitações. Neste elemento busca-se elucidar qual é o tempo esperado para que os resultados mais expressivos ocorram e os principais benefícios e dificuldades resultantes da aplicação.

O quarto elemento são os **Outros aspectos**, divididos em (i) Interação com outras ferramentas; e (ii) Complementaridade entre as ferramentas. Neste elemento, procura-se entender que outras ferramentas são necessárias ao processo; e como o OBZ, GMD e o Custeio-Alvo podem interagir.

Destaca-se que, apesar da discussão gerada pela revisão teórica estar resumida para fins de comparação entre as ferramentas apresentadas, há outros elementos adicionais relatados na revisão bibliográfica que não serão incorporados à análise; por exemplo, as

origens das ferramentas e as discussões específicas que sejam de difícil comparação com as outras ferramentas, entre outras questões.

Terminada esta etapa se percebeu a necessidade da discussão das interfaces entre os aspectos caracterizados das três ferramentas, complementando desta forma as discussões apresentadas pontualmente. Além da caracterização e das discussões dessas interfaces, o estudo dos referenciais permitiu ainda que se chegasse à proposição de um modelo que consolida as três ferramentas quanto às suas utilizações complementares para a obtenção de reduções de custos.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

As ferramentas analisadas foram abordadas a partir da sua própria existência, mas fazem parte de um contexto mais amplo, que diz respeito à estratégia da empresa e à sua cultura organizacional, ainda que o aspecto do ambiente em que elas se aplicam também tenha sido considerado.

Apesar das ferramentas vistas terem como objetivo geral a redução de custos, destaca-se que o OBZ e o GMD podem ser considerados ferramentas complementares ao Custeio Kaizen. Enquanto os dois primeiros priorizam o ataque aos custos fixos indiretos, principalmente aqueles relativos aos processos de suporte, o Custeio Kaizen investe mais fortemente na redução dos custos diretos variáveis, comuns ao processo de manufatura. Além disso, enquanto que o OBZ, GMD e Custeio Kaizen são empregados para apoiar a racionalização dos processos empresariais (de suporte ou de manufatura), o Custeio-Alvo apoia particularmente a redução de custos nas fases de *design* e desenvolvimento de novos produtos. Essa contextualização das ferramentas estudadas é apresentada de forma esquemática na Figura 2.

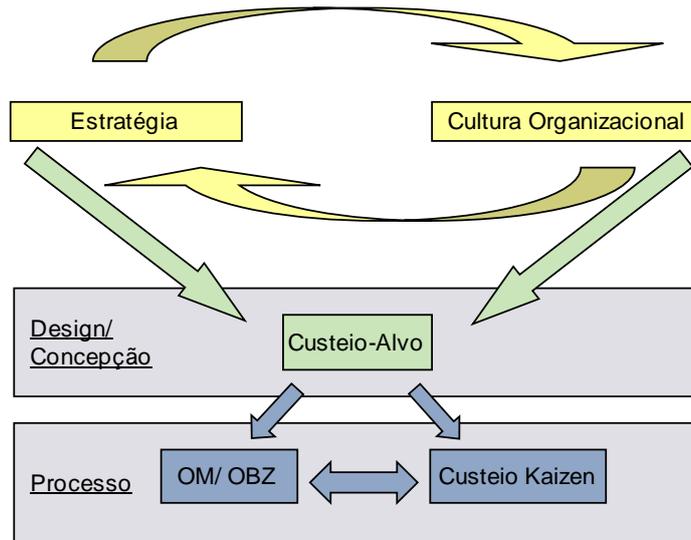


Figura 2 – Contextualização da relação entre as ferramentas revisadas quanto à atuação

A Figura 3 apresenta um quadro elaborado para sintetizar a análise comparativa das três ferramentas de gerenciamento voltadas à redução de custos estudadas (OBZ, GMD e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen). Essa análise considerou quatro grandes grupos de análise: (i) estrutura lógica e conceitos gerais; (ii) processo de implantação; (iii) resultados alcançáveis, e (iv) outros aspectos, e permite que sejam inferidas diversas considerações. As discussões finais são apresentadas nos próximos parágrafos, em tópicos.

a. A abordagem proposta pelo Custeio-Alvo complementa a abordagem do OBZ e do GMD, já que apoia a redução de custos nas fases de *design* e desenvolvimento de novos produtos, enquanto que as outras duas ferramentas têm um enfoque nos custos de estrutura (fixa ou variável), sendo particularmente úteis em ambientes de serviço. Outro ponto importante é a tentativa de se desvincular o OBZ e o GMD do contexto de orçamentos e tentar trazer estas duas ferramentas para o universo da melhoria do resultado econômico, já que elas possuem importantes elementos de controle, além daqueles de planejamento.

b. O estudo também serviu para caracterizar de forma mais acentuada, a partir da literatura disponível, as principais diferenças entre o OBZ e o GMD, seguindo os diversos grupos de análise apresentados pela Figura 3. Sua análise permite que se visualize o GMD como uma evolução prática do OBZ, pois enquanto o OBZ reavalia todos os processos, em todos os períodos orçamentários, o GMD apenas ataca aqueles processos que estão apresentando resultados piores do que aqueles observados na definição da meta.

c. Observa-se o GMD como uma evolução prática do OBZ, pois enquanto o OBZ reavalia todos os processos, em todos os períodos orçamentários, o GMD apenas ataca aqueles processos que estão apresentando resultados piores do que aqueles observados na definição da meta. Inclusive, as observações na prática da aplicação do OBZ mostram que se utiliza seu conceito como base, mas a execução não cumpre o rigor de se avaliar todos os processos empresariais.

d. As diferenças do Custeio Kaizen para o Custo-Padrão típico decorrem mais de aspectos de implantação do que de aspectos conceituais, já que ambas são baseadas em parâmetros operacionais que devem ser atingidos. Monden e Hamada (1991) asseveram que a diferença é que no Custeio Kaizen as células de trabalho são levadas a reduzir continuamente seus custos, e que as metas a serem atingidas são atualizadas com maior frequência do que no custo-padrão (que normalmente tem uma frequência de reavaliação anual).

e. Verifica-se que tanto o GMD estudado por Grippa (2005) quanto o Custeio Kaizen proposto por Mondarress *et al.* (2005) se utilizam da metodologia *top down* como fluxo de informações para definição das metas. Isto significa que mesmo que envolva a participação de quem executa realmente as ações voltadas à redução dos custos, as definições da alta gerência são preponderantes na definição dos objetivos.

f. Ainda que o estudo enfatize as três ferramentas como sendo de melhoria do resultado econômico, de fato, a metodologia delas contempla apenas a sistemática e a informação para o apoio à tomada de decisão. A execução em si das ações são realizadas de forma descentralizada e envolvem a utilização de muitas outras ferramentas de apoio, logo, não são um fim em si mesmas.

		OM	OBZ	CUSTEIO-ALVO/CUSTEIO KAIZEN
ESTRUTURA LÓGICA E CONCEITOS GERAIS	LÓGICA DE ATUAÇÃO	Realiza o controle cruzado dos custos das entidades com os itens de conta através da introdução do gerente da conta, seguindo a lógica do PDCA.	Faz a remodelagem dos processos empresariais através de ações de melhoria das atividades realizadas, pressupondo um marco zero.	Partindo da equação Lucro = Preço - Custo, na qual o lucro é o valor esperado pelos acionistas e o preço é definido pelo mercado, esta ferramenta considera o custo como uma meta a ser alcançada.
	OBJETIVO PRINCIPAL	Redução dos custos fixos a curto e médio prazos.	Redução de desperdícios históricos por falta de questionamento da estrutura.	Redução dos custos dos produtos na fase de concepção (Custeio-Alvo) e na fase de manufatura (Custeio Kaizen), sempre buscando atingir o lucro-alvo e maximizar o valor para o cliente.
	DIFICULDADE DE ESTRUTURAÇÃO	As dificuldades para sua correta estruturação são mais de ordem cultural do que técnica.	Dificuldade bastante alta, pois o grande número de pacotes exige a geração de uma grande quantidade de informações de apoio.	Há dificuldade para se desdobrar o custo-alvo nos diferentes elementos de custo que compõem o produto.
	APLICABILIDADE PRINCIPAL	Em qualquer organização que possua uma mínima estrutura funcional.	Empresas de grande porte, e mais particularmente organizações orientadas a projetos do que a atividades rotineiras. Aplicável para apoiar atividades de planejamento.	Em empresas que atuem em ambientes altamente competitivos caracterizados pelo constante lançamento de produtos de alto valor agregado, como por exemplo ambientes de <i>lean manufacturing</i> .
PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO	ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO	Preparação da base orçamentária; definição preliminar das metas orçamentárias; negociação e consolidação das metas orçamentárias; execução do orçamento pelas entidades; acompanhamento do desempenho pelas entidades; ações de correção e melhoria.	Desenvolvimento dos pacotes de decisão através da análise e descrição das atividades realizadas; priorização dos pacotes de decisão através da análise do custo/benefício ou por avaliação subjetiva; preparação dos orçamentos operacionais de acordo com os pacotes aprovados.	Determinação das características e do custo de mercado dos produtos; determinação do custo-alvo dos produtos; determinação das metas de custos por elementos e por funções; aplicação de técnicas de redução de custo (engenharia e análise de valor); implantação do ciclo de melhoria contínua.
	ABRANGÊNCIA	Envolve todo o corpo empresarial, mas de forma mais contundente as áreas de apoio.	Geralmente envolve quase todo o corpo empresarial.	Envolve grande parte do corpo empresarial, pois há necessidade de forte integração das áreas de apoio (eng., custos, marketing, etc.)
	PRINCIPAIS ATORES	Gestores dos pacotes de decisão.	Gestores e diretores dos pacotes de decisão.	Internamente, aqueles ligados ao desenvolvimento de produto e, externamente, destacam-se os fornecedores da SCM.
	DIFICULDADE DE OPERACIONALIZAÇÃO	Dificuldade de conciliar as atividades dos gestores de pacotes com suas funções precípuas.	Associadas à necessidade de remodelagem de todos processos empresariais, com todas as implicações daí decorrentes.	Apesar das grandes dificuldades residirem no planejamento, os problemas técnicos encontrados de se implantar o Custeio-Alvo residem na grande pressão e sobrecarga que os engenheiros de produto sofrem para atender as especificações.
	DEMANDA DE INFORMAÇÕES	Exige, como premissa, uma correta alocação dos gastos associados aos pacotes nas entidades onde eles efetivamente ocorrem.	Há uma exigência de uma grande quantidade de informações para compor e avaliar continuamente os pacotes de decisão.	Informações de ambiente como competitividade e estratégia da cadeia produtiva, e informações específicas do produto.
	PERSPECTIVA TEMPORAL	Os resultados mais expressivos são alcançados a curto e médio prazos. No longo prazo, a redução do potencial de ganhos alcançável traz dificuldades para sua manutenção.	Proporciona resultados mais expressivos a curto e médio prazos. No longo prazo, a redução do potencial de ganhos alcançável traz dificuldades para sua manutenção.	Os resultados alcançáveis acontecem ao longo de todo o ciclo de vida do produto, e particularmente nas fases de concepção e lançamento.
RESULTADOS ALCANÇÁVEIS	PRINCIPAIS VANTAGENS	Ataca os desperdícios relacionados aos custos fixos no curto/médio prazo.	Destaca-se por questionar a efetividade das atividades empresariais realizadas, levando à identificação das principais perdas e ineficiências.	Cria uma sistemática que busca a obtenção da rentabilidade dos produtos no longo prazo com foco na redução contínua dos custos, mas sem deixar de considerar a criação de valor para o cliente.
	PRINCIPAIS DESVANTAGENS / LIMITAÇÕES	Problemas para os gestores de pacotes exercerem suas funções rotineiras e mais as do OM. Dificuldades em empresas em que não têm algum grau de formalização dos seus processos.	Dificuldades para realizar as projeções de gastos que a ferramenta exige (tanto em termos operacionais quanto por falta de cultura empresarial para isso).	Alguns autores consideram que seus conceitos não se adequam à cultura empresarial ocidental. Alto desgaste e forte pressão para os engenheiros de produto.
	INTERAÇÃO C/ OUTRAS FERRAMENTAS	O conceito base demanda a constituição de muitos <i>benchmarks</i> , tanto externo quanto interno.	Demanda a constituição de muitos <i>benchmarks</i> , tanto externo quanto interno.	Bastante associada à Engenharia e à Análise de Valor, principalmente na fase de execução da redução dos custos, além de outras ferramentas associadas ao desenvolvimento de novos produtos, como por exemplo pesquisas de mercado e o QFD.
OUTROS ASPECTOS	COMPLEMENTARIDADE ENTRE AS FERRAMENTAS	Pode ser utilizado conjuntamente com o Custeio-Kaizen, já que essa ferramenta apóia particularmente a redução dos custos dos processos de manufatura.	Pode ser utilizado conjuntamente com o Custeio-Kaizen, já que essa ferramenta apóia particularmente a redução dos custos dos processos de manufatura.	Pode ser conjuntamente utilizado com o OM ou com o OBZ, já que essas ferramentas atuam particularmente na redução de custos dos processos de apoio.

Figura 3 – Análise comparativa entre OBZ, GMD e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen

g. Não se encontrou na literatura vinculação do OBZ e do GMD com a estratégia das empresas, apesar de diversas vezes haver citações de que estas ferramentas estão vinculadas com a estratégia. Welsh *et al.* (1988) *apud* Frezatti (2004) afirma que um dos papéis do orçamento é garantir as metas da empresa. O orçamento, na visão tradicional, visa formalizar quantitativamente as ações normalmente em um período de um ano, as quais se cumpridas levariam à consecução dos objetivos estratégicos. Porém, o OBZ e o GMD como ferramentas de melhoria do resultado econômico impactam diretamente no resultado da empresa a curto e médio prazos. No caso de uma implantação bem sucedida, trazem outros benefícios de difícil medição, que podem estar alinhados com os objetivos de longo prazo das empresas.

h. Especificamente quanto ao GMD, evidencia-se a necessidade de maiores pesquisas de campo, desenvolvimento de *cases* práticos sob a luz da teoria, criação e aplicação de modelos. A literatura disponível é bastante escassa em diversos aspectos, conforme evidenciado pela pesquisa e por outros autores como Souza *et al.* (2010).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há muitas ferramentas gerenciais contábeis que são utilizadas atualmente nas organizações (OYADOMARI, 2008), mas sem necessariamente haver uma discussão conceitual sobre seu efetivo escopo de atuação e, principalmente, sobre sua complementaridade. Esta discussão é ainda mais escassa quando se refere especificamente ao GMD e ao OBZ.

Estas ferramentas foram discutidas com um dos seus objetivos em comum, que é a racionalização dos custos em geral, mas esse escopo possibilita às empresas reinvestir o capital economizado em empreendimentos de longo prazo, que podem estar ligados aos processos de inovação.

Outro ponto que foi considerado é quanto ao papel das ferramentas em um contexto de gestão, pois há muitas discussões focadas nas melhorias e adaptações das próprias ferramentas, porém poucas publicações quanto às suas caracterizações de forma a permitir uma comparação entre elas.

Por último, as ferramentas estudadas possibilitam manter os níveis de atendimento ao cliente a custos menores, e desta forma a empresa prepara bases sólidas para crescer, já que cria mecanismos de controle de custos de forma sistematizada, com o auxílio de referenciais

já consolidados. A partir da identificação e ataque às ineficiências em geral, estabelecem-se subsídios para uma expansão sólida e continuada das organizações.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Paulo; NUNES, Manoel; PAISANA, António; BRAGA, Ana. The influence of time-to-market and target costing in the new product development success. **International Journal of Production Economics**, v. 115, n. 2, p. 559 – 568, 2008.

ANSARI, S.L.; J.E. BELL. **Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management**, Irwin Professional Publishing, Chicago, IL, 1997.

ANTHONY, R. N. Zero-Base Budgeting: a useful fraud? **Governments Accountants Journal**. Summer, 1977.

ANTHONY, R. N.; REECE, J. S. **Accounting: text and cases**. Irwin. 1989.

AX, C.; GREVE, J.; NILSSON, U. The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**, v. 115, p. 92 – 103, 2008.

BARCELLOS, Aline S. F. de. Análise Crítica da Implantação do Orçamento Matricial numa Empresa **do Setor Jornalístico: o Caso da RBS Jornal**. 2006. 56f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

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

BEBER, Sedinei J. N. **Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos – uma análise no Rio Grande do Sul**. 2007. 212f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Departamento de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

- BROWN, Ray L. Beyond zero-base budgeting. **Journal of Accountancy (pre-1986)**, v. 151, n. 3, p. 44 - 52, 1981.
- BURROWS, G.; SYME, B. Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers, **ABACUS**, v. 36, n. 2, 2000.
- CENGIZ, E.; ERSOY, A. A literature review of target costing in SSCI and SCIE/SCI-Expanded Indexes. **Journal of Yasar University**, p. 3131 - 3154, 2010.
- CERVO, Luiz Amado; BERVIAN, Pedro Alcindo. **Metodologia científica**. 5^a ed., São Paulo: Prentice Hall, 2002.
- CHENHALL, R. H. Management control systems *design* within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127 - 168, 2003.
- CHEEK, Logan M. Zero Base Budgeting in Washington. **Business Horizons**, v. 21, n. 3, p. 23 - 28, 1978.
- COOPER, R. **When lean enterprises collide: competing through confrontation**. Harvard School Press, 1995.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Integrated product cost management at Olympus Optical Co. Ltd. **3rd International Seminar on Manufacturing Accounting Research**, Edinburgh (RU), 11-13, Junho, 1997.
- COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine. Achieving full-cycle cost management. **MIT Sloan Management Review**, v. 46, n. 1, p. 45 - 52, 2004.
- COVALESKI, Mark A.; EVANS III, John H.; LUFT, Joan L.; SHIELDS, Michael D. Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 3 - 49, 2003.
- DEKKER, H.; SMIDT, P. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**, v. 84, p. 293 - 305, 2003.
- DIRSMITH, Mark W.; JABLONSKY, Stephen F. Zero-Base Budgeting as a management technique and political strategy. **Academy of Management Review**, v. 4, n. 4, p. 555 - 565, 1979.
- DUFFY, M. F. ZBB, MBO, PPB and their effectiveness within the planning/marketing process. **Strategic Management Journal**, v. 10, p. 163 - 173, 1989.

ELLRAM, L.M. Supply chain management : the industrial perspective. *International Journal of Distribution and Logistics*, v. 21, n. 1, p. 13 - 22,1991.

ELLRAM, L.M. The Role of Supply Management in Target Costing, **Center for Advanced Purchasing Studies**, Tempe, AZ, 1999.

ELLRAM, L.M.,The implementation of target costing in the United States: theory versus practice. **The Journal of Supply chain management**, p. 13 - 25, 2006.

FILOMENA, Tiago P.; KLIEMANN NETO, Francisco J.; DUFFEY, Michael R. Target Costing operationalization during product development: Model and application. **International Journal of Production Economics**, v. 118, p. 398 – 409, 2009.

FORTY, Adrian. **Objetos de desejo: design e sociedade desde 1750**. São Paulo: Cosac Naify, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed., 11ª reimp., São Paulo: Atlas, 2008.

