

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

Priscilla Thomazinho Carvalho

**O USO DO ORÇAMENTO MATRICIAL COMO UMA FERRAMENTA PARA O
PLANEJAMENTO ECONÔMICO-FINANCEIRO E PARA A MELHORIA DE
RESULTADOS**

Porto Alegre

2012

Priscilla Thomazinho Carvalho

O uso do orçamento matricial como uma ferramenta para o planejamento econômico-financeiro e para a melhoria de resultados

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 Profissional, na área de concentração em Sistemas de Produção.

Orientador: Professor Francisco José Kliemann Neto, Dr.

Porto Alegre

2012

Priscilla Thomazinho Carvalho

O uso do orçamento matricial como uma ferramenta para o planejamento econômico-financeiro e para a melhoria de resultados

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

Prof. Francisco José Kliemann Neto, Dr.
Orientador PPGEP/UFRGS

Profa. Carla Schwengber ten Caten,
Dra.
Coordenadora PPGEP/UFRGS

Banca Examinadora:

Professor Carlos Alberto Diehl, Dr. (UNISINOS)

Professor Cláudio José Müller, Dr. (UFRGS)

Professor Ricardo Augusto Cassel, *Ph.D.* (UFRGS)

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo.”

Albert Einstein

Dedico este trabalho aos meus pais William e Cleide, ao meu marido Alexandre e a minha recém-chegada filha Julia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais William e Cleide por terem me ensinado a ter persistência e lutar pelos meus objetivos tornando a pessoa que sou hoje. Obrigada pelo apoio e confiança.

Ao meu marido Alexandre pela paciência enquanto eu escrevia esta dissertação, pelo tempo dedicado a mim e pelo apoio para que eu chegasse até aqui.

As minhas amigas Alexandra e Joseane pelo companheirismo e auxílio na revisão do texto. Muito obrigada.

Aos professores do PPGEP que me ajudaram a tornar possível esta dissertação.

RESUMO

O aumento da competitividade desafia as empresas a utilizarem novas ferramentas de gestão para que consigam manter-se e destacar-se frente a seus concorrentes. Uma ferramenta de apoio à decisão para os administradores é o orçamento, o qual vem sofrendo alterações ao longo dos anos devido a ineficiências apresentadas no método tradicional. Este trabalho tem como objetivo discutir o orçamento matricial como uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e à melhoria de resultados. O orçamento matricial é considerado uma evolução do orçamento base zero, pois define metas específicas para cada setor ao invés de analisar todas as atividades como sugerido pelo método do orçamento base zero. Neste trabalho é apresentado um estudo de caso em uma indústria de bebidas, definindo os principais benefícios e dificuldades na implantação e continuidade do uso do orçamento matricial. O orçamento matricial demonstrou ser uma poderosa ferramenta para o planejamento e controle dos resultados através dos princípios de controle cruzado, desdobramento de gastos, acompanhamento sistemático e da metodologia PDCA. Alguns dos resultados alcançados pela organização com o uso do orçamento matricial foram: (i) maior conhecimento e controle dos gastos da organização, (ii) aumento do envolvimento dos funcionários com o processo orçamentários, através do atrelamento de metas individuais, (iii) redução de custo e auxílio aos gestores na tomada de decisão, uma vez que a informação flui em todos os níveis hierárquicos.

Palavras-Chave: orçamento matricial, planejamento e controle de resultados, indústria de bebidas.

ABSTRACT

The increase in the competitiveness challenges the companies to use new tools of management to be able to keep up and highlight in front of their rivals. A support tool to the managers is budget, which is undertaking alterations along the years due to inefficiencies presented in the traditional methods. This paper has the purpose to discuss the matrix budget like a support tool to the economic and financial planning and the improvement of results. The matrix budget is considered an evolution from the zero base budget, because it defines specific goals for each sector instead of analyzing all the activities as suggested by the zero base budget method. In this paper it's presented a case study in a beverage company, defining the main benefits and difficulties in the implementation and continuity of the matrix budget use. The matrix budget has shown to be a powerful tool to the planning and result control through the principles of crossed control, expenditure unfolding, systematic follow up and PDCA methodology. Some of the results achieved by the organization with the use of matrix budget were: (i) greater knowledge and control of expenses of the organization, (ii) increase of the involvement of the employees with the budget process, through the linking of individual goals, (iii) reduction of cost and aid to the managers in the decision making, once the information flows through all hierarchical levels.

Keywords: matrix budget; planning and control results; beverage company.

LISTA DE FIGURAS

1 INTRODUÇÃO

Figura 1: Elementos para o planejamento e controle..... 13

2 ARTIGO I

Análise comparativa entre o orçamento base zero e o orçamento matricial

Figura 1: Evolução dos orçamentos.....24

Figura 2. Relação entre pacote, núcleo e variável base zero.26

Figura 3: Exemplo de Pacote Base Zero, Núcleo Base Zero e Variável Base Zero.....26

Figura 4: Orçamento matricial adaptada a sistemática do PDCA.28

Figura 5: Controle cruzado no orçamento matricial.29

3 ARTIGO II

Estudo do orçamento matricial como ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados

Figura 1: Exemplo de controle cruzado.....49

Figura 2: Exemplo de gastos pacote x entidades.53

Figura 3: Definição dos indicadores de controle.53

Figura 4: Índice de controle para o pacote benefícios.53

Figura 5: Definição dos gastos para o próximo período.....54

Figura 6: Percentual de ganho em cada pacote nos anos de 2010 e 2011.57

LISTA DE QUADROS

2 ARTIGO I

Análise comparativa entre o orçamento base zero e o orçamento matricial

Quadro 1: Os seis principais objetivos do orçamento.	23
Quadro 2: As sete etapas para a elaboração do OBZ.....	27
Quadro 3: Método de solução de problemas através do ciclo PDCA.....	28
Quadro 4: As cinco etapas da elaboração do orçamento matricial.....	30
Quadro 5: Características do orçamento matricial e do orçamento base zero.....	31
Quadro 6: Comparação entre o orçamento base zero e o orçamento matricial.	34