GRIPPA, Diego B.**Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o Gerenciamento Sistêmico de Despesas (GESIDE)**. 59f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

GROSSMAN, G. M.; HELPMAN, E. **Innovation and Growth in the Global Economy**. MIT Press, Cambridge, Massachusetts, 1991.

HANSEN, Stephen C.; OTLEY, David T.; VAN DER STEDE, Wim A. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. **Journal of Management Accounting Research**, v. 15, p. 95 – 115, 2003.

HAIDER, Donald F. Zero Base: Federal Style. **Public Administration Review**, v. 37, issue 4, p. 400 – 407, 1997.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting. **Strategic Finance**, v. 30, 2000.

IBUSUKI, U.; KAMISNKI, P.C. Product Development process with focus on value engineering and target-costing: a case study in an automotive company. **International Journal of Production Economics**, v. 105, p. 459 – 474, 2007.

IRANMANESH, Hossein; THOMSON, Vince. Competitive advantage by adjusting *design* characteristics to satisfy cost targets. **International Journal of Production Economics**, v. 115, p. 64 - 71, 2008.

KATO , 1993. Target Costing Support Systems: Lessons From Leading Japanese Companies. **Management Accounting Research**, v. 4, p. 33-47.

LOCKAMY III, A.; SMITH, W. I. Target costing for *supply chain management*: criteria and selection. **Industrial Management - Data Systems**. Wembley: v. 100, n. 5, pg. 210 – 223, 2000.

MAGALHÃES, Ângelo dos Reis. **Aplicação do Orçamento Matricial para Redução de Custos de Terceirização em uma Empresa**. 110f. Dissertação (Mestrado Profissional em Engenharia Mecânica) – Departamento de Engenharia Mecânica da Universidade de Taubaté, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2009.

MONDARRESS, B.; ANSARI, A.; LOCKWOOD, D. L. Kaizen costing for lean manufacturing: a case study. **International Journal of Production Research**, v. 43, n. 9, 2005.

MONDEN, Yasuhiro; HAMADA, Kazuki. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. **Journal of Management Accounting Research**, v. 3, p. 16 – 34, 1991.

OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R. de; LIMA, M. P. de. Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 2, n. 2, p. 55 - 70, 2008.

PIERCE, B. Target cost management: Comprehensive *benchmarking* for a competitive market. **Accountancy Ireland**, v. 34, n. 2, p- 30-32, 2002.

PYHRR, Peter A. Zero-Base Budgeting. **Harvard Business Review**, v. 48, issue 6, p. 111-121, 1970.

PYHRR, Peter A. The Zero-Base approach to government budgeting. **Public Administration Review**, v. 37, issue 1, p. 1 – 8, 1977.

RIEMANN, Bernard C.; RAMANUJAM, Vasudevan. Acting versus thinking: A debate between Tom Peters and Michael Porter. **Strategy e Leadership**, v. 20, issue 2, p. 36 – 43, 1992.

SHANK, J., FISHER, J. Target Costing as a Strategic Tool. **Sloan Management Review**, v. 41, n.1, p.73-82, 1999.

SCHULZE, W. C. Zero-Based Budgeting as a Planning and Budgeting Tool for Information Systems. **Journal of Information Management**, p. 1, 1988.

SILVA, Adriana C.; GONÇALVES, Rozana C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 4, n. 1, p. 163 – 184, 2008.

SILVA, Edna Lucia da; MENEZES, Estera Muzcat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. UFSC/PPGEP/LED, Florianópolis-SC, 2000.

STEFANOVITZ, J. P.; NAGANO, M. S. Criação de conhecimento na indústria de alta tecnologia: estudo de casos em projetos de diferentes graus de inovação. **Gestão e Produção**, v. 16, n. 2, 2009.

TANI, T.; OKANO, H.; SHIMIZU, N.; IWABUSHI, Y.; FUKUDA, J.; COORAY, S. Target Costing Methods in Japanese companies: current state of the art. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 67-81, 1994.

TURRIONI, João Batista; MELLO, Carlos Henrique Pereira. **Metodologia de Pesquisa: estratégias, métodos e técnicas para pesquisa científica em Engenharia de Produção**. Curso de Especialização em Qualidade e Produtividade - Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Itajubá (UNIFEI), 2008.

VIOTTI, E.; BAESSA, A. KOELLER, P. Perfil da inovação na indústria brasileira: uma comparação internacional. In: NEGRI, J. A.; SALERNO, M. Inovações, padrões tecnológicos e desempenho das firmas industriais brasileiras. Brasília. **IPEA**, pp. 653- 687, 2005.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial - o caso de uma indústria de alimentos**. 89f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Departamento de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

WETHERBE, J. C.; MONTANARI, J. R. Zero Base Budget in the planning process. **Strategic Management Journal**, v. 2, p. 1 -14,1981.

WILDAVSKY, A.; HAMMOND, A. Comprehensive versus incremental budgeting in the Department of Agriculture. **Administrative Science Quaterly**. March, 1966.

WILLIAMS, J. J. *Designing* a budgeting system with planned confusion. **California Management Review**, p. 75, 1981.

WOODLOCK, P. Does It Matter How Targeted Costs are Achieved? **The Journal of Corporate Accounting e Finance**, v. 11, n. 3, p- 43-52, 2000.

WU, H. H.; YU, F. J. A framework of setting up goal control limits of target costing for non-normal distributions. **Journal of Systems Science and Systems Engineering**, , p. 424 - 433, 2007.

YOSHIKAWA, T.; INNES, J.; MITCHELL, F. Applying functional cost analysis in a manufacturing environment. **International Journal of Production Economics**, v. 36, p. 53 – 64, 1994.

3 SEGUNDO ARTIGO

Um estudo exploratório sobre as ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no gerenciamento matricial de despesas: conceituação e modelagem

Resumo

Este artigo apresenta um estudo exploratório sobre as ferramentas de melhoria do resultado econômico, focando especialmente no Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), motivado pela sua incipiente discussão no ambiente acadêmico. Para isso, inicialmente foi revista a literatura sobre GMD, Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO) e o Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR), que no seu conjunto constituem o Orçamento Matricial (OM). Identificou-se uma modelagem preliminar de apoio à implantação do GMD em empresas. A seguir, foi realizada uma pesquisa exploratória sobre a utilização do GMD, com a aplicação de um questionário em quatro empresas da região sul do Brasil, com o objetivo de se levantarem elementos que proporcionassem o ajuste da modelagem inicialmente proposta. Os passos seguidos para a obtenção da modelagem final foram os seguintes: (i) identificação de características adequadas para a implantação; (ii) etapas apontadas pela literatura e consideradas na modelagem inicialmente proposta; (iii) etapas apontadas pela literatura e que não apareciam na modelagem inicialmente proposta. (iv) etapas oriundas das práticas observadas na pesquisa exploratória; (v) etapas propostas pelo autor para suprir lacunas oriundas tanto da literatura consultada quanto da pesquisa exploratória realizada. Para apoiar e orientar a implantação da modelagem final proposta, o trabalho sugere que sejam seguidas as seguintes fases: análise do ambiente; definição da equipe; preparação da base de dados contábil; definição da estrutura geral; preparação das metas; execução do orçamento; ações de melhoria; etapa de verificação e controle; e ações de correção.

Palavras-chave: Gerenciamento Matricial de Despesas; Gerenciamento Matricial de Receitas; Diagnóstico de Desempenho Operacional; Orçamento Matricial; modelo de melhoria do resultado econômico.

Abstract

This article presents an exploratory study about the tools for enhancement model of economic outcome, focusing specially on Matrix Management of Expenses (MME), motivated by its incipient discussion in the academic environment. For this, initially an MME literature was reviewed, Diagnosis of Operational Performance (DOP) and the Matrix Management of Revenues (MMR) that in their group constitute the Matrix Budget Plan (MBP). A preliminary modeling was identified as a support to the implementation of MME in institutions. Then an exploratory research was performed about the use of MME, with the application of a questionnaire in four institutions in the southern region of Brazil, with the objective of raising elements which provided adjustment to the modeling initially proposed. The steps taken to get the final modeling were the following: (i) identification of the proper characteristics for the implementation; (ii) stages pointed out by the literature and considered in the modeling initially proposed; (iii) stages pointed out by the literature and that were not seen in the modeling initially proposed (iv) stages provided by practices observed in exploratory research; (v) stages proposed by the author to fill gaps both in the consulted literature and in the exploratory research done. To support and guide the final proposed modeling implementation, the work suggests that the following stages be followed: environment analysis; group definition; preparation of an accounting database; definition of the general structure; target preparation; budget implementation; improvement actions; verification and control stages; and correction actions.

Key-words: Matrix Management of Expenses; Matrix Management of Revenue; Diagnosis of Operational Performance; Matrix Budget Plan; enhancement model of economic outcome.

INTRODUÇÃO

As ferramentas que têm como um de seus objetivos principais a racionalização de despesas são de ampla abordagem na literatura e são o centro das atenções de administradores e engenheiros de produção. Alternativa e complementarmente, elas enfatizam a redução das perdas no processo produtivo (Controle Estatístico do Processo, Seis Sigma), na concepção de produtos (Custeio-Alvo), na gestão da cadeia de suprimentos (*Supply chain management*), entre outras.

No meio empresarial brasileiro e em órgãos governamentais, também vêm se destacando na última década a prática do uso de ferramentas gerenciais com foco na melhoria do resultado econômico, dentre as quais se destacam o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), o Diagnóstico de Desempenho Organizacional (DDO) e o Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR). Na literatura disponível elas são prioritariamente apresentadas na ótica do orçamento, com seus desempenhos sendo mensurados diretamente no DRE (Demonstrativo de Resultados do Exercício), que é o principal instrumento contábil utilizado para exprimir a geração ou destruição de valor pela organização (PORTER, 1985).

Cada uma destas ferramentas possui objetivos específicos, mas o emprego de uma ou mais destas acaba afetando os resultados econômicos da empresa como um todo. Enquanto o GMD prioriza a redução dos custos fixos nas áreas de apoio, o GMR tem o intuito de incrementar os ganhos da empresa, estando mais associado aos processos comerciais, enquanto que o DDO tem por objetivo a redução das despesas operacionais com foco principal nos materiais indiretos de fabricação, tipicamente compostos por custos variáveis. O GMD também é conhecido como Orçamento Matricial (OM), mas na verdade o OM seria o nome mais apropriado para a utilização conjunta das três ferramentas (GMD, GMR e DDO) para a melhoria do resultado econômico de uma organização.

Apesar de o orçamento possuir intrinsecamente funções de planejamento e controle, Merchant (1984) *apud* Silva e Gonçalves (2008) colocam que primariamente sua utilização prioriza apenas a função de planejamento. Lunkes (2003) apresenta em ordem cronológica, vários tipos de orçamentos, e dentre eles apenas o Orçamento Base-Zero (OBZ) apresenta mecanismos específicos de controle e melhoria. Este é o motivo pelo qual o OM, que deriva do OBZ enquanto conceito diferencia-se da grande maioria dos demais tipos de orçamento, e faz com que sua discussão possa ser inserida no âmbito das ferramentas de racionalização.

A discussão do GMD, GMR e DDO surge de uma escala mais ampla, que é o conceito do Gerenciamento da Qualidade Total (TQM), sendo que seu modelo gerencial restrito é o Controle da Qualidade Total (TQC) (Woods Jr. E Urdan, 1994). O TQC abrange objetivos e características comuns ao OM como, por exemplo, melhoria contínua, racionalização de custos, abordagem sistêmica enfatizando adaptação e aprendizado, entre outras propriedades. Enquanto o OBZ influencia mais como conceito (principalmente o GMD e o DDO), do TQM/TQC surgem os instrumentos de apoio para a operacionalização destas ferramentas.

Originalmente concebidas pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG), as três ferramentas que compõem o OM são aplicadas em diversos ramos de atuação no meio empresarial brasileiro, mas são muito pouco divulgadas, discutidas e avaliadas academicamente. Como o GMD é o mais difundido delas, tanto na teoria quanto na prática, justifica-se uma pesquisa exploratória que ajude na estruturação de um modelo que permita criar uma plataforma conceitual para futuras pesquisas sobre o tema. Assim como algumas definições conceituais a cerca do OM e das ferramentas que o compõe, destacando o GMD.

O ponto de partida para o modelo a ser proposto será a revisão da literatura disponível sobre o tema. Uma pesquisa exploratória realizada junto a empresas usuárias do GMD (atuantes nos setores industrial e de serviços, e com graus diferentes de utilização da metodologia) deverá proporcionar elementos que permitam ajustar o modelo inicialmente proposto. A revisão teórica também subsidiará a criação do modelo do OM, formado pelo GMD, DDO e GMR.

Como limitações, destaca-se que a pesquisa exploratória não permitirá uma amostra suficientemente grande para validação estatística, assim como as empresas pesquisadas são todas da região sul do Brasil. Além disso, três das quatro empresas pesquisadas possuem a ferramenta implantada há mais de cinco anos, o que prejudica a memória dos entrevistados quanto as sistemáticas iniciais de implantação.

REVISÃO TEÓRICA

Na literatura consultada sobre o Orçamento Matricial, a maioria das publicações é sobre o GMD, particularmente porque ele enfatiza a racionalização dos custos fixos indiretos. O DDO segue a mesma lógica, mas volta-se mais especificamente à redução dos gastos fabris indiretos (prioritariamente os variáveis), ao passo que o GMR prioriza a maximização das receitas. A seguir, serão detalhadas cada uma delas, com particular destaque ao GMD.

Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD)

A revisão teórica sobre o GMD será apresentada em três momentos: *(i)* histórico e objetivos do GMD; *(ii)* processo de implantação do GMD; e *(iii)* principais vantagens, desvantagens e limitações associadas ao uso do GMD.

Histórico, objetivos e aplicabilidade do GMD

O GMD é a ferramenta mais conhecida do Orçamento Matricial (OM). Com o nome de Orçamento Base-Zero (OBZ), ela foi implantada na Brahma (atual AMBEV), e anunciou-se que foram obtidas em 1997, primeiro ano de utilização da nova ferramenta na empresa, economias nos gastos fixos da ordem de R\$ 152 milhões. Para a estruturação do GMD (na época ainda conhecido como OM/OBZ), o Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG) apoiou-se nos conceitos originais do OBZ utilizado pela AMBEV, complementou-os com ferramentas do TQM e formalizou uma metodologia de implantação. A implantação pelo INDG, do GMD, em empresas (industriais, de serviços e públicas), deu à ferramenta certa notoriedade e permitiu sua consolidação, sendo que hoje a quase totalidade da literatura encontrada é derivada direta ou indiretamente do INDG.

Os expressivos resultados obtidos nas várias implantações do GMD realizadas pelo INDG explicam porque ele é mais amplamente abordado do que o GMR e o DDO, tanto na teoria quanto na prática, ainda que a discussão seja incipiente nas duas esferas. Além disso, o GMD ataca particularmente os custos fixos indiretos decorrentes da complexidade de gestão, apresentados em Cooper e Kaplan (1988), os quais são o tema central da moderna teoria de contabilidade gerencial por serem de difícil gerenciamento e racionalização.

O objetivo principal do GMD é a redução de gastos fixos indiretos (SILVA e GONÇALVES, 2008; WANZUIT, 2009). Barcellos (2006) também coloca esse objetivo, e enfatiza que o horizonte de tempo considerado deve ser o curto e o médio prazos. Na pesquisa realizada por Grippa (2005) também ficou evidenciado que o foco são os gastos fixos indiretos, o mesmo aparecendo nos trabalhos de Bartilotti (2006) e Magalhães (2009). Vieira (2011) colocam que este é um objetivo atraente para o empresariado, “já que tratam-se dos custos de estrutura, sensíveis às oscilações do mercado, além do seu gerenciamento ser alvo de discussões na contabilidade gerencial contemporânea pela sua dificuldade de atribuição aos objetos de custo”.

Como premissas e princípios básicos da ferramenta têm-se: (i) resultado do orçamento matricial igual ao resultado contábil; (ii) utilização de bases reais históricas como base para projeções futuras; (iii) alocação adequada dos lançamentos contábeis; (iv) controle cruzado (tanto nas contas quanto nas entidades); (v) desdobramento dos gastos tanto das contas quanto das contas nos centros; (vi) acompanhamento sistemático dos resultados (INDG, 2000 *apud* BARTILOTTI, 2006).

Complementando esse objetivo principal, Magalhães (2009) destaca que a adoção do GMD também é motivada pela redução dos índices de rentabilidade empresarial, os quais obrigam as organizações a buscarem um maior grau de racionalização de seus processos produtivos. Silva e Gonçalves (2008) destacam ainda que outra motivação para a utilização do GMD é a dificuldade de envolver os gestores na redução de custos, a qual é substancialmente diminuída quando se adota o GMD.

Processo de implantação do GMD

O GMD segue a lógica do PDCA (*Plan – Do – Check – Action*) (Barcellos, 2005; Grippa, 2005; Bartilotti, 2006; Magalhães, 2009; Wanzuit, 2009), e como tal, possui elementos de planejamento e de controle. Grippa (2005), Magalhães (2009) e Wanzuit (2009) inserem os passos de implantação do GMD em cada uma das fases do PDCA.

Sucintamente, o processo de implantação do GMD segue duas fases bem características: (i) preparação da base orçamentária, a qual se refere à fase de Planejamento e representa a estruturação geral do GMD, e (ii) execução e acompanhamento do orçamento, que corresponde às fases de Execução, Controle e Ações Corretivas. Para a preparação da base orçamentária, A Figura 1 esquematiza a fase de preparação da base orçamentária.

		Diretor	Diretor	Diretor		
		Gestor da Entidade 1	Gestor da Entidade 2	Gestor Entidade j		
		Pacotes/Entidades	Entidade 1	Entidade 2	Entidade j	Total
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 1	Pacote 1	Meta 11	Meta 12	Meta 1j	
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 2	Pacote 2	Meta 21	Meta 22	Meta 2j	
Dono do Pacote i	Gestor do Pacote i	Pacote i	Meta 31	Meta i3	Meta ij	
		Total				

Figura 1 – Estrutura geral do GMD

Fonte: Adaptado de Grippa (2005) e Silva e Gonçalves (2008)

A Figura 1 ilustra, também, um importante conceito utilizado pelo GMD: o controle cruzado. Devem ser indicados diretores e gestores responsáveis pelo orçamento das entidades, as quais podem ser centros de custos individuais ou agrupamentos de centros de custos, bem como diretores e gestores de pacotes de custos (que correspondem a um conjunto de contas orçamentárias que possuem um mesmo escopo geral), os quais serão responsáveis pelo dimensionamento e racionalização desses custos (BARCELLOS, 2006; BARTILOTTI, 2006).

Dessa forma, a elaboração e o controle do orçamento não serão de responsabilidade apenas do gestor da área, como ocorre no orçamento tradicional (também denominado de Orçamento Empresarial), pois devem ser estabelecidas metas específicas dos pacotes para cada entidade. Vieira (2011) destacam que há uma importante mudança importante na lógica de elaboração do orçamento, pois a ênfase passa da função (entidade) para o recurso (pacote).

Quanto às responsabilidades dos atores da Figura 1, os gestores dos pacotes devem propor metas para seus pacotes, e para isso deve ser feita uma profunda análise das atividades que os compõem (SILVA e GONÇALVES, 2008). Os mesmos autores e Grippa (2005) afirmam que os gestores das entidades devem, então, negociar as metas propostas e propor planos de ação para atingi-las. Barcellos (2006) afirma que os donos e gestores dos pacotes devem estabelecer as metas e as Diretrizes Orçamentárias (DOs), que correspondem à documentação dos procedimentos a serem utilizados para o atingimento das metas estabelecidas. Estes procedimentos (DOs) servem como nova forma de operar para todas as unidades organizacionais e entidades que o GMD contempla, e vão desde regras para definição de lançamentos contábeis até a forma como os recursos devem ser utilizados.

Para a definição das metas globais, primeiro é necessário criar os indicadores. O processo ocorre da seguinte forma: os pacotes de conta são desdobrados em variáveis de análise (VAs), que correspondem às contas contábeis que compõem o pacote. Devem detalhar-se, então, as atividades que geram as VAs, e para cada atividade devem ser criados indicadores que servirão para compor as Metas ij da Figura 1. A Figura 2 exemplifica este processo.

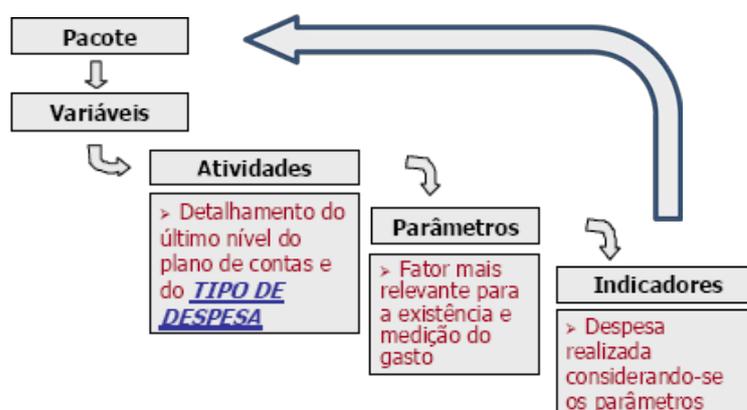


Figura 2 – Esquema da sistemática de criação das metas do GMD

Fonte: Adaptado de Bartilotti (2006)

A Figura 2 evidencia o processo de realimentação das metas orçamentárias presente no GMD, o qual dá suporte à sistemática de controle e de melhoria contínua. A racionalização que o GMD propõe inicia-se com o adequado planejamento da base orçamentária, e segue com a análise das atividades que geram as contas e originam seus indicadores, os quais devem continuamente procurar gerar valores mais enxutos para essas contas. Barcellos (2006) destaca, porém, que não se consegue estabelecer indicadores para todas as contas, e por isso muitas vezes são apenas estabelecidas metas globais de redução baseadas nas análises das atividades que geram as contas.

Para a definição das metas dos indicadores deve ser também feita uma análise consolidada, a qual o GMD chama de *clusters*. Os *clusters* são agrupamentos de entidades que contêm características de operação similares para as contas analisadas, e como tal as metas de redução vão depender do desempenho das entidades no *cluster*. O processo de redução de metas é popularmente denominado ‘passar a régua’, que significa que todas as entidades que estiverem acima do patamar de gasto estabelecido possuem a mesma meta de redução (que é a régua). Esta régua não é o melhor desempenho encontrado nas entidades, sendo definida de acordo com um percentual de redução que seja factível de se atingir. As entidades que já operam em uma faixa melhor que a estipulada pela régua tem como meta repetir o patamar em que já se encontram.

Contudo, o *cluster* funciona apenas quando há contas comparáveis. Quando se entende que não há possibilidade de se comparar as contas entre as unidades ou entidades e, conseqüentemente, de não se formar os *clusters*, as metas podem ser definidas através da análise base-zero, que é a análise aprofundada tanto do fator de custo quanto do fator de consumo de como a atividade que gera a conta deveria ser feita (BARCELLOS, 2006).

Wanzuit (2009) apresenta as seguintes alternativas para se definir as metas para as contas: (i) para o caso das contas comparáveis pode-se definir as metas através da média aritmética simples, média aritmética sem os extremos ou *benchmarking* interno; (ii) no caso das contas não comparáveis, pode-se utilizar a análise dos gastos históricos, a qual deverá apoiar a redução percentual definida no planejamento estratégico. Para ambos os casos podem ainda ser empregados o *benchmarking* externo, a análise base-zero e a análise dos processos.

Quanto ao controle, Wanzuit (2009) apresenta o relatório três gerações (3G), que não possui esta denominação específica para grande parte dos autores pesquisados. Este é o relatório apresentado nas reuniões de acompanhamento, em que contém as ações feitas nos

períodos anteriores, os dados presentes dos desvios e os planos de ação futuro para a correção dos desvios.

Procurando consolidar as discussões feitas até aqui, a Figura 3 esquematiza um modelo geral de apoio à implantação do GMD. Esse modelo utilizou-se dos passos e etapas propostos por Grippa (2005) e Wanzuit (2009), pois parte importante de seus trabalhos foi gerar a criação de modelos que apoiem o processo de implantação, sendo que Wanzuit (2009) descreve detalhadamente as etapas de implantação de acordo com as fases do PDCA, enquanto que Grippa (2005) realiza uma pesquisa exploratória em cinco empresas para apoiar seu modelo.

Principais vantagens, desvantagens e limitações associadas ao uso do GMD

Souza *et al.* (2010) afirmam que o GMD surgiu da evolução das estruturas organizacionais tradicionais, que vêm migrando de estruturas funcionais para estruturas de projeto ou processo. O GMD segue nesta tendência, pois ao se introduzir a figura dos responsáveis pelos pacotes surge a necessidade de se entender como ocorrem os gastos para se propor as melhorias. Este processo gera um maior conhecimento das atividades da empresa e de como elas impactam economicamente na organização, e corresponde à sistemática proposta pela gestão moderna, a qual propõe que o gerenciamento migre de uma estrutura por funções para uma estrutura por processos.

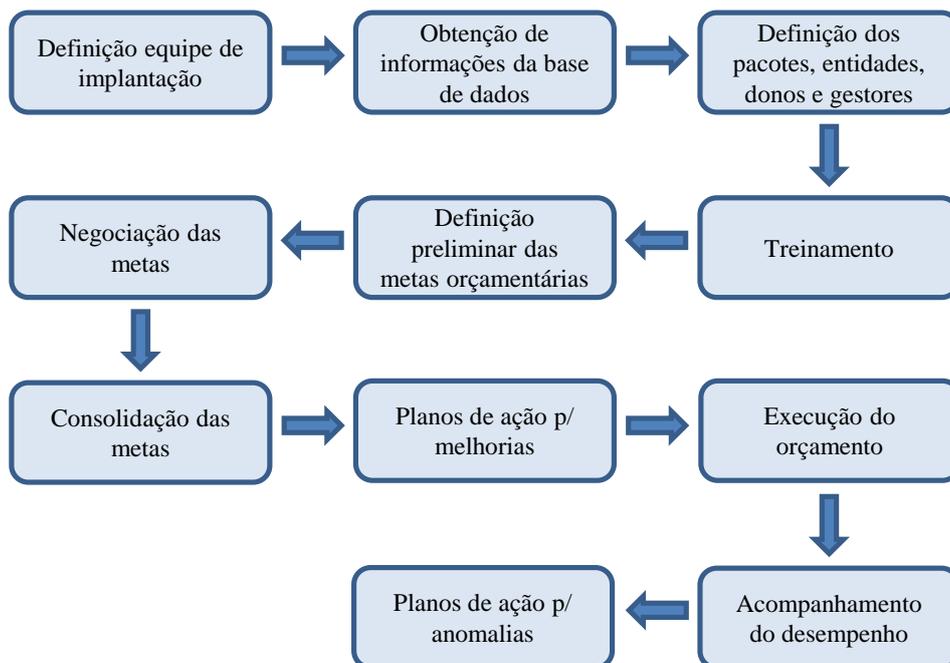


Figura 3 – Esquema geral de apoio à implantação do GMD

Souza *et al.* (2010) concluem que as características do GMD apontadas na literatura estão em consonância com os resultados obtidos na sua pesquisa. A partir das entrevistas, pode ser observado que o processo orçamentário é realizado de forma descentralizada, com o objetivo de atender o planejamento estratégico da empresa, e que o acompanhamento do GMD é rigoroso e tempestivo.

Magalhães (2009) apresenta os principais benefícios obteníveis com a adoção da ferramenta: (i) conhecimento detalhado dos gastos por diversos níveis hierárquicos; (ii) avaliação do desempenho de cada área; (iii) estabelecimento de metas justas e desafiadoras; (iv) melhoria da qualidade da base de dados para a tomada de decisão; (v) implementação de mudanças/melhorias no processo de gestão dos recursos; (vi) elaboração do orçamento de custos que assegure o alcance de uma diretriz anual de redução de despesas; (vii) especialização do corpo gerencial e de supervisão para gestão focada em resultado financeiro; (viii) maior entendimento das operações e rotinas da empresa; e (ix) maior sinergia e relacionamento entre as áreas e gestores envolvidos.

Como limitações associadas à utilização do GMD, Grippa (2005) destaca que a maior delas é que ele se utiliza de uma estrutura verticalizada voltada às funções, contrapondo à gestão moderna baseada nos processos empresariais. Dentre outras limitações, a ferramenta não trabalha com despesas variáveis e com despesas de projetos que não foram orçados previamente. Bartilotti (2006), através de entrevistas, levantou ainda que conciliar o tempo de ser um gestor de pacote e cumprir as outras funções é um fator que pode ocasionar problemas, e Souza *et al.* (2010) afirmam que o GMD pode levar a um comportamento disfuncional dos funcionários e ocasionar a falta de integração entre algumas áreas.

Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO)

Conforme já colocado, o DDO tem o mesmo foco do GMD, isto é, a racionalização dos custos indiretos, com a principal diferença de que atua mais especificamente sobre os gastos indiretos operacionais, tais como aqueles relativos a insumos e materiais de apoio. Como exemplo desses gastos pode-se citar brocas, escovas de aço, gases, óleos, rebolos, cola, papel filtro, luvas, entre outros (KRISCHELDORF *et al.*, 2010).

Sempre segundo Krischeldorf *et al.* (2010), a implantação do DDO começa pela identificação dos itens de consumo classe 'A' da curva ABC de insumos (correspondentes a aproximadamente 70% dos gastos com insumos). A seguir, deve ser feita uma análise dos

processos de utilização desses insumos, de forma a se identificar as causas raízes dos gastos incorridos. Para as principais causas raízes deve ser elaborado um plano de melhoria, prevendo-se avaliações semanais e mensais a serem reportadas à diretoria. A Figura 4 mostra um esquema geral do processo de implantação e acompanhamento do DDO.

Krischeldorf *et al.*(2010) também salientam a importância de uma sinergia entre as áreas de gestão de materiais e de produção. Isto porque as duas principais variáveis sobre as quais estas áreas atuam são o consumo e o preço, as quais são intimamente correlacionadas: por exemplo, uma redução dos preços dos insumos utilizados é particularmente efetiva quando não vem acompanhada de um aumento mais do que proporcional dos níveis de consumo desses insumos.

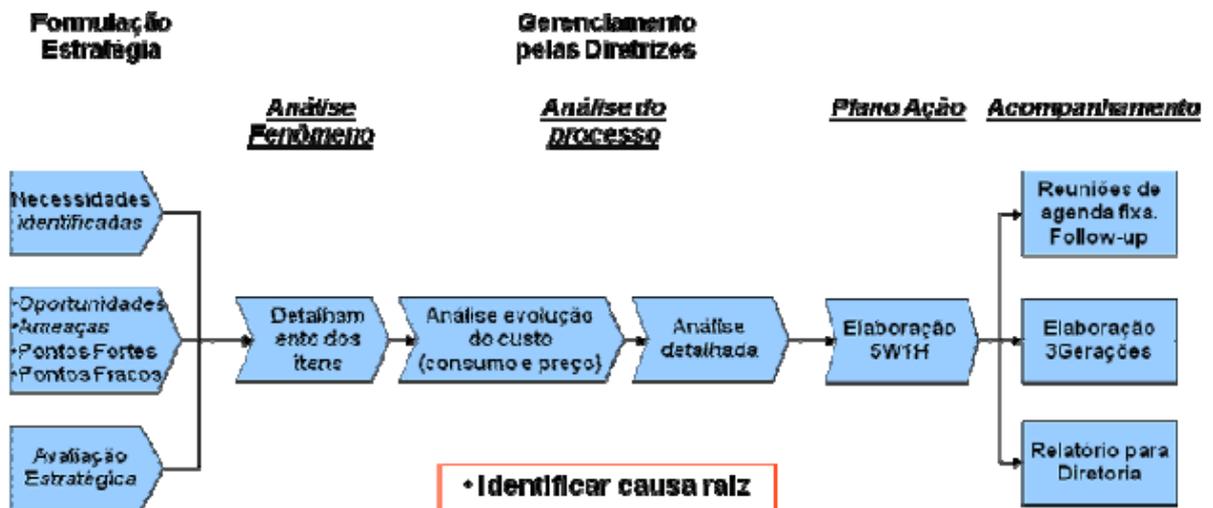


Figura 4 – Esquema geral do processo de implantação e acompanhamento do DDO

Fonte: KRISCHELDORF *et al.* (2010)

Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR)

Enquanto que o GMD preocupa-se com a racionalização das despesas fixas, o GMR prioriza o aumento da receita operacional líquida, atuando no planejamento e controle anual de vendas com o intuito de contribuir para o indicador de rentabilidade da organização (TEOFOLI *et al.*, 2008). De acordo com os mesmos autores, o aumento da receita pode ser oriundo de ações realizadas em três frentes: (i) mix de produtos; (ii) carteira de clientes; e (iii) processos comerciais.

Teofoli *et al.* (2008) afirmam que primeiramente deve ser realizado um diagnóstico, de forma a identificar as maiores possibilidades de ganho. Para que o diagnóstico atinja os objetivos a que se propõe, três aspectos devem ser considerados: (i) treinamento da área comercial, de forma a discipliná-la para o trabalho voltado a resultados; (ii) atuação sobre a os clientes existentes; e (iii) foco na lucratividade, explorando o volume e o preço.

O GMR se utiliza de outras ferramentas oriundas do TQM para a sua operacionalização. Teofoli *et al.* (2008) apresentam um estudo de caso para descrever o GMR, no qual propõem quatro passos para identificar onde há potencial para melhorar a rentabilidade da empresa: (i) desdobramento das metas comerciais; (ii) acompanhamento do volume e rentabilidade, por grupo de negócios; (iii) desdobramento nos produtos que não atingiram a meta anteriormente nos grupos de negócios; (iv) desdobramento das área de venda que não atingiram a meta anteriormente nos grupos de negócios. Neste último passo, destacam o apoio do diagrama de Pareto para apoiar a identificação das ações a serem priorizadas.

Após a identificação dos pontos a serem atacados, faz-se a análise da origem das causas, com o suporte de ferramentas como *Brainstorming*, Diagrama de Ishikawa, 5W2H, sempre com o apoio de pessoal especializado nos processos passíveis de melhoria avaliados.

Considerações finais sobre o Orçamento Matricial

As três ferramentas revisadas surgiram dos conceitos do TQM e de fundamentos do OBZ (particularmente para os casos do GMD e do DDO), o que evidencia que elas não apresentam grandes inovações técnicas. Elas utilizam-se de conceitos já consolidados e apoiam-se em ferramentas amplamente divulgadas; porém, seu escopo de aplicação e a forma como interagem e impactam no orçamento, enfatizando a melhoria do resultado econômico, caracterizam diferenciais que apresentam em relação a outros tipos de orçamento ou mesmo de ferramentas de melhoria.

A utilização conjunta das três ferramentas permite que se implemente um mecanismo de melhoria do resultado econômico que consorcia as etapas de planejamento e controle tanto para os gastos quanto para as receitas de uma organização. Para isso devem ser estabelecidas metas parciais e globais (vinculadas ao cruzamento entre os recursos necessários e as

entidades que os utilizam), devidamente vinculadas ao seu planejamento estratégico e implementadas numa lógica de melhoria contínua.

Elaborada a partir da literatura estudada, e sempre dentro de uma lógica de melhoria do resultado econômico, a Figura 5 mostra que o GMD, o DDO e o GMR desempenham papéis bem definidos e complementares dentro do Orçamento Matricial: o GMD prioriza a racionalização dos custos fixos indiretos, o DDO preocupa-se particularmente com os gastos fabris indiretos e o GMR atua na maximização das receitas.

Grande parte da literatura revista referencia o GMD como sendo o próprio OM. Porém, entende-se que ao se fazer isso, pode-se estar colocando o OM como um tipo de orçamento que venha a substituir completamente outro tipo de orçamento que a empresa utilize. O OM, da forma como é colocado por outros autores, tem como objetivo principal planejar e controlar os custos majoritariamente fixos de uma organização, logo, visto como um tipo de orçamento independente, não abarca, por exemplo, os custos de matéria-prima, e tão pouco as receitas. Portanto, o OM, colocado como um conjunto do GMD, DDO e GMR, abrange grande parte das contas contábeis, sendo que a rigor apenas as matérias-primas (no caso do ambiente fabril) ficam de fora desta abordagem orçamentária.

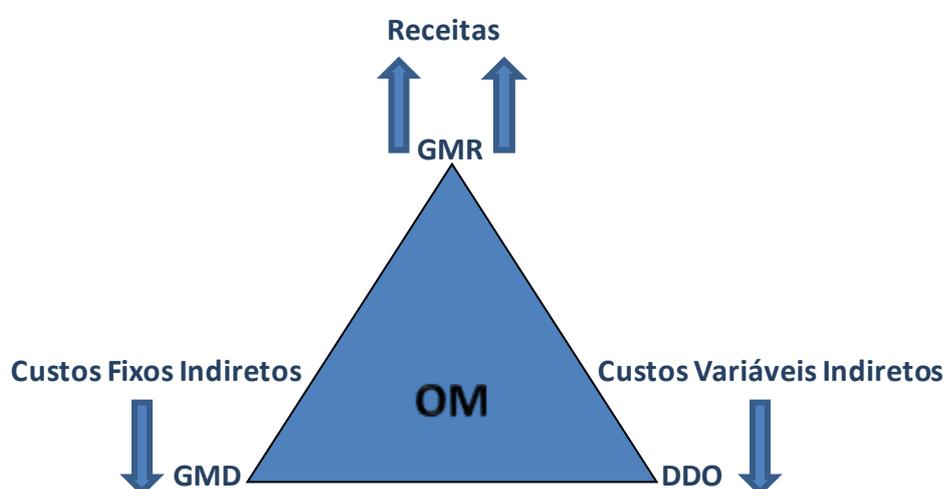


Figura 5 – Integração entre GMD, DDO e GMR na estruturação do OM.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho foi realizado nas seguintes etapas: (i) Conceituação do OM como um conjunto do GMD, DDO e GMR; (ii) Proposição de um modelo preliminar de apoio à

implantação para o GMD, elaborado a partir da literatura consultada; (iii) Aplicação de um questionário presencial e exploratório em quatro empresas da região Sul do Brasil usuárias do GMD, de forma a identificar potenciais elementos de ajuste ao modelo inicialmente proposto; (iv) Análise crítica da pesquisa exploratória; e (v) Proposição de um modelo ajustado, obtido a partir do ajuste do modelo inicial pela incorporação de elementos identificados na pesquisa exploratória.

A pesquisa exploratória foi realizada a partir da aplicação de um questionário exploratório em quatro empresas de grande porte da região Sul do Brasil, atuantes tanto no setor de serviços quanto no setor industrial. Os objetivos principais perseguidos pela pesquisa exploratória são (i) contribuir para o processo de implantação do GMD através da identificação de eventuais ajustes à modelagem inicial proposta, e (ii) realizar uma análise crítica das implantações avaliadas, discutindo-se sua inserção dentro do contexto gerencial das empresas pesquisadas.

O Apêndice A apresenta um resumo das respostas dos questionários aplicados às quatro empresas pesquisadas. Ele foi usado de forma aberta, de forma a balizar as discussões e permitir que fossem abordadas outras questões associadas direta ou indiretamente ao escopo de utilização do GMD.

Caracterização do corpo de pesquisa da pesquisa exploratória

Por uma questão de sigilo, as empresas pesquisadas serão denominadas A, B, C e D. A empresa A atua no ramo da comunicação, operando em diversos tipos de mídia (escrita, falada e televisiva). A empresa B atua no setor de saúde, enquanto que a empresa C foca suas atividades industriais no setor de bebidas e a empresa D opera no setor financeiro. Observa-se que entre as empresas pesquisadas há três que atuam principalmente no setor de serviços (A, B e D, destacando-se que as empresas A e B também apresentam algumas características de industrialização em etapas do seu processo operacional), e uma que tem suas atividades totalmente dedicadas ao segmento industrial (empresa C). Todas as empresas são privadas, com exceção da empresa D. Outras características dos ambientes externo e interno das empresas pesquisadas são apresentadas no Apêndice A.

Quanto às funções dos entrevistados nas empresas, procurou-se entrevistar pessoas que preenchessem duas características principais: tivessem no mínimo dez anos de empresa, para que não houvesse risco de se entrevistar funcionários que fundamentaram suas carreiras

através da ferramenta; e uma boa experiência com a utilização do GMD. Na empresa A foi entrevistada a gerente de planejamento, a qual também é a responsável pelo GMD. Na empresa B, a entrevistada foi a coordenadora do sistema de gestão, que também é a responsável pelo GMD na organização. Na empresa C foi entrevistada a dona de um dos principais pacotes do GMD implantados, e que tem mais de cinco anos de experiência com a utilização da ferramenta na empresa. Finalmente, na Empresa D foram entrevistados os dois principais responsáveis pela operacionalização do GMD, os quais estão diretamente ligados à superintendência de gestão da organização. Quanto ao tempo de utilização do GMD, as empresas A, B e C o empregam há mais de cinco anos, enquanto que a empresa D implantou essa ferramenta há cerca de dois.

Caracterização do questionário aplicado na pesquisa exploratória

O questionário aplicado foi convenientemente dividido em três partes. A primeira parte foca no diagnóstico dos ambientes interno e externo da organização. Nela procurou-se entender o contexto dentro do qual o GMD foi concebido, as principais motivações que levaram à sua implantação, além de outras características vinculadas às fases que antecederam o processo de implantação propriamente dito (existência da falta de cultura de controle, por exemplo).

A segunda parte do questionário aborda as etapas de estruturação do GMD dentro da área gerencial das empresas pesquisadas. Foram feitos questionamentos sobre a preparação das pessoas envolvidas e da base de dados a ser utilizada, bem como sobre a inserção do GMD relativamente aos processos orçamentários e de planejamento e controle já existentes nas organizações pesquisadas. Detalhes operacionais relativos à estrutura geral do GMD implantado, tais como definição dos pacotes de recursos e das entidades que os utilizam, bem como dos indicadores associados ao consumo dos pacotes por essas entidades e do tipo de utilização dos planos de melhoria desencadeados, fizeram parte do questionário aplicado.

A terceira parte do questionário discute aspectos decorrentes da utilização gerencial do GMD nas empresas pesquisadas, analisando-se o escopo principal dessa utilização (orçamento ou melhoria), bem como as principais vantagens/desvantagens e dificuldades/insuficiências da implantação realizada.

Como já foi mencionado anteriormente, a pesquisa exploratória forneceu elementos que subsidiaram o desenvolvimento do modelo final de apoio à implementação do GMD. Para

o desenvolvimento desse modelo, as etapas de implantação foram caracterizadas em cinco grupos: Os passos seguidos para a obtenção da modelagem final foram os seguintes: (i) identificação de características adequadas para a implantação; (ii) etapas apontadas pela literatura e consideradas na modelagem inicialmente proposta; (iii) etapas apontadas pela literatura e que não apareciam na modelagem inicialmente proposta. (iv) etapas oriundas das práticas observadas na pesquisa exploratória; (v) etapas propostas pelo autor para suprir lacunas tanto da literatura consultada quanto da pesquisa exploratória realizada.

ESTRUTURA UTILIZADA PARA PROPOSIÇÃO DO MODELO FINAL AJUSTADO

A estrutura utilizada na proposição do modelo ajustado segue a seguinte lógica: a partir da literatura estudada quanto à implantação foram feitas as etapas convergentes entre o modelo de Grippa (2005) e Wanzuit (2009), os quais se propuseram a criar etapas para apoiar a implantação do GMD, conforme a Figura 3. A partir da Figura 3 e complementando-a com as etapas encontradas na literatura, mas que não constam na Figura 3 chega-se na parte do modelo ajustado. Portanto, têm-se dois grupos de etapas que compõem o modelo ajustado que se originam da literatura, relacionando-os também com análises críticas da pesquisa exploratória.

A outra parte do modelo ajustado parte da análise crítica da pesquisa exploratória, com forte apoio de um questionário exploratório, além dos materiais fornecidos pelas empresas. Desta pesquisa exploratória surgem outros dois grupos de etapas que compõem o modelo ajustado, mais as características observadas em campo que motivam a escolha pelo GMD: o primeiro grupo são as etapas oriundas das práticas observadas, enquanto que o segundo grupo são as etapas oriundas das lacunas observadas em campo. Há, ainda, as considerações gerais sobre a pesquisa exploratória, que são as análises críticas que não compõem o modelo ajustado, mas que não podem ser ignoradas, pois contribuem com o objetivo de conceituação proposto pelo trabalho. A seguir, há o detalhamento da origem destas etapas, separado conforme estes grupos explicados anteriormente.

Identificação de características adequadas para a implantação

Zdanowicz (2007) assevera que o GMD está sendo implantado por empresas de vanguarda do terceiro milênio. Porém, isso pode se levar a pensar que empresas ligadas à economia criativa, por exemplo, em que os produtos/processos sofrem constantes mudanças e

o ambiente em que atuam são extremamente dinâmicos, são as que têm utilizado a metodologia. O que acontece na prática é que algumas empresas de grande porte que possuem uma estrutura funcional, com acumulação de custos por centro de custos, e que reúnem algumas das características discutidas nesta seção, têm adotado a metodologia no Brasil.

Ainda quanto ao ambiente encontrado na pesquisa exploratória, antes das definições internas de implantação em cada organização há as questões que motivaram a opção pela implantação do GMD. Durante o levantamento de empresas que possuíam o GMD implantado foram identificadas oito características, que não surgiram apenas da pesquisa exploratória apresentada neste trabalho, mas também dos contatos preliminares estabelecidos com outras empresas com as quais não foi possível a aplicação do questionário.

a. A incerteza quanto ao ambiente externo foi uma característica levantada pelas Empresas A e C como motivadora da aplicação da ferramenta; através da identificação da possibilidade de recessão do mercado, essas empresas resolveram buscar soluções internas (redução dos custos) para não comprometerem seus desempenhos econômicos futuros;

b. A baixa possibilidade de incremento nas receitas, no curto prazo, replicando a estrutura, está ligada à característica anterior. Porém, o termo replicando estrutura foi utilizado, pois o GMD seria um entrave para os ganhos com a introdução de novos produtos/processos, pois isto resultaria em novas atividades que não seriam previamente analisadas e orçadas pelo GMD;

c. Em ambientes em que há falta de uma cultura de controle, a utilização do GMD pode contribuir substancialmente, conforme evidenciaram as Empresas A e D. No caso particular da Empresa A, a cultura era voltada para o crescimento e não para a disciplina;

d. A Empresa C levantou a necessidade de recursos para expansão, pois ela possui forte estratégia de crescimento e pretendia, na época, a aquisição de outras unidades para expandir sua capacidade produtiva;

e. A característica de serem as empresas pesquisadas todas de médio ou grande porte também foi evidenciada, corroborando com Grippa (2005). Não foram encontradas aplicações representativas em empresas de pequeno porte. Há diversas razões para isso, como, por exemplo, o alto custo das consultorias, a necessidade de uma grande estrutura funcional que permita ganhos de escala e comparações sistêmicas, assim como um número considerável de gerências para operacionalização dos pacotes;

f. As Empresas A e C colocaram a falta de questionamento da estrutura e dos grandes contratos como grandes oportunidades de redução de custo. A Empresa A foi a única pesquisada que passou por forte enxugamento na estrutura de pessoal. Ressalte-se que a revisão de grandes contratos mostrou bons resultados nas Empresas A, B e D;

g. A Empresa A mostrava queda nos seus indicadores de rentabilidade, assim como as Empresas B e C apresentavam estagnação na época de implantação da ferramenta; logo, uma alternativa que estas empresas enxergaram foi a redução interna de custos, que depende principalmente da competência da empresa;

h. Apesar de só se observar a existência do GMD em médias e grandes empresas, a condição principal que dificulta sua implantação em empresas de pequeno porte é a não existência de uma estrutura funcional de acumulação de custos por centro de custos.

Etapas apontadas pela literatura e consideradas na modelagem inicialmente proposta

Esta seção corresponde às modelagens encontradas na literatura, principalmente em Grippa (2005) e Wanzuit (2009), e que constam na Figura 3. Algumas considerações adicionais sobre esta modelagem serão feitas a seguir.

a. A definição da estrutura geral abrange elementos de diferentes naturezas, pois é formada por uma definição de equipe, a qual é representada pela escolha dos donos e gestores dos pacotes e das entidades. A estrutura geral também é formada por uma etapa de preparação da base contábil, que é o agrupamento das contas de natureza similar em pacotes de contas. O outro tripé que forma a estrutura é a definição das entidades, que podem ser centros de custos, um agrupamento dos centros de custos ou, ainda, um centro de trabalho pertencente a um dado centro de custos. Em todas as empresas pesquisadas os próprios centros de custos eram utilizados como entidades (de forma agrupada ou individualmente);

b. A execução do orçamento é o lançamento contábil diário que deve abastecer o *software* de gestão do GMD, para que seja acessível aos envolvidos com o processo da ferramenta. Um ponto importante desta questão é que nas empresas pesquisadas não havia compensação de saldos entre as contas, confirmando o princípio do GMD de não compensar rubricas;

c. A etapa de verificação e controle já constava nas outras literaturas e corresponde às reuniões mensais de acompanhamento, nas quais se reúnem, basicamente, os donos e

gestores das entidades e pacotes, assim como os responsáveis internos pelo GMD. Esta etapa foi confirmada nas quatro empresas pesquisadas;

d. As ações corretivas surgem do não cumprimento do atingimento das metas através das ações de melhoria. Como suporte para esta etapa há o relatório três gerações (3G), mas que apenas possuía essa nomenclatura na Empresa A.

Etapas apontadas pela literatura e que não apareciam na modelagem inicialmente proposta

Assim como na seção anterior, as etapas aqui não serão discutidas em profundidade, pois já foram apresentadas na revisão teórica. As principais considerações a serem feitas dizem respeito à fase de preparação das metas, já que parte relevante dessa fase é oriunda de etapas que já são mencionadas na literatura, mas que não são apresentadas na Figura 3. Como destaque, a Figura 2 origina etapas importantes desta fase.

Nesta fase de preparação das metas, grande parte das suas etapas já se encontrava na literatura, mas não haviam sido incorporadas às modelagens encontradas. Na pesquisa exploratória, as Empresas B e C não apresentavam formação de *clusters*, e logo não apresentavam metas baseadas nas comparações sistêmicas. Nestas empresas, a formação das metas era baseada nas revisões de contratos e na utilização técnicas estatísticas básicas, como médias aritméticas, mediana, entre outras.

Etapas oriundas das práticas observadas na pesquisa exploratória

Nesta seção são descritas as análises críticas sobre as práticas observadas em campo, mas que não foram explicitadas na literatura da forma como são apresentadas aqui.

a. Nas pesquisas anteriores, os principais atores do processo citados são os donos e gestores dos pacotes e das entidades. Porém, em todas as empresas pesquisadas há também um responsável pelo processo do GMD, o qual possui função de gerenciamento, como o agendamento das reuniões de acompanhamento, a comunicação interna, entre outras. Outro ator importante é o responsável pelos resultados quantitativos do GMD, que recai sobre a figura do *controller*, e a diretoria correspondente à entidade que não esteja operando de acordo com as metas. Além disso, todas as empresas pesquisadas contaram com o apoio de consultorias externas para a implantação da ferramenta;

b. Nas Empresa A e B identificou-se a necessidade de se ajustar os lançamentos contábeis, assim como criar DOs para que as regras de lançamento fossem padronizadas nas entidades. As outras duas empresas não relataram a necessidade de ajuste dos lançamentos contábeis;

c. Nas Empresas A e D levantou-se que os indicadores são feitos para consumo e preço, implicando que logo após a montagem da estrutura geral, com a definição dos níveis mais detalhados das contas contábeis em que se vai atuar, os gestores de pacote começam a analisar as possibilidades de atuação na redução de custo de seus respectivos pacotes através dessas duas frentes. Esta análise dos processos implica em levantamento de informações que não constam dos sistemas de informações contábeis, conforme material fornecido pela Empresa A;

d. A Empresa C afirmou que os indicadores são mais comuns para consumo, pois a área de compras centraliza os processos de compra; logo, para atuar no preço o gestor do pacote deve criar soluções com a área de compra, e não nas entidades;

e. Nas quatro empresas identificou-se que nem todos os indicadores são desmembrados em indicadores intermediários, como sugere a Figura 2. Logo, se o indicador é intermediário, deve-se criar, a partir dele, o indicador global que dará origem a meta a ser controlada. Se o indicador não é detalhado, ele gera a própria meta;

f. Magalhães (2009) assevera que os desvios considerados como não atingimento da meta são de 10%, geralmente. Porém, na pesquisa foram observados diferentes práticas para esta questão, com valores maiores ou menores do que este;

g. Nas quatro empresas pesquisadas os planos de ação referiam-se à elaboração de novos contratos e à elaboração de novos processos/procedimentos; portanto, a etapa de elaboração dos planos de ação para melhorias foi desmembrada nessas duas etapas;

h. A fase de treinamento e comunicação não ocorre de forma pontual. Nas quatro empresas pesquisadas, o treinamento percorre transversalmente todas as etapas do GMD até completar o seu primeiro ciclo. Grippa (2005) afirmou que o tempo para implementação da base orçamentária varia entre quatro e seis meses;

i. Nas quatro empresas pesquisadas, se o plano de ação inclui necessidade de investimento, ele acaba participando da sistemática de análise de investimentos da empresa;

j. Nas quatro empresas analisadas os resultados do GMD foram incorporados à política de remuneração variável como forma de fazer os funcionários atuarem no sentido de buscarem atingir as metas estabelecidas.

Etapas propostas pelo autor para suprir lacunas oriundas tanto da literatura consultada quanto da pesquisa exploratória realizada

Na fase de preparação da base de dados contábil foram identificadas lacunas na literatura quanto a uma etapa bastante importante para a implantação, pois uma má estruturação dessa base de dados provavelmente resultará em má formação das metas.

a. Primeiramente, a separação das contas em percentuais fixos e variáveis serve para subsidiar a tomada de decisão, mostrando se o comportamento dos custos estão mais ligados à estrutura de apoio ou à produção dos produtos/serviços. Esta separação permite uma análise parecida com a classificação das contas gerenciáveis apresentada por Barcellos (2005);

b. Em seguida, sugere-se a definição de critérios coerentes de alocação dos custos às entidades, chamada de base de distribuição primária (BORNIA, 2002). Se esta etapa for insatisfatória, as entidades possuirão metas não condizentes com suas realidades específicas;

c. Na pesquisa realizada observou-se que nenhuma das empresas apresentava uma sistemática consistente e integrada ao *software* utilizado para o GMD, e que contivesse uma base de dados relativa às melhores práticas e os ganhos associados a elas. Provavelmente isto acontece, como a Empresa C afirmou, pelo fato dos funcionários de uma dada entidade estarem preocupados basicamente com suas próprias metas.

Considerações gerais

Nesta seção há as considerações gerais resultantes da pesquisa exploratória, servindo como complemento às análises feitas, pois não fazem parte da construção da modelagem proposta.

a. Nas Empresas B e C, os custos variáveis também foram atacados pelo GMD, contrapondo grande parte da literatura anterior. Este fato evidencia que a diferença entre o GMD e o DDO é estreita, pois a diferença fundamental entre os dois é quanto ao local de aplicação: Enquanto o GMD atua nas áreas de suporte, o DDO é aplicado principalmente na área operacional das organizações;

b. Em todas as empresas pesquisadas se evidenciou que o GMD atua como parte do processo orçamentário, não o substituindo por completo, tanto para planejamento quanto para controle. A parte em que ele atua é chamada de contas gerenciáveis, que sofrerão controle mais rígido. Uma das empresas contatadas, mas que não faz parte do corpo de pesquisa da pesquisa exploratória, utiliza estrutura matricial para planejar os recursos, e chama esse processo orçamentário de OM. Como ela não possui uma lógica de controle optou-se por não colocá-la como um estudo de caso;

c. Os trabalhos bibliográficos analisados sobre o GMD enfatizaram a redução de custos a curto/médio prazos como um dos principais benefícios da ferramenta, mas observou-se na pesquisa exploratória que ao longo do tempo a cultura de controle e racionalização dos custos é o fator que prevalece. O rigor quanto à redução dos custos ao longo do tempo depende mais da cultura empresarial do que da ferramenta em si. A Empresa C foi a única que apresentou o GMD como uma contínua busca por redução de desperdícios e, não por acaso, sua estratégia voltada à melhoria do resultado econômico é bastante agressiva;

d. Na Empresa D, na escolha dos gestores de pacote houve a preocupação para que estes gestores não fossem especialistas técnicos em um pacote específico, de forma que não houvesse a perpetuação de vícios e também para forçar os gestores a se inteirarem dos processos, reforçando o aprendizado;

e. Apenas a Empresa A realiza um agrupamento das contas gerenciáveis, pois houve forte redução dos gastos em pessoal, fato que não se observou nas demais empresas pesquisadas. A redução de pessoal teve forte impacto em outras contas gerenciáveis e, aliada ao aumento de faturamento da empresa, o qual não era esperado, justificou a necessidade de classificar as contas gerenciáveis, para fins de análise, pois para algumas contas era natural que aumentassem de valor junto com a receita, prejudicando desta forma a medição de desempenho;

f. Nas Empresas B e D foram relatados ocasionais problemas de base contábil, contrapondo ao princípio do resultado do GMD ser o mesmo do resultado contábil. Na verdade, este princípio evidencia a necessidade de os processos de alimentação do *software* utilizado para a gestão do GMD estarem consistentes, para não haver duplicação de informações e desta forma tornar a sistemática menos confiável.

Revisão do esquema geral de apoio à implantação do GMD

Nesta seção é apresentada uma revisão geral do esquema de apoio à implantação do GMD. Este esquema, representado na Figura 6, foi elaborado a partir da análise crítica da pesquisa exploratória. Para isso, separou-se essa análise nas características adequadas para implantação nas etapas oriundas das práticas observadas e nas etapas oriundas das lacunas observadas. Como complemento deste processo, foram incorporadas as etapas-padrão da literatura, contidas na Figura 3, e as etapas que continham na revisão teórica, mas que não haviam sido incluídas na Figura 3.

Outra classificação importante a ser feita é o agrupamento das etapas (e, no caso do ambiente, as características favoráveis à implantação) nas grandes fases de implantação, conforme a Figura 7. Para fins estabelecimento de uma linguagem única, as grandes fases são chamadas apenas de fases, enquanto que os elementos que as compõem são chamados de etapas.

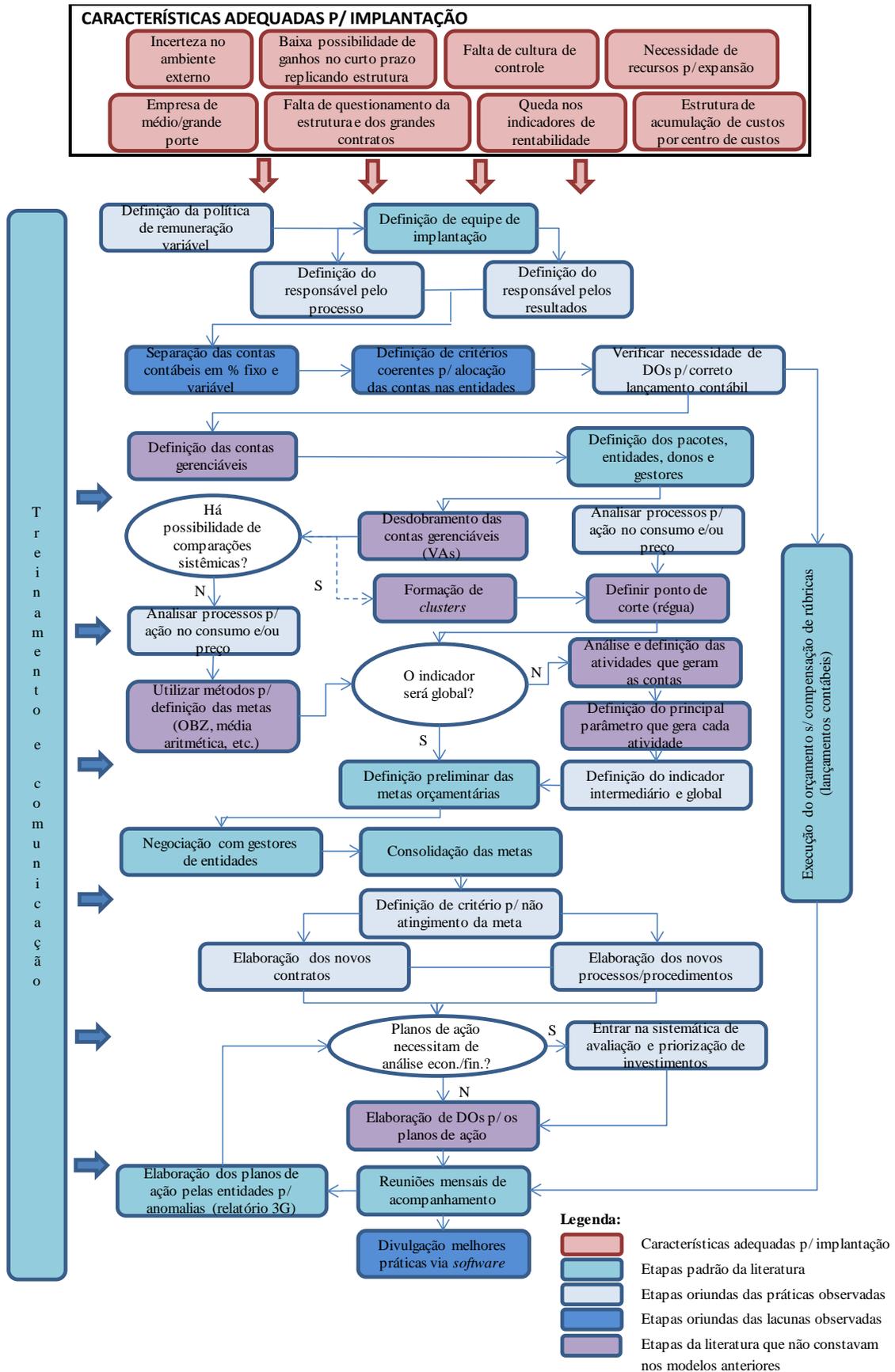


Figura 6 – Modelo ajustado do processo do GMD

FASE MACRO	ETAPAS DETALHADAS OU CARACTERÍSTICAS DO AMBIENTE ADEQUADO
Análise do Ambiente	Incerteza no ambiente externo
	Baixa possibilidade de ganhos no curto prazo replicando estrutura
	Falta de cultura de controle
	Necessidade de recursos p/ expansão
	Empresa de médio/grande porte
	Falta de questionamento da estrutura e dos grandes contratos
	Queda nos indicadores de rentabilidade
	Estrutura de acumulação de custos por centro de custo
Definição da equipe e política de remuneração variável	Definição de política de PPR
	Definição de equipe de implantação
	Definição do responsável pelo processo
	Definição do responsável pelo resultado
Preparação da base de dados contábil	Separação das contas contábeis em % fixo e variável
	Definição de critérios coerentes p/ alocação das contas nas entidades
	Verificar necessidade de DOs p/ correto lançamento contábil
	Definição das contas gerenciáveis
	Desdobramento das contas gerenciáveis (VAs)
Definição da estrutura geral	Definição dos pacotes, entidades, donos e gestores
Preparação das metas	Analisar processos p/ ação no consumo e/ou preço
	Formação de <i>clusters</i>
	Definição do ponto de corte (régua)
	Análise e definição das atividades que geram as contas
	Definição do principal parâmetro que gera cada atividade
	Definição do indicador intermediário e global
	Utilizar métodos p/ definição das metas (OBZ, média aritmética, etc.)
	Definição preliminar das metas orçamentárias
	Negociação com gestores de entidades
	Consolidação das metas
	Definição de critério p/ não atingimento da meta
Execução do orçamento	Lançamentos contábeis diários
Ações de melhoria	Elaboração dos novos contratos
	Elaboração dos novos processos/procedimentos
	Entrar na sistemática de avaliação e priorização dos investimentos
	Elaboração de DOs p/ planos de ação
	Divulgação das melhores práticas via <i>software</i>
Etapa de verificação e controle	Reuniões mensais de acompanhamento
Ações de correção	Elaboração dos planos de ação pelas entidades p/ anomalias (relatório 3G)

Figura 7 – Fases e respectivas etapas de implantação do modelo ajustado

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho procurou contribuir com o estudo das ferramentas de gerenciamento matricial, focando na melhoria do resultado econômico e mais especificamente no GMD. Para tal, buscou-se propor um modelo que contemple as lacunas e as práticas do GMD que realmente são exercidas no meio empresarial. Além disso, a pesquisa exploratória permitiu uma avaliação crítica do que foi encontrado na prática, permitindo uma validação e

complementação dos elementos levantados na revisão teórica. Por fim, o GMD, o GMR e o DDO foram reposicionados como um tripé que juntos formam o OM, fazendo com que fosse feita uma clara diferenciação entre os escopos de aplicação do OM (mais geral) e do GMD (mais particular).

Também se procurou ampliar a discussão sobre GMD, GMR e DDO para a esfera das ferramentas de melhoria do resultado econômico, para que estas não sejam apenas vinculadas aos orçamentos, apesar de serem tipos orçamentários que contemplem fortemente a função de controle e, desta forma, caracterizando-se por ser um braço evolutivo do orçamento, já que na sua origem este possuía função de planejamento.

Posicionar o GMD, GMR e o DDO como um conceito mais amplo do orçamento também foi um objetivo do trabalho, pois na literatura estudada há larga citação do OBZ como o conceito em que o GMD e o DDO se originaram. Porém, na fase de controle evidencia-se que o GMD, GMR e o DDO também utilizam amplamente as ferramentas oriundas do TQM/TQC.

Para pesquisa futuras, recomenda-se que trabalhos testando a aderência do modelo sejam realizados, discutindo suas implicações. Como a divulgação e a profundidade ainda são marcantes no estudo do GMD sugere-se que aplicações práticas também sejam desenvolvidas. As pesquisas de campo realizadas neste trabalho e por Grippa (2005), visando identificar elementos de apoio à implantação do GMD, tiveram como objeto de estudo particular as empresas da região Sul do Brasil e, por isso, sugere-se replicar essa pesquisa em outras regiões do Brasil.

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, Aline S. F. De. 2006. **Análise crítica da implantação do Orçamento Matricial numa empresa do setor jornalístico: o caso da RBS jornal. 2006.** 56f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

BARTILOTTI, Vanessa F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações.** Belo Horizonte, 86 páginas. Dissertação

(Mestrado em Administração) – Curso de Mestrado Profissional da Faculdade de Estudos Administrativos, FEAD, 2006.

BORNIA, Antônio César. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. São Paulo: Artmed, 2002

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. Measure costs right: make the right decisions. Harvard Business Review, set./oct.1988.

GRIPPA, Diego B. 2005. **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o Gerenciamento Sistemático de Despesas (GESIDE)**. 2005. 59f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

KRISCHELDORF, A.; GILGEN, G.; BARON, G. D.; BORNIA, A. C. Gestão focada na redução de custos através do método do Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO). Disponível em: <<http://www.octopusconsulting.com.br/download/artigo02.pdf>> Acesso em 27 Set. 2010.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial**. Tese (Doutorado) em Engenharia de Produção. Florianópolis, Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

MAGALHÃES, Ângelo dos Reis. **Aplicação do Orçamento Matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa**. 2009. 108f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica) – Universidade de Taubaté. Faculdade de Engenharia Mecânica. Curso de Mestrado em Engenharia Mecânica – Taubaté: Unitau, 2009.

PORTER, Michael Eugene. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

SILVA, Adriana C.; GONÇALVES, Rozana C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 4, n. 1, p. 163 – 184, 2008.

SOUZA, A. A. de; CAIRES, N. A.; SANTOS, A. M. dos; SOUZA, E. A. de. Uma análise das características de aplicação do Orçamento Matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial - o caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 89f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Departamento de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

WOODS JR, T.; URDAN, F. T. Gerenciamento da qualidade total: uma revisão crítica. **RAE**, São Paulo, v.34, n.6. p.46-59, nov./dez. 1994.

APÊNDICE A – Resumo das respostas do questionário

1. DIAGNÓSTICO DO AMBIENTE E DEFINIÇÕES INICIAIS	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D
1. A empresa possui estrutura funcional (é organizada por centro de custos) com diretorias e gerências?	Sim.	Sim.	Sim.	Sim.
2. A empresa, em relação ao mercado em que atua, se encontra em uma posição de expansão, manutenção, recessão ou reposicionamento?	Na época encontrava-se em posição de recessão.	Manutenção das atividades (na época de implantação).	A empresa estava em expansão, mas com bastante receio do mercado, que de forma geral, estava em recessão, no final dos anos 90. A empresa tem a estratégia agressiva de dobrar o crescimento a cada 5 anos.	Expansão.
3. O ambiente de negócios que a empresa se encontra é dinâmico ou estático?	É dinâmico para os serviços e estático para as indústrias.	Dinâmico.	A empresa se encontra em um ambiente estático, com baixo grau de inovação, onde a conquista de novos mercados está ligada a questões de acesso a eles.	Estático.
4. A empresa vem estreitando suas margens de lucro nos anos que antecederam a aplicação do GMD?	Sim.	Não, mas encontrava-se estagnada c/ relação aos lucros.	Não, mas havia um temor pelas incertezas do ambiente.	Não.
5. Como era feito o orçamento antes da implantação do GMD? O orçamento era instrumento de planejamento, de controle ou os dois em conjunto?	Orçamento Empresarial e focado no planejamento.	Gestores faziam o orçamento que passava por aprovação da diretoria. Instrumento de planejamento e de controle.	Orçamento Empresarial e focado no planejamento.	Orçamento empresarial. Planejamento.
6. Qual é o tamanho da empresa quanto ao fisco? Quantos funcionários há entre próprios e terceiros?	Grande. 6000 funcionários.	Grande. 2400 funcionários próprios.	Grande. Em toda a organização há milhares de funcionários. Na unidade pesquisada há 250 próprios e 220 terceiros.	Grande. 9800 funcionários.
7. Qual é a proporção de custos fixos indiretos no montante de custos da empresa, no último período anual?	N/I	N/I	N/I	N/I
8. A iniciativa de implantação do GMD surgiu de quem?	Vice - Presidente executivo.	Superintendência Geral.	De um dos diretores.	Governo.
9. O GMD foi implantado em toda a empresa? Se não, em quais áreas ou contas? Com base em que critérios que foram tomadas estas decisões?	Sim, em todas as áreas, para as contas gerenciáveis.	Implantado p/ algumas contas gerenciáveis.	O GMD foi implantado em toda a unidade, inclusive no chão-de-fábrica. Mas somente para as contas gerenciáveis.	Toda a empresa, mas para as contas gerenciáveis.
10. Como a empresa considera o grau de maturidade do GMD quanto a sua consolidação na empresa?	Totalmente implantado.	Totalmente implantado.	Totalmente implantado.	Totalmente implantado.
11. Há algum responsável pelo GMD? Há algum centralizador das informações e das reuniões de acompanhamento?	Sim, o responsável pelos resultados é o <i>controller</i> , que responde ao vice-presidente. A responsável pelo processo é a	Há um responsável pelo processo e outro pelos resultados.	Há um responsável por gerir o GMD que é a gerente de gestão e desenvolvimento, e um responsável pelos dados quantitativos, correspondentes às informações das rubricas, que é o <i>controller</i> .	Superintendente do núcleo operacional é responsável tanto pelo quanti quanto pelas reuniões.
12. Foi utilizado auxílio de consultorias externas em alguma fase do GMD? Se sim, em quais fases?	Sim, em todas as fases.	Sim, em todas as fases.	Sim, em todas as fases.	Sim, em todas as fases.

2. PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D
1. As metas foram definidas primeiramente para as entidades ou para as contas? Como ocorreu este processo?	Primeiro para as contas e depois para as entidades maiores.	São feitas conjuntamente entre gestores de entidades e pacotes	Negociação primeiramente entre as regionais. Primeiramente para os pacotes de contas, e depois negociam junto com os gestores de pacote e entidades. Gerente de fábrica bate o martelo se as discórdias persistirem.	Primeiramente para as contas.
2. Os valores das contas que são utilizados para definir as metas são as do exercício anterior ou é feito com base em valor orçado (futuro)?	Baseado no período anterior, mas projetado em função do futuro.	Baseados no período anterior, mas visando o período vindouro.	Com base no período anterior, mas projetado no cenário futuro.	Com base no período anterior, mas projetado no cenário futuro.
3. Há de fato a figura do dono da entidade?	Sim, composta pelo corpo diretor	Não. Também não há donos de pacotes.	Há a figura do dono de entidade, mas apenas para questão de cobrança.	Sim. Há o dono de entidade (superintendente)
4. Houve treinamento em quais etapas? Quem foi treinado?	Todos os gestores de pacote e de entidade.	Em todas as etapas. Gestores de pacotes e de entidades e quem lança as contas.	Em todas as etapas. Gestores (que posteriormente viriam a ser os gestores de pacotes também)	Gerentes de agência. Gestor de pacote. Superintendentes. Focando nos gerentes de agência.
4. Como foi feita a busca por referenciais para a definição das metas a serem atingidas? Foi feito benchmarking externo, interno ou outro método (OBZ, média aritmética, etc.)? Há confiança de que estas metas são razoáveis?	Benchmarking externo e interno. Sim, são confiáveis	Baseados no período anterior s/ uma metodologia específica. Sim, pois as metas são feitas em conjunto.	Benchmarking interno com outras empresas similares. Média aritmética para cálculo, média ponderada pelos volumes. Sim, são confiáveis.	Benchmarking externo (mto o pouco) e interno. Sim
5. Os indicadores são feitos para consumo e preço?	Sim.	Não se utilizam os indicadores.	Mais para consumo, pois o preço fica sob responsabilidade do suprimento.	Sim.
6. Qual é o critério utilizado para passar a "régua"? E as entidades que já operam abaixo da régua, quais são as suas metas?	Os critérios variam. Manter o desempenho	Não há régua nem clusters.	Não há régua nem clusters.	Varia. Pode ser mediana, ou algo como 40% da melhor meta. Manter o desempenho
7. Se o critério de negociação foi em grande parte político, os donos das entidades e dos pacotes estão em hierarquias niveladas?	Sim.	Hoje em dia sim, mas na época da implantação os donos das entidades tinham mais poder.	Não há muita hierarquia na prática, mas a negociação muitas vezes não é feita em hierarquias niveladas.	Não, mas não houve problema por causa de hierarquia.
8. Qual é o critério utilizado para o conceito de não atingimento da meta (ex.: percentual, valor fixo)?	Percentual fixo de 10%	Valor fixo de R\$ 5.000,00.	5%.	7,5%, mas apertando.
9. Como funciona a etapa de verificação das ações e a tratativa das anomalias?	Reuniões mensais, mas há abordagem antecipada caso o gestor percebe que não atingirá as metas no fim do mês.	Nas reuniões mensais são apresentados os desvios e a tratativa das anomalias é tratada no relatório 3G, que já deve estar pronto na reunião.	Insultos que tem impacto financeiro grande, historicamente, são mais considerados utilizando outras ferramentas p/ isso.	Pareto pelos piores desempenhos.
10. Há Diretrizes Orçamentárias? Ex.: Regras de utilização de carro, lançamento contas contábeis...	Sim, existem tanto p/ os lançamentos quanto para os recursos.	Sim, e em seguida são documentados.	Tem DO para utilização de recursos.	Sim para os processos, mas não p/ lançamentos
11. Algumas iniciativas propõem pacotes em que há investimentos. Há alguma sistemática de apoio à avaliação de investimentos?	Sim, as ações que necessitam de investimentos passam por análise econômica padrão da empresa	Sim, mas não foi mencionada nenhuma regra.	Sim, entra na sistemática normal de avaliação dos investimentos	Entra na sistemática normal do banco, na área de avaliação de investimentos
12. São criados bancos de aprendizado para que os erros não se repitam e para divulgar as melhores ações? Se sim, estes são amplamente disponíveis e utilizados?	Os processos são repensados p/ o ano seguinte e há ampla divulgação das melhores práticas via intranet.	Não há bancos de dados no próprio software utilizado. São divulgadas através do jornal interno, por exemplo.	Tem de forma incipiente, com ideia de expandir.	Aparece mais nas reuniões de acompanhamento.
13. Como é feita a tratativa dos casos de 'estouro' de algum pacote? O 'estouro' é contemplado na fase de planejamento ou é apenas abordado de forma reativa?	Contemplado durante o mês de forma pró-ativa, antes que ocorra a reunião mensal	Apenas abordado de forma reativa.	Apenas abordado de forma reativa.	Apenas abordado de forma reativa, uma vez ao mês.

3. ASPECTOS DECORRENTES DA APLICAÇÃO E OUTRAS QUESTÕES	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D
1. Quais os benefícios da implantação do GMD? Quais foram as limitações ou conseqüências negativas da sua implantação?	Disciplina, equalização das cobranças e redução de custos. Entrave dos processos diários.	Maior conhecimento dos gestores c/ as contas; melhora dos lançamentos contábeis; redução do custo fixo.	Economia ano após ano. Cultura diluída de combate do desperdício. Acaba entravando diversos processos.	Redução no curto prazo. Quebra de paradigma para direção geral, pois nunca tiveram meta.
2. A empresa percebe benefício da ferramenta no médio/longo prazo, ou espera ganhos significativos apenas até o primeiro ano, por exemplo?	Ganhos significativos no primeiro ano e posteriormente assumindo função de controle.	Ganhos significativos no primeiro ano e posteriormente assumindo função de controle.	A ferramenta é utilizada ano após ano para melhorar o resultado econômico.	Manutenção das metas do terceiro em diante com pequena redução
3. Quais são os fatores chave para o sucesso (se for o caso) da implantação?	Priorização da alta diretoria	Comprometimento das gerências e cobrança da superintendência.	Aderência da cultura em consonância com a cultura agressiva de bonificação.	Apoio da diretoria. Conhecimento técnico e sistemática.
4. Como a empresa avalia o GMD frente às novas oportunidades de ganhos que surgem durante o exercício orçamentário?	Não atrapalha para os novos negócios, mas há entrave dos processos operacionais diários.	O GMD funciona melhor nas áreas administrativas, não interferindo muito nas expansões operacionais.	Para questões de investimentos estratégicos não foram relatados problemas, mas atrapalha p/ questões operacionais.	Não há interferência.
5. Quanto aos incentivos de remuneração por resultados, o PPR depende dos resultados atingidos do GMD ou de outros indicadores como o EBITDA?	Sim, os resultados alcançados no GMD impactam no PPR.	O GMD compõe o sistema de remuneração por resultados, que possui outros componentes.	50% da bonificação depende do OM de 2 anos para cá. Antes cortava toda bonificação se não atingido.	Remuneração variável 25% p/ GMD. Mas só se atingir comercial.
6. Há vinculação do GMD com outras ferramentas gerenciais?	Sim, principalmente com a estratégia.	Há vínculo com a análise e padronização de processos e com indicadores de desempenho em vários níveis.	Sim, principalmente com a estratégia.	Dimensionamento de capacidade.
7. É utilizado algum <i>software</i> de apoio em alguma fase GMD? Este é vinculado às bases de dados existentes que apóiam o processo?	O próprio ERP da empresa faz o gerenciamento do GMD.	Sim. Parcialmente vinculado (TI faz conversão) e desenvolvido internamente.	Excel, SAP e o software CENG. Há abastecimento de info. via excel que trazem problemas.	Desenvolvimento interno.

4 TERCEIRO ARTIGO

APLICAÇÃO PARCIAL DE UMA MODELAGEM DE APOIO À IMPLANTAÇÃO DO GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS EM UMA ORGANIZAÇÃO DO SETOR DE SAÚDE

Resumo

Este artigo versa sobre a aplicação parcial da modelagem proposta por Vieira (2011b) para apoiar a implantação do GMD em uma das unidades de um complexo hospitalar, localizado na região metropolitana de Porto Alegre. Como a aplicação parcial foi realizada num complexo hospitalar, priorizou-se a atuação em uma unidade hospitalar específica desse complexo, na qual se fez uma aplicação-piloto. As etapas iniciais da modelagem realizada podem ser separadas em três momentos: (i) diagnóstico dos ambientes externo e interno; (ii) diagnóstico da base de dados contábil, assim como suas informações dela provenientes; e (iii) detalhamento das etapas de definição dos indicadores que orientarão a redução e o controle dos custos. Foram feitas análises críticas de todas essas etapas, as quais mostraram a necessidade de se detalhar as variáveis de análise (VAs), e permitiram que fossem validados os passos apontados na estrutura de apoio à implantação do GMD apresentados no modelo proposto por Vieira (2011b). Outro resultado da aplicação parcial realizada foi que, durante a etapa de definição de indicadores, identificaram-se algumas oportunidades de melhoria, o que ressalta a potencialidade da utilização do GMD como ferramenta de melhoria do resultado econômico.

Palavras-chave: Gerenciamento Matricial de Despesas; aplicação prática do modelo proposto; setor de saúde; unidade hospitalar.

Abstract

This article is about the partial application of the modeling proposed by Vieira (2011b) to support the implementation of MME in one of the units of a hospital complex, localized in Porto Alegre metropolitan region. As the partial application was performed in a hospital complex, acting was prevailed in the hospital unit specific of that complex, in which we did a pilot application. The initial modeling stages performed may be separated in three moments: (i) Diagnosis of external and internal environments; (ii) Diagnosis of accounting database, as well as their information; and (iii) detailing of the definition stages of the indicators that will guide the reduction and the cost control. Critic analysis were made of all these stages which showed the necessity to detail the variables of analyses (VAs), and allowed the validation of the pointed steps in the support structure to implement MME presented in the proposed model by Vieira (2011b). Another result of the partial implementation done was that, during the definition stage of the indicators, some opportunities for improvement were identified, which emphasizes the potentiality of the utilization of MME as a tool of enhancement model of economic outcome.

Key words: Matrix Management of Expenses; practical application of the proposed model; Health Sector; Hospital Unit.

INTRODUÇÃO

A atual dinamicidade aliada à alta competição no ambiente empresarial faz com que temas contemporâneos como a sustentabilidade ambiental e a inovação venham acompanhados de perto pela necessidade de ser racional quanto à utilização de recursos. Essa discussão é mais ampla, passando pela estratégia e pelo contexto na qual as empresas fazem parte, mas para a maioria do empresariado nacional, a imposição para operar de forma enxuta, ganha cada vez mais importância.

Há diversas práticas que vem a contribuir neste sentido, sendo que a redução do desperdício ou um melhor aproveitamento dos vários recursos empresariais (humanos, tecnológicos, materiais, entre outros) leva à redução dos custos, mesmo que este não seja o motivador central da adoção de uma ferramenta de gerenciamento específica. Cooper e Slagmulder (2003), atentam que os custos só devem ser reduzidos dentro da esfera da estratégia, denominando este processo de gestão estratégica de custos.

A partir da última década vem se desenvolvendo no Brasil, um conjunto de ferramentas que Vieira (2011b) denominam de Orçamento Matricial (OM). Dentre estas, o Gerenciamento Matricial de Despesas – GMD é a que mais se destaca pela ampla abordagem prática e por ser a mais revista academicamente. O GMD se propõe a sistematizar um conjunto de ações a partir da análise do Demonstrativo de Resultados do Exercício – DRE, e utilizando o próprio DRE como indicador de desempenho destas ações. Diferentemente de outras ferramentas que tem como objetivo específico outros objetos de melhoria, sendo que a redução de custos é uma consequência, o GMD está focado diretamente na redução dos desperdícios.

Além disto, o GMD apesar de atuar de forma tão conjunta com o orçamento, não o substitui nas empresas, pois atua somente em algumas contas. Apesar disso, possui aspectos de planejamento e controle de forma que incide de forma abrangente nas organizações. As práticas de implantação do GMD têm aos poucos, sido mais propostas e avaliadas, mas ainda carecem de avaliações sobre aplicações práticas.

Vieira (2011b) propõe uma modelagem para a aplicação em que se considerem outras etapas e aspectos do que aqueles comumente encontrados na literatura. Principalmente, há elementos de preparação de base para que a implantação do GMD seja bem contextualizada e avaliada quanto à base de dados, com especial foco às informações contábeis. Dada a modelagem proposta, há a necessidade de se testá-la, e procurar estabelecer discussões que avaliem a adaptação do modelo ao ambiente prático.

Portanto, o objetivo deste trabalho é aplicar o modelo proposto em Vieira (2011b), através de uma implantação parcial do GMD, que permita criar bases e avaliações sólidas para que em trabalhos futuros sejam desenvolvidas as fases posteriores, principalmente referentes à fase de definição quantitativa dos indicadores e a fase de controle. Mais especificamente, a aplicação da modelagem vai até a fase de definição do tipo dos indicadores. A aplicação foi realizada em um hospital de uma grande área metropolitana da região Sul do Brasil.

Este artigo está estruturado em cinco seções. A segunda seção corresponde ao referencial teórico, principalmente no que tange ao processo de implantação do GMD, com a apresentação do modelo proposto em Vieira (2011b). Na terceira seção são definidos os procedimentos metodológicos, seguido pela aplicação parcial e análise crítica do modelo em um hospital, a qual corresponde à quarta seção. Na quinta e última seção, são feitas as considerações finais do trabalho e sugestões para futuros trabalhos.

REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico abarca o tema central deste trabalho, que é o GMD. Como nos trabalhos anteriores de Vieira (2011a; 2011b) já há grande parte da literatura das revisões teóricas encontradas, aqui não serão repetidas as principais ideias, apesar de eventualmente poderem ser retomadas. Logo, o foco principal da revisão teórica será o modelo de apoio à implantação do GMD, com suas respectivas implicações, proposto em Vieira (2011b).

Neste trabalho procuraram-se levantar os pontos em comum dos trabalhos que se propuseram a sugerir modelos de implantação, mais especificamente, os de Grippa (2005) e Wanzuit (2009). O trabalho de Grippa (2005) é o que mais detalha o processo de implantação, através de uma pesquisa exploratória em cinco empresas que possuíam o GMD na época, em diferentes momentos de maturidade, sendo que a proposta de uma estrutura geral é o principal resultado daquele trabalho.

O trabalho de Wanzuit (2009) classifica as etapas de implantação de acordo com as fases do *Plan – Do – Check – Action* (PDCA), fato, este, que é de relevante consideração, já que os autores Barcellos (2005), Grippa (2005), Bartilotti (2006), Magalhães (2009) e Wanzuit (2009), derivados da metodologia proposta pelo INDG, colocam que o GMD segue a lógica do PDCA.

Após se chegar a uma estrutura geral para implantação baseada na literatura, Vieira (2011b), realizaram uma pesquisa exploratória, nos mesmos moldes de Grippa (2005), mas procurando novos elementos que complementassem a estrutura geral padrão.

Como resultado, Vieira (2011b) chegaram a uma modelagem que adiciona elementos, principalmente, quanto às definições de base que alicerçam a implantação para que seja bem sucedida e o detalhamento das etapas para a criação dos indicadores. Na Figura 1 é apresentada a parte deste modelo que será abordada na aplicação prática, que vai até a definição do tipo de indicador (global ou intermediário).

Há outros elementos também importantes nas fases mais avançadas de implantação, mas na literatura anterior a Vieira (2011b), identificaram-se importantes lacunas quanto à (i) elementos e discussão sobre o ambiente adequado para implantação da ferramenta; (ii) detalhamento da fase de análise da base de dados, principalmente a contábil; e (iii) detalhamento das etapas para a criação dos indicadores.

O GMD é comumente apresentado como tendo duas grandes fases de implantação: (i) preparação da base orçamentária; e (ii) controle e acompanhamento dos indicadores. Resumidamente, a preparação da base orçamentária consiste na definição das metas que cada conta contábil gerenciável irá possuir. Enquanto que a fase de controle e acompanhamento dos indicadores corresponde à execução dos planos de ação pelas entidades, e às reuniões mensais de acompanhamento.

A partir de Vieira (2011b), estas duas macro etapas, ganham dois elementos importantes: (i) o primeiro é a análise do ambiente para verificação da adequação do GMD; e o (ii) segundo seria o detalhamento da base de dados contábil. Logo, o primeiro elemento, entra em uma fase anterior à fase de preparação da base orçamentária, enquanto que esta última é dividida em duas: a primeira seria o detalhamento da base de dados contábil, seguida da proposição das metas de redução de custos.

PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O desenvolvimento do trabalho envolveu doze etapas. A primeira etapa foi a escolha de uma empresa para a aplicação parcial da modelagem ajustada, proposta em Vieira (2011), para isso, passando por dois momentos: (i) diagnóstico da empresa; e (ii) diagnóstico das características adequadas. Para isto, procurou-se uma empresa que tivesse interesse em aplicar a ferramenta e, que se tivesse um mínimo conhecimento sobre a possibilidade de se implantar o GMD.

Esta pesquisa se classifica do ponto de vista dos procedimentos técnicos como pesquisa-ação. Este tipo de pesquisa caracteriza-se pelo envolvimento direto do pesquisador de forma a contribuir com a solução de um problema (GIL, 2008).

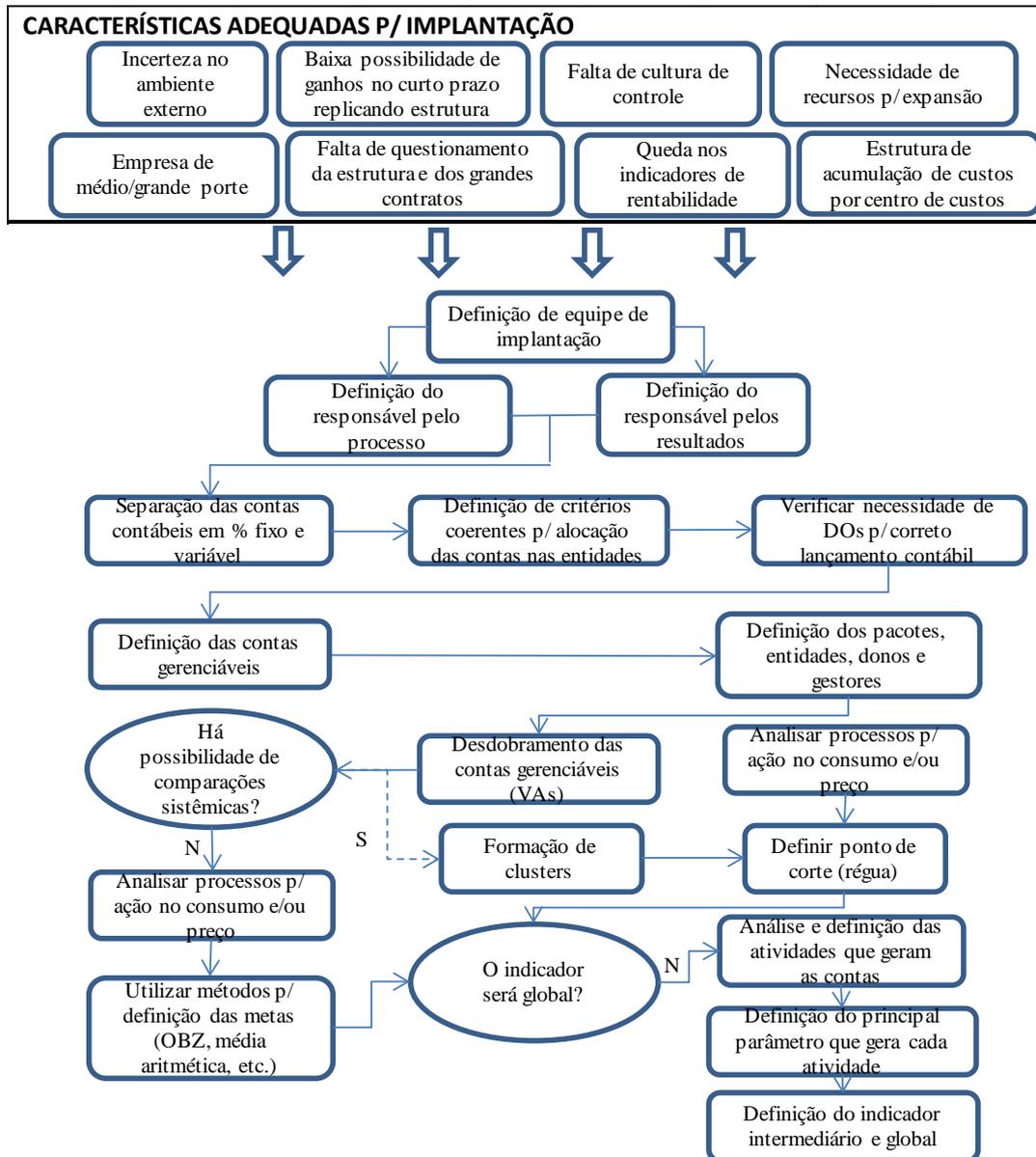


Figura 1 – Parte do modelo de apoio à implantação do GMD
 Fonte: Adaptado de Vieira (2011b)

No diagnóstico da empresa, procurou-se compreender a estratégia da empresa e o papel do orçamento neste contexto, a estrutura societária, e as características mais gerais. No diagnóstico do ambiente, foi feita análise do ambiente externo e interno da empresa, para saber a adequação da ferramenta neste contexto. Nesta fase foram realizadas avaliações do diagnóstico sobre a formação do capital societário da empresa, a natureza de ambientação (se é estática ou dinâmica), a posição estratégica da empresa, a estrutura física, a necessidade de captação de recursos para investimentos estratégicos, a avaliação da gestão quanto à

centralização ou descentralização, a averiguação da existência de gestão e cultura voltada ao controle, entre outras.

A segunda etapa serviu para analisar a estrutura da empresa (organograma) e a sua base de dados contábil. Para análise da base de dados contábil foram feitos vários levantamentos, como a classificação dos custos, o sistema de custeio utilizado, o processo de atribuição dos custos indiretos, a definição dos objetos de custo, entre outros.

Na terceira etapa já se constitui o início da formação da base orçamentária, com o propósito da análise do tipo de indicadores. Para isto, nesta fase foi feita a escolha de uma das unidades hospitalares que compõe todo o hospital. Essa escolha foi feita com base na relevância que a ferramenta teria para a unidade. Neste caso, essa unidade possui um perfil de muitos pacientes do Sistema Único de Saúde (SUS), o qual a empresa não tem possibilidade gerar grandes receitas, incorrendo em pesados déficits, pois o paciente não paga pelos procedimentos, logo as ações de melhoria do resultado econômico recaem sobre o controle dos custos.

A quarta etapa foi a definição das contas gerenciáveis. Juntamente ao *controller* foi realizada a escolha das contas que seriam abordadas pelo GMD. A escolha destas contas teve critérios tanto qualitativos, referentes ao poder de atuação da organização nestas contas no curto prazo, quanto critérios quantitativos, escolhendo as contas que tivessem certa representatividade.

A quinta etapa abarcou a definição dos pacotes. Nesta etapa as contas gerenciáveis foram agrupadas nos pacotes de acordo com a natureza da atividade que origem seu lançamento. Na sexta etapa elencaram-se as principais contas através da análise de Pareto para identificar qual pacote, através destas contas, seria o mais representativo financeiramente para a atuação do GMD.

Na sétima etapa foi feita a escolha de uma entidade, que no caso foi um centro de custo produtivo chamado Centro Cirúrgico, em que há importantes objetos de custo, como o indicador Custo Variável/Cirurgia. Nesta entidade as contas elencadas através do Gráfico de Pareto possuíam grande relevância, sendo que este foi o fator determinante para que o Centro Cirúrgico fosse escolhido, desta forma otimizando os esforços onde há maior potencial de ganho. A escolha das contas também teve caráter qualitativo, pois também foram considerados aspectos de possibilidade de intervenção quanto à redução de custos nessas contas, chamada de identificação das contas gerenciáveis.

Na oitava etapa, um relatório contábil foi gerado, com dados do período de um ano, para o desmembramento das contas escolhidas até o nível mais baixo, chamadas de VAs, no centro de custo Centro Cirúrgico, da instituição hospitalar que mais atendia pacientes via SUS. A nona etapa consistiu na priorização das VAs, para que um pequeno grupo significativo de VAs representasse a maioria do montante da conta. Para isso, foi feita a análise de Pareto seguida da utilização do conceito da curva ABC.

A décima etapa avaliou a possibilidade de comparações sistêmicas que geraria todo um grupo de etapas para a formação de *clusters*, permitindo um *benchmarking* interno para a definição das metas. Na décima primeira etapa avaliou-se a possibilidade de ação nestas VAs, quanto ao local de atuação na consideração de dois fatores: consumo e/ou preço.

Esta análise subsidia a décima segunda e última etapa da aplicação prática, a qual é a definição do tipo de indicador: global ou intermediário. Esta é a definição base para que a VA seja devidamente abordada, de forma a orientar as ações de melhoria. Os valores apresentados no artigo foram alterados, não representando a realidade da empresa.

APLICAÇÃO PRÁTICA E ANÁLISES CRÍTICAS

Nesta seção é apresentado o resultado das etapas propostas na seção anterior. Para facilitar a apresentação os resultados serão mostrados e analisados em cada etapa e, em seguida, serão feitas as considerações da aplicação parcial do modelo proposto por Vieira (2011b).

ETAPA 1 – Escolha da empresa

A escolha da empresa ocorreu em função do interesse da empresa em contar com o GMD, e do diagnóstico do ambiente para a implantação. Quanto ao interesse da empresa em contar com a ferramenta, houve um contato preliminar com a gerente de gestão e desenvolvimento da empresa, que encaminhou a pesquisa para o *controller*, o qual relatou interesse na aplicação da ferramenta.

Diagnóstico geral da Empresa

Primeiramente foi realizado diagnóstico da estrutura geral da empresa, de forma a permitir a correta etapa de análise das características adequadas para a implantação. A

empresa possui uma rede de hospitais separados por especialidades médicas, isto implica em unidades hospitalares de características bem distintas quanto à utilização dos recursos; à clientela atendida e às operações de atendimento ao usuário.

Quanto à formação de capital da empresa, ela é formada 100% por capital privado, porém este tipo de empresa possui fortes características sociais, pois deve atender no mínimo 60% dos pacientes via o Sistema Único de Saúde (SUS). Se não há 60% de pacientes SUS, a empresa deve desenvolver outras formas de gratuidades. Isto implica que neste sistema os pacientes não pagam pelos procedimentos e o governo subsidia parte desta consulta. Em contrapartida, a empresa só incorre nos impostos relativos à pessoal, não precisando pagar impostos como Imposto de Renda.

Quanto à gestão da empresa, apesar de estar seccionada em algumas unidades, existe a centralização da gestão. As diversas áreas de apoio da empresa, como Recursos Humanos, Controladoria, Compras, Tecnologia da Informação (TI), entre outras, estão localizadas em um prédio central às unidades, a qual compila as informações repassadas pelas unidades.

Quanto à estratégia da empresa, há reuniões anuais para definição do planejamento estratégico, o qual é extrapolado, quanto ao horizonte de tempo analisado, para cinco anos. Derivado do planejamento estratégico, o orçamento está em fase incipiente de traduzir o plano da empresa para estes cinco anos adiante, de forma a planejar os recursos para a consecução dos objetivos. Atualmente, o orçamento apenas funciona para planejamento e controle para o período fiscal seguinte.

O orçamento utilizado pela empresa é o chamado Orçamento Empresarial, que é a forma mais comum de orçamentação nas empresas. Porém, na empresa, ele possui além da função tradicional de planejamento, a função de controle. Os gestores das áreas possuem metas para as contas contábeis e são cobrados caso estas não sejam cumpridas; mas estas metas são baseadas no período anterior, considerando a incorporação e o planejamento para o ano fiscal vindouro. Isto implica que, se existem ineficiências nos processos, estes são repassados aos anos seguintes, assim como, não há análises que orientem uma redução justa caso haja essa perspectiva para as áreas.

Diagnóstico específico das características do ambiente

Após o diagnóstico da empresa, foi realizado o diagnóstico do ambiente buscando a compreensão da existência das características favoráveis à implantação do GMD, apresentadas em Vieira (2011b). Neste sentido, as análises foram facilitadas, pois na pesquisa exploratória realizada por estes autores, uma das empresas visitadas também era um hospital. A seguir, as análises são apresentadas conforme consta nas características favoráveis para implantação do GMD, em Vieira (2011b).

A **incerteza no ambiente externo**, a **baixa possibilidade de ganhos no curto prazo replicando estrutura** e a **queda nos indicadores de rentabilidade**, foram características relatadas pela empresa, já que a partir do planejamento estratégico foi levantada a possibilidade de perda de *marketshare* devido às vantagens que os concorrentes possuem quanto às características de atendimento e também pelo fato da empresa ter passado por recente expansão, em que a capacidade de geração de novas receitas por causa do aumento da capacidade de atendimento esteja chegando no seu limite. Nos últimos poucos anos, a empresa também alega que os indicadores de rentabilidade estão operando no limite.

A **falta de cultura de controle** foi uma característica parcialmente identificada, pois como o orçamento é instrumento de controle, a empresa apresenta certa cultura contra os desperdícios, mas mais em nível gerencial, sendo que nas áreas mais operacionais percebe-se oportunidade de mudança de comportamento. Um dos problemas quanto à mudança de cultura, é a falta de política de remuneração variável que, na sua ausência dificulta muito o processo de controle, principalmente se o objetivo é a redução de despesas.

Também foi relatada uma **necessidade de recursos para expansão**, já que a capacidade produtiva da empresa está chegando a um patamar estável depois de haver recente ampliação física, a empresa afirma que tem buscado atuar em outras plantas, já que não mais espaço para ampliar as unidades hospitalares que compõem o hospital no local onde se encontram. Por isto, a empresa tem buscado parceiros como o governo para o levantamento de recursos para expansão.

A empresa também apresenta ser de **grande porte** com uma estrutura funcional de **acumulação de custos por centro de custo**, confirmando uma estrutura grande o suficiente que suporte a introdução de vários gestores como gestores de pacote e que permita oportunizar ganhos de escala, com as informações contábeis disponíveis nos diversos centros de custo (os quais são as potenciais entidades).

ETAPA 2–Diagnóstico da base de dados contábil

A segunda etapa do processo foi a navegação na base de dados contábil do hospital. Como detalhamento deste processo procurou-se entender (i) o sistema de custeio da empresa como ferramenta gerencial de informação; e (ii) como as informações estão dispostas no sistema.

Quanto ao sistema de custeio, a empresa utiliza o método do centro de custos recíproco, o qual é, quantitativamente, a melhor variação deste método, pois considera, na atribuição dos custos indiretos entre os centros de custo, que estes centros trabalhem uns para outros, estabelecendo uma atribuição de custos em que um centro distribua e receba custos do mesmo centro de custo (SCHWENKE *et al.*, 2010).

A empresa utiliza a separação dos custos em fixos ou variáveis, e diretos ou indiretos. Apesar da maioria das contas apresentarem parcelas fixas e variáveis, a empresa apenas classifica como sendo totalmente fixo ou totalmente variável. Porém, no DRE da empresa, as classificações presentes são custos variáveis diretos e os custos fixos. Como apresentado na Figura 2. Na Figura 2 evidencia-se que o hospital considera os materiais indiretos, como a roupa, material médico hospitalar e instrumental cirúrgico, como custos fixos.

Sabendo a classificação que é feita para os custos, mais o processo de atribuição, faz-se necessário entender os objetos de custo do hospital. Para fins de controle gerencial contábil, os objetos de custo são quatro: (i) consulta; (ii) paciente/dia; (iii) cirurgia; e (iv) exames.

ETAPA 3– Escolha de uma das unidades hospitalares

Após a escolha da empresa, houve a necessidade de se escolher uma das unidades hospitalares que a compõe para a implantação parcial do GMD. Para isto, se consideraram os seguintes aspectos: primeiramente foi realizado um diagnóstico da disposição dos dados contábeis, como forma de se identificar se havia discrepância na qualidade dos dados disponíveis entre as diferentes unidades hospitalares. Em seguida, foi feita a discussão junto a empresa, se havia alguma unidade que o controle dos custos seria mais importante do que as outras. Por último, verificou-se quanto cada unidade contribuía para o montante de custos total do hospital durante o último ano fiscal, referente a 2010.

Para o primeiro aspecto, não havia diferença na escolha entre as unidades hospitalares, pois como a gestão é centralizada, isto implica que os dados contábeis também são centralizados. A diferença maior que poderia ocorrer, seria se alguma unidade tivesse problema ao gerar as informações para a área de gestão, porém, como foi relatado, o processo de lançamento das contas contábeis é bastante automatizado pelo sistema, não havendo maiores problemas. Quanto à diferença entre a qualidade das informações geradas nas unidades hospitalares, também não se identificaram discrepâncias.

* 15. CUSTOS VARIÁVEIS DIRETOS
16. Medicamentos
17. Matl Médico Hospitalar
18. Órteses e Próteses
19. Gasoterapia
20. Gêneros Alimentícios
21. Honorários Profissionais
22. Transferidos(Compra)
*** 23. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO
** 24. CUSTOS FIXOS
* 25. Custos com Pessoal
26. Salários/Encargos
27. Honor.Prof.Fixos
28. Cursos e Treinamentos
* 29. Custos com Materiais
30. Instrumental Cirúrgico
31. Material de Manutenção
32. Rouparia
33. Matl Assepsia e Limpeza
34. Matl Exped e Cons Geral
35. Outros Materiais
* 36. Custos Gerais
37. Serviços de Terceiros
38. Conservação e Reparos
39. Energia Elétrica
41. Comunicações
42. Propaganda e Publicidade
44. Aquisição de Periódicos
45. Viagens, estadias e ajuda de custo
46. Transportes
49. Despesas Legais
50. Fretes e Carretos
53. Perdas Eventuais
59. Outros Custos Eventuais
60. Locação/Manutenção Softwares Licen.
64. Aluguéis
65. Coletas de Lixo
67. Arrend.Mercantil - Leasing
70. Serviços Contratados Internamente
73. Publicações Administrativas
74. Reciprocidade Comodato Impressoras
76. DEPRECIACÕES/AMORTIZAÇÕES

Figura 2 – Estrutura de classificação dos custos do DRE da empresa

O fator definitivo da escolha da unidade hospitalar para a aplicação parcial do GMD recaiu sobre o segundo aspecto. Dentre as unidades hospitalares, que em conjunto, são

geradoras de receita para o hospital como um todo, uma das unidades apresentava taxas maiores de atendimento de pacientes via SUS do que as outras unidades, por causa do perfil do atendimento.

Dado que o montante de custos de uma das sete unidades hospitalares representava 20,2% de todos os custos corporativos, e a partir da prerrogativa de que esta unidade, para apresentar resultados financeiros satisfatórios, depende mais do que as outras do controle dos custos, já que atende mais pacientes pelo SUS, os quais não geram receita, esta unidade foi escolhida para a aplicação parcial do GMD.

A classificação da natureza dos custos permite o entendimento que irá orientar os esforços mais importantes na redução dos custos, se serão abordados os custos operacionais, tipicamente de natureza variável, os ou custos da área de apoio, tipicamente formado por custos fixos. Enquanto que, os objetos de custo orientam o GMD, para saber quais são os principais indicadores intermediários utilizados pelo hospital que serão utilizados para controle.

Por exemplo, um indicador intermediário que é controlado pela empresa é o custo variável por cirurgia, que se refere ao objeto de custo de cirurgia. Este custo possui uma meta, e seu custo é controlado mensalmente.

ETAPA 4–Definição das contas gerenciáveis

Esta etapa diz respeito à definição das contas que serão abordadas pelo GMD, sendo que as outras sofrerão a abordagem de planejamento e controle através do Orçamento Empresarial, a qual já foi discutida. A definição das contas gerenciáveis foi feita em conjunto com a empresa, através do critério de poder de atuação da equipe sobre determinada conta, sendo que o resultado desta classificação é apresentado na Figura 3.

	* 15. CUSTOS VARIÁVEIS DIRETOS
	16. Medicamentos
	17. Matl Médico Hospitalar
	18. Órteses e Próteses
	19. Gasoterapia
	21. Honorários Profissionais
	** 24. CUSTOS FIXOS
* 25. Custos com Pessoal	26. Salários/Encargos
	27. Honor.Prof.Fixos
	28. Cursos e Treinamentos
* 29. Custos com Materiais	30. Instrumental Cirúrgico
	31. Material de Manutenção
	32. Rouparia
	33. Matl Assepsia e Limpeza
	34. Matl Exped e Cons Geral
	35. Outros Materiais
* 36. Custos Gerais	38. Conservação e Reparos
	39. Energia Elétrica
	41. Comunicações
	42. Propaganda e Publicidade
	60. Locação/Manutenção Softwares Licen.
	64. Aluguéis
	65. Coletas de Lixo
	73. Publicações Administrativas
	74. Reciprocidade Comodato Impressoras

Figura 3 – Definição das contas gerenciáveis

ETAPA 5 – Definição dos pacotes

Após a definição das contas gerenciáveis, estas podem ser agrupadas em pacotes, de forma que um gestor de alguma entidade será escolhido para gerenciar este pacote. Isto implica que este gestor será responsável pelo resultado do pacote, que incluem uma ou mais contas gerenciáveis.

Para este agrupamento se considera a natureza que gerou o lançamento contábil, resultando em contas agrupadas através da análise das atividades principais que as geram. Além disto, se definiu que contas com valores menores do que quinze mil reais mensais, também não seriam contempladas nos pacotes, em um primeiro momento, o impacto seria muito pequeno. O agrupamento dos pacotes é mostrado na Figura 4.

ETAPA 6 – Priorização dos pacotes

Após a definição dos pacotes, estes foram priorizados, através da análise de Pareto para dar foco nos pacotes que possibilitariam significativo impacto para a organização. Além desta análise quantitativa, também se fez uma análise qualitativa, pois não somente os pacotes de altos valores foram escolhidos, mas dentre estes, também os que havia maior visibilidade para atuar no combate aos desperdícios. A análise de Pareto é representada na Figura 5.

PACOTE	CONTA GERENCIÁVEL
MATERIAIS DIRETOS	16. Medicamentos
	17. Matl Médico Hospitalar
	18. Órteses e Próteses
	19. Gasoterapia
PESSOAL	21. Honorários Profissionais
	26. Salários/Encargos
	27. Honor.Prof.Fixos
	28. Cursos e Treinamentos
MATERIAIS INDIRETOS	30. Instrumental Cirúrgico
	32. Rouparia
	33. Matl Assepsia e Limpeza
	34. Matl Exped e Cons Geral
	35. Outros Materiais
MANUTENÇÃO	31. Material de Manutenção
	38. Conservação e Reparos
ENERGIA ELÉTRICA	39. Energia Elétrica
COMUNICAÇÕES	41. Comunicações
MARKETING	42. Propaganda e Publicidade
	73. Publicações Administrativas
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	60. Locação/Manutenção Softwares Licen.
ALUGUÉIS	64. Aluguéis
DEJETOS	65. Coletas de Lixo
IMPRESSORAS	74. Reciprocidade Comodato Impressoras

Figura 4 – Definição dos pacotes

CONTA CONTÁBIL	REPRES.	CONTA CONTÁBIL	REPRES.
26. Salários/Encargos	41,84%	37. Serviços de Terceiros	0,06%
21. Honorários Profissionais	14,66%	70. Serviços Contratados Internamente	0,05%
18. Órteses e Próteses	14,28%	60. Locação/Manutenção Softwares Licen.	0,02%
16. Medicamentos	8,77%	20. Gêneros Alimentícios	0,02%
22. Transferidos(Compra)	7,06%	50. Fretes e Carretos	0,01%
17. Matl Médico Hospitalar	5,20%	44. Aquisição de Periódicos	0,01%
76. DEPRECIAÇÕES/AMORTIZAÇÕES	2,70%	67. Arrend.Mercantil - Leasing	0,01%
27. Honor.Prof.Fixos	0,92%	45. Viagens, estadias e ajuda de custo	0,00%
31. Material de Manutenção	0,90%	42. Propaganda e Publicidade	0,00%
39. Energia Elétrica	0,86%	28. Cursos e Treinamentos	0,00%
38. Conservação e Reparos	0,65%	46. Transportes	0,00%
34. Matl Exped e Cons Geral	0,51%	35. Outros Materiais	0,00%
32. Rouparia	0,44%	73. Publicações Administrativas	0,00%
19. Gasoterapia	0,39%	41. Comunicações	0,00%
33. Matl Assepsia e Limpeza	0,21%	30. Instrumental Cirúrgico	0,00%
64. Aluguéis	0,17%	59. Outros Custos Eventuais	0,00%
74. Reciprocidade Comodato Impressoras	0,13%	53. Perdas Eventuais	0,00%
65. Coletas de Lixo	0,12%	49. Despesas Legais	0,00%

Figura 5 – Análise de Pareto para identificar as contas mais significativas da unidade

Através da Figura 5, as contas Órteses e próteses, Medicamentos e Material Médico Hospitalar foram identificadas como as mais representativas, representando 28,25% de todos os custos da unidade hospitalar, dado a análise qualitativa de que nestas contas há maior

possibilidade de ação em um primeiro momento do que contas maiores como Salários/Encargos e Honorários Profissionais. Estas três contas, mais a conta de Gasoterapia, compõem o pacote de Materiais Diretos. Porém, como a representatividade da Gasoterapia é baixa, se escolheu apenas as três contas já mencionadas para priorizar as ações de melhoria.

ETAPA 7 – Definição de uma entidade

De posse da análise das contas que são mais representativas quantitativamente, e a visualização de que pacote pertencem, e que sejam de mais fácil atuação, se levantou em que entidade da unidade hospitalar escolhida, estas contas continham maior impacto. Logo, se tem as contas Órteses e Próteses, Medicamentos e Material Médico Hospitalar, que compõem o pacote de Materiais Diretos no centro de custos Cirúrgico.

Este centro de custos Cirúrgico é o que tem o indicador intermediário do custo variável direto por cirurgia. Logo, este centro de custo concentra a maior parte destas três contas e por este motivo foi escolhido com a entidade de aplicação piloto do GMD.

ETAPA 8 – Definição das variáveis de análise (VAs)

Nesta etapa as contas Órteses e Próteses, Medicamentos e Material Médico Hospitalar foram desmembradas no nível mais detalhado de onde ocorrem, chamado de variável de análise. Neste nível é que as ações serão planejadas e medidas, de forma que impactem nas contas associadas e em um nível acima, nos pacotes. Dependendo do tipo de conta, a própria conta será a VA, caso não exista o desmembramento da conta ou caso se julgue que a conta não precise ser desmembrada.

ETAPA 9 – Priorização das VAs

Após o levantamento das VAs identificou-se a necessidade de focar nas principais VAs que impactam nas três contas. Para isto foi feita uma análise de Pareto novamente, para visualizar as VAs de maior impacto e em seguida se fazer uma classificação ABC, de forma a focar somente em poucos itens que representassem entre 70% a 80% dos custos totais destas contas. Essa etapa se fez necessária, pois foram identificadas muitas VAs que compõem a

conta. A Figura 6 apresenta esta priorização para a conta de Órteses e Próteses, Material Médico Hospitalar e Medicamentos respectivamente.

Conta: Medicamentos				
ITENS 'A'				
	Texto breve material	Total	Represent. \$	Acumulado
1	CLORETO SODIO 0,9% SIST FECH 1000ml-CX16	92.519,95	11,32%	11,32%
2	SEVOFLURANO-100ML	90.050,48	11,02%	22,33%
3	PROPOFOL 1% 50ML SERINGA PFS	63.030,93	7,71%	30,05%
4	REMIFENTANIL INJ 2MG	57.389,58	7,02%	37,07%
5	PROPOFOL INJ 10MG/ML-20ML	26.185,84	3,20%	40,27%
6	ISOFLURANO-100ML	24.350,21	2,98%	43,25%
7	MIDAZOLAM INJ 5MG/ML-3ML	23.544,30	2,88%	46,13%
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
30	FENTANILA INJ 0,05MG/ML-10ML	6.024,31	0,74%	80,08%

Resumo	
total de utilizações	2816
total de medicamentos	433
ITENS A	30
Repres. Física	6,93%
Repres. \$	80,08%

Figura 6 – Priorização das VAs

ETAPA 10 – Avaliação da possibilidade de comparações sistêmicas

Com todas as informações contábeis levantadas, verifica-se a possibilidade de se estabelecer comparações sistêmicas através de *benchmarkings* externos e internos, para se estabelecer as metas. A empresa não acenou com esta possibilidade, pois quanto à busca por referenciais externos, não soube avaliar tal possibilidade. Quanto ao *benchmarking* interno, entre as unidades hospitalares, não foi possível estabelecer este comparativo, pois estas possuem características de utilização de recursos muito diferenciadas, por justamente, estarem separadas por especialidades médicas.

ETAPA 11 – Analisar processo p/ avaliar ação no consumo e/ou preço

Dado que, em um primeiro momento, não há possibilidade de se estabelecer uma comparação sistêmica para as VAs, parte-se para a análise de ação para o atingimento da meta. É necessário que esta análise se faça antes da própria definição da meta, pois o

indicador da meta de redução de custo deve ser gerado de acordo com o tipo de ação em que há possibilidade de se desenvolver na entidade.

Quanto à utilização dos recursos que compõem as três contas, estes no curto prazo, não seriam possíveis de se estabelecer indicadores intermediários de consumo, pela dificuldade de se levantar informações e ainda estabelecer as ações juntamente aos médicos e às enfermeiras. A dificuldade de se levantar informações, reside no fato de que precisariam levantar informações quanto a utilização destes recursos, expressos pelas VAs, por tipo de cirurgia, e ainda assim, a utilização dos recursos depende da variável paciente, que praticamente impossibilita um estabelecimento de padrão, mas não impede que se defina uma referência.

Logo, as ações possíveis, no curto prazo, incidem sobre o preço dos medicamentos, os quais possuem variação no ano, conforme a Figura 7. O preço informado é baseado no método do Custo Médio Ponderado para valoração dos estoques. Um problema identificado nesta fase é quanto o local das ações para a atuação sobre o preço.

A área de Compras da empresa concentra todas as compras das três contas, mas o custo destes materiais incide sobre a entidade do centro cirúrgico que apenas tem poder de redução de custo quanto ao consumo. Logo, as ações para esta entidade melhorar seus indicadores ocorre em outra entidade, que é a área de Compras.

Mês	Materi	Texto breve material	Qtd.en	Valor Un	Valor tot
3	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	5	162,79	813,94
4	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	1	180,00	180,00
5	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	4	292,41	1.169,62
6	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	1	89,18	89,18
7	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	1	89,18	89,18
10	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	2	6.232,50	12.465,00
11	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	5	221,04	1.105,18
12	31294	PLACA 1/3 TUBULAR 3,5	2	358,76	717,51

Figura 7 – Exemplo de variação de preços de uma VA

Na Figura 7 pode-se observar que o preço ao longo do mês de Março à Dezembro de 2010, variou em até 6.989%. Isto pode levantar suspeitas sobre a qualidade destas informações ou ainda pode-se inferir que este material foi importado ou que há variações para este material, sendo que algumas variações deste material custam muito mais do que outras.

ETAPA 12 – Definição do tipo de indicador (global ou intermediário)

Dado que as possibilidades de atuação para redução dos indicadores recaem no preço, optou-se por atuar, pelo menos na etapa inicial, com o indicador global das VAs. Isto implica que estas VAs não são desmembradas em indicadores intermediários em função de algum parâmetro, como por exemplo, consumo por paciente. Dado este cenário e adicionando-se o fato de que se encontrou variação no preço das VAs adquiridas ao longo do período de 2010, optou-se por se definir o indicador do tipo global para o controle das metas.

A próxima etapa a ser desenvolvida seria a definição quantitativa para estes indicadores globais, mas para isso, o gestor do pacote dos materiais diretos deveria analisar juntamente com a área de Compras o porquê das grandes variações dos preços para as VAs mais representativas, e definir ações que serão padronizadas em DOs, para os próximos períodos, que atuem em uma melhor compra destes recursos.

Análise do grau de aplicação da aplicação prática frente ao do modelo ajustado

Nesta seção é feita a análise do grau da aplicação prática frente à parte do modelo ajustado que foi contemplada, conforme a verificação das etapas propostas e as etapas desenvolvidas. Esta análise consta na Figura 8. Como se trata de uma implantação parcial em que se pretende desenvolver uma aplicação piloto surgiram algumas etapas adicionais às da Figura 8, assim como outras não foram desenvolvidas.

As fases que não foram desenvolvidas envolvem a definição da equipe, exceto para a definição do *controller*, pois como a aplicação foi piloto, abrangendo as etapas de definição do responsável pelo processo, definição do responsável pelos resultados e definição da equipe de implantação. Mais adiante, e etapa de utilizar outros métodos para a definição das metas (análise Base-Zero, média aritmética, etc.) também não foi desenvolvida, pois esta análise quantitativa requer, anteriormente, a definição do gestor do pacote e a análise do processo para se propuser uma meta viável que será negociada com o gestor da entidade.

FASE MACRO	ETAPAS DETALHADAS OU CARACTERÍSTICAS DO AMBIENTE ADEQUADO	ETAPA DESENVOLVIDA?
Análise do Ambiente	Incerteza no ambiente externo	Sim
	Baixa possibilidade de ganhos no curto prazo replicando estrutura	Sim
	Falta de cultura de controle	Sim
	Necessidade de recursos p/ expansão	Sim
	Empresa de médio/grande porte	Sim
	Falta de questionamento da estrutura e dos grandes contratos	Sim
	Queda nos indicadores de rentabilidade	Sim
	Estrutura de acumulação de custos por centro de custo	Sim
Definição da equipe	Definição de equipe de implantação	Não
	Definição do responsável pelo processo	Não
	Definição do responsável pelo resultado	Não
Preparação da base de dados contábil	Separação das contas contábeis em % fixo e variável	Já presente
	Definição de critérios coerentes p/ alocação das contas nas entidades	Já presente
	Verificar necessidade de DOs p/ correto lançamento contábil	Sim
	Definição das contas gerenciáveis	Sim
	Desdobramento das contas gerenciáveis (VAs)	Sim
Definição da estrutura geral	Definição dos pacotes, entidades, donos e gestores	Parcialmente
Preparação das metas	Analisar processos p/ ação no consumo e/ou preço	Parcialmente
	Análise e definição das atividades que geram as contas	Não necessária
	Definição do principal parâmetro que gera cada atividade	Não necessária
	Definição do indicador intermediário e global	Não necessária
	Utilizar outros métodos p/ definição das metas (OBZ, média aritmética, etc.)	Não
	Formação de <i>clusters</i>	Não necessária
	Definição do ponto de corte (régua)	Não necessária

Figura 8 – Verificação das etapas desenvolvidas frente às etapas propostas do modelo ajustado

As etapas definidas na Figura 8 como ‘não necessárias’ são as etapas que não precisaram ser desenvolvidas, pois se identificou que não havia possibilidade de se desenvolver comparações sistêmicas e também que o indicador seria do tipo global. Já a fase de definição da estrutura geral foi parcialmente desenvolvida, pois apenas os pacotes foram escolhidos, assim como a etapa de análise dos processos para ação no consumo e/ou no preço, que também foi parcialmente desenvolvida já que as ações resultantes para se melhorar agir no preço não foram definidas.

O trabalho contemplou as etapas referentes até a definição do tipo de indicador que será controlado, sendo que as metas quantitativas para as VAs dependem da proposta do gestor de pacote, baseada na análise dos preços com a área de Compras. Se a área de Compras

não concordar com as metas definidas pelos gestores do pacote, ela apresenta uma justificativa e a meta é negociada.

O trabalho foi desenvolvido até a definição do tipo dos indicadores, pois contempla as etapas em que apenas a presença do pesquisador e do *controller* foram necessárias, pois a empresa, durante a aplicação prática, não disponibilizou um número maior de pessoas para que fosse possível avançar na implantação do GMD.

Porém, mais importante do que o avanço nas etapas, são todas as discussões iniciais que alicerçam uma base sólida para que o trabalho seja desenvolvido em nível corporativo, incluindo o diagnóstico das características adequadas para a implantação e o detalhamento das informações do sistema gerencial contábil e das etapas de formação dos indicadores. Além disto, evidenciou-se que o modelo proposto por Vieira (2011b) não apresenta etapas diferenciadas para as contas gerenciáveis fixas ou variáveis, apesar do diagnóstico destas contas ser importante para entender onde será o foco maior das ações de melhoria.

Uma etapa adicional que foi desenvolvida surge, porque a aplicação foi pontual em uma entidade, e não de forma holística, como foi observada na pesquisa exploratória de Vieira (2011b). Logo, precisou se realizar a escolha de uma das unidades hospitalares, de uma das entidades desta unidade, a priorização das contas a serem abordadas, e a escolha do pacote, as quais são etapas que não constam na Figura 8.

Porém, uma das etapas desenvolvidas na aplicação prática que não consta na Figura 8, e que talvez seja necessária para diversos casos práticos, é a priorização das VAs. Ao se desdobrar as contas gerenciáveis nas VAs, podem surgir muitas rubricas que compõem a conta, como no caso aqui apresentado. Logo, é necessário utilizar ferramentas de priorização quantitativa, assim como a análise daquelas VAs que possuem maior possibilidade de ganho com o menor esforço, assim como foi realizada para a priorização das contas.

CONCLUSÃO

Quanto ao objetivo principal deste artigo, o qual visa à aplicação prática parcial do modelo proposto por Vieira (2011b), as etapas foram desenvolvidas e analisadas criticamente, atendendo à proposta do trabalho. Procurou-se, através da aplicação prática do modelo em uma unidade hospitalar de um complexo, desenvolver as etapas de caracterização

do ambiente, diagnóstico e detalhamento do sistema de informação gerencial contábil e detalhamento das etapas de criação dos indicadores.

Como limitação, a aplicação prática não pôde contemplar as demais etapas propostas em Vieira (2011b), pois o desenvolvimento das demais etapas envolveria muitos outros funcionários da empresa, os quais não estavam disponíveis durante o desenvolvimento desta pesquisa. Contudo, a definição destas etapas iniciais de preparação da base para a efetiva implantação do GMD se mostram oportunas, pois estas definições se mal executadas e avaliadas, podem apresentar como produto, um desenvolvimento da ferramenta em um contexto que não seja propício, e que é baseado em informações distorcidas. Por estes motivos, justifica-se a validade do trabalho desenvolvido.

Destaca-se, através da avaliação das etapas desenvolvidas neste trabalho em comparação com as etapas propostas em Vieira (2011b) que surgiu a necessidade de se priorizar as VAs como forma de se delimitar as ações onde elas tem maior possibilidade de ganho, de forma a diminuir o extenso número de variáveis que podem emergir no detalhamento das contas gerenciáveis.

Por fim, não se identificou diferenças no desenvolvimento das etapas, ao se optar por oportunidades de melhoria devido à variabilidade das contas gerenciáveis (fixas ou variáveis). É evidente que a tratativa destas contas serão diferenciadas, mas na implantação da ferramenta como um todo, não se diferencia se a ferramenta que está sendo implantada é o DDO ou o GMD.

Como sugestão para futuras pesquisas, sugere-se a pesquisa-ação para o desenvolvimento das etapas posteriores a estas que foram executadas, envolvendo um maior número de participantes para subsidiar principalmente as questões técnicas internas da organização. Sugere-se também um trabalho específico que envolva as esferas da tecnologia de informação das empresas com o processo de implantação do GMD, já que a ferramenta é fruto das informações disponíveis dos sistemas de informação das empresas.

REFERÊNCIAS

BARTILOTTI, Vanessa F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações**. Belo Horizonte, 86 páginas. Dissertação

(Mestrado em Administração) – Curso de Mestrado Profissional da Faculdade de Estudos Administrativos, FEAD, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed., 11ª reimp. São Paulo: Atlas, 2008.

GRIPPA, Diego B. 2005. **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o Gerenciamento Sistêmico de Despesas (GESIDE)**. 2005. 59f. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Transportes, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Strategic cost management: expanding scope and boundaries. **Cost Management**, v. 17, n. 1, p. 23 – 30, jan./fev. 2003.

SILVA, Adriana C.; GONÇALVES, Rozana C. M. G. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização do uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multi caso. **Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 4, n. 1, p. 163 – 184, 2008.

SCHWENKE, A.; SOUZA, J. S.; VIEIRA, G. F.; KLIEMANN, F. J. Aplicação do método matricial para melhoria da alocação dos custos indiretos – o caso de uma indústria metal-mecânica. **In.: XVII Congresso Brasileiro de Custos**, Belo Horizonte, 2010.

VIEIRA, G. F.; KLIEMANN, F. J. **Uma análise de integração e comparação entre as ferramentas de redução de custos: Orçamento Base-Zero, Orçamento Matricial e Custeio-Alvo/Custeio Kaizen**. Dissertação de Mestrado Acadêmico em Engenharia de Produção (em avaliação), 2011.

_____. **Um estudo exploratório sobre as ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no gerenciamento matricial de despesas: conceituação e modelagem**. Dissertação de Mestrado Acadêmico em Engenharia de Produção (em avaliação), 2011.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial - o caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 89f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Departamento de Pós-Graduação em Engenharia de

Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este capítulo apresenta inicialmente as conclusões da dissertação, apresentando-se também sugestões para pesquisas futuras.

5.1 Conclusões

Esta dissertação versa sobre um estudo exploratório sobre as ferramentas de melhoria do resultado econômico, com destaque particular ao GMD, a partir, essencialmente, de análises qualitativas, como forma de contribuir no estudo dos âmbitos tanto do orçamento quanto das ferramentas de melhoria e controle. Para se atingir estes objetivos foram desenvolvidos três artigos.

O primeiro artigo buscou contextualizar o GMD (chamado de OM naquele artigo) no contexto dos sistemas gerenciais contábeis (*Management Accounting System – MAS*), através de uma análise comparativa entre esta ferramenta, o OBZ e o Custeio-Alvo/Custeio-Kaizen, pois a literatura apontava o OBZ como o conceito que deu origem ao GMD. Adicionalmente, o Custeio-Alvo/Custeio Kaizen apresenta um escopo complementar às duas primeiras ferramentas. Este artigo foi desenvolvido exclusivamente apoiado em revisão da literatura consultada.

Como resultados, apresenta-se uma modelagem de integração estas três ferramentas e uma análise comparativa delas, abordando os seguintes aspectos: (i) estrutura lógica e conceitos gerais; (ii) processo de implantação ; (iii) resultados alcançáveis; e (iv) outros aspectos ,além das análises críticas resultantes.

O segundo artigo contemplou um novo conceito sobre o OM, a partir da revisão teórica das três ferramentas de melhoria do resultado econômico (GMD, DDO e GMR). A partir da revisão teórica específica do GMD, chegou-se em um modelo de apoio à implantação baseado na literatura. Em seguida, este modelo foi ajustado com o suporte das análises críticas oriundas da pesquisa exploratória.

Como resultado, há o novo posicionamento do OM quanto à sua conceituação e uma modelagem proposta para apoiar a implantação do GMD. Esta modelagem acrescenta muitas outras etapas em comparação com as modelagens anteriores, com destaque às fases de caracterização do ambiente adequado, da preparação da base dados contábeis e do detalhamento das etapas de criação dos indicadores.

Finalmente, o terceiro artigo abordou uma aplicação parcial da modelagem proposta para apoiar a implantação do GMD, mais especificamente contemplando até a etapa de definição dos tipos de indicadores a serem utilizados. A aplicação foi realizada em uma unidade específica de um complexo hospitalar da região metropolitana de Porto Alegre.

Os principais resultados obtidos foram a validação das etapas do modelo de apoio à implantação do GMD proposto e identificação de algumas oportunidades de melhoria, o que ressalta a potencialidade da utilização do GMD como ferramenta de melhoria do resultado econômico. Esses resultados foram alcançados a partir de análises decorrentes do desenvolvimento das etapas do modelo proposto, e sedimentam a importância de uma correta avaliação das definições iniciais para que a implantação do GMD, das quais destacam-se uma boa e prévia avaliação do ambiente de aplicação, um adequado detalhamento das informações contábeis e seguir-se um fluxo adequado para a definição das metas de redução de custos.

Os resultados obtidos com esta dissertação possibilitam consolidar a conceituação sobre o significado do OM, e dentro desse contexto fornecer uma modelagem estruturada de apoio à implantação do GMD.

5.2 Sugestões para trabalhos futuros

Através do desenvolvimento do trabalho, foi possível identificar algumas sugestões para trabalhos futuros: *(i)* como o trabalho teve caráter conceitual, sugere-se que a partir dele sejam realizadas pesquisas quantitativas que permitam avançar em questões pontuais da aplicação do GMD, e particularmente aquelas relativas à cultura das organizações onde ele será aplicado; *(ii)* desenvolver pesquisas quanto ao DDO e ao GMR, já que há sobre essas ferramentas há ainda menos bibliografia de caráter acadêmico; *(iii)* aplicar a modelagem proposta em outros cenários fora da região Sul do Brasil; *(iv)* discutir a aplicabilidade da modelagem proposta para organizações de pequeno porte *(v)* desenvolver métodos quantitativos para definição das metas orçamentárias; *(vi)* realizar a aplicação prática conjunta das três ferramentas (GMD, DDO e GMR) que compõem o Orçamento Matricial (OM).