3 ARTIGO II

Estudo do orçamento matricial como ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados

Quadro 1: Princípios gerais de planejamento e controle financeiro.....	43
Quadro 2: Vantagens e desvantagens da estrutura matricial.	44
Quadro 3: Estrutura de implantação do orçamento matricial.....	46
Quadro 4: Processo de orçamentação na empresa.....	51

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Temas e Objetivos	15
1.2 Justificativas	15
1.3 Método.....	16
1.4 Delimitações do Trabalho.....	17
1.5 Estrutura do Trabalho	17
2 ARTIGO I	19
Análise comparativa entre o orçamento base zero e o orçamento matricial	19
1. Introdução.....	20
2. Referencial Teórico	21
2.1 Orçamento Base Zero (OBZ)	25
2.2 Orçamento Matricial (OM)	27
3 Método.....	31
4. Resultados e Discussões	32
5. Conclusão	35
REFERÊNCIAS	36
3 ARTIGO II.....	39
Estudo do orçamento matricial como ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados	39
1. Introdução.....	40
2. Referencial Teórico	41
3. Método.....	46
4. Aplicação do orçamento matricial.....	48
4.1 Apresentação da empresa	48

4.2 Preparação da base orçamentária.....	49
4.3 Preparação para implementação do orçamento matricial.....	49
4.4 Implementação do orçamento matricial	50
4.4.1 Orçamento matricial como ferramenta de apoio ao planejamento econômico- financeiro	50
4.4.2 Orçamento matricial como ferramenta de apoio à gestão de resultados	52
4.5 Verificação e controle do orçamento matricial	54
4.6 Ações corretivas e melhoria	55
5. Análise crítica dos resultados obtidos com o uso do orçamento matricial.....	55
6. Conclusão	58
REFERÊNCIAS	59
4 COMENTÁRIOS FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

O novo paradigma econômico e tecnológico no qual as empresas estão inseridas exige que elas busquem a melhoria contínua para se manterem no mercado (WANZUIT, 2009). Padoveze e Taranto (2009) afirmam que é função do planejamento estratégico manter a competitividade e a continuidade da empresa.

O desenvolvimento de ferramentas de controle e de melhoria de resultados em conjunto com a redução dos custos é indispensável para o sucesso da empresa. Entre diversas práticas no controle de gestão, o orçamento tem sido uma das ferramentas mais discutidas (SOUZA *et al.*, 2010). A Figura 1 apresenta os elementos para o planejamento e controle do negócio.

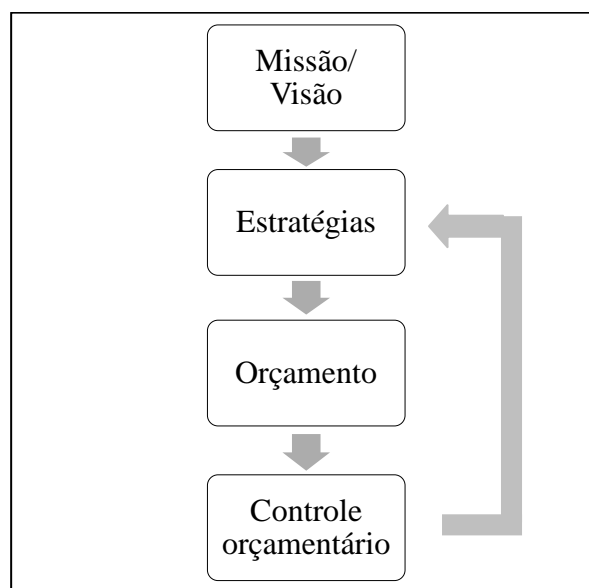


Figura 1: Elementos para o planejamento e controle.

Fonte: adaptado de Frezatti (2009).

Segundo Lunkes (2008), Frezatti (2009) e Padoveze e Taranto (2009), o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa em um determinado período. Ainda segundo Lunkes (2008), o orçamento é uma consequência do plano estratégico. Através do controle orçamentário novas estratégias podem ser traçadas devido ao maior conhecimento do negócio.

As principais vantagens do uso do orçamento, segundo Padoveze e Taranto (2009), são: *(i)* a formalização do planejamento; *(ii)* estruturação para avaliação do desempenho; e *(iii)* coordenação dos esforços dos administradores com relação aos objetivos da organização e seus objetivos individuais. Lunkes (2008) adiciona outras vantagens ao uso do orçamento: *(i)* melhora a comunicação ao longo da organização com relação aos objetivos da empresa; *(ii)* proporciona uma visão sistêmica das operações, aumentando a eficiência, a eficácia e a economia das atividades; e *(iii)* pode ser base para a remuneração variável, motivando os funcionários.

Com relação às limitações do orçamento, Lunkes (2008) determina: *(i)* a inflexibilidade do processo orçamentário; *(ii)* longo tempo de elaboração e *(iii)* desmotivação de funcionários. Padoveze e Taranto (2009) complementam as desvantagens com: *(i)* dificuldade para obtenção dos dados para as previsões e *(ii)* aumento da rotina contábil, consumindo tempo e recurso. De acordo com Nascimento (2006) e Lunkes 2008, a principal ineficiência apresentada pelo orçamento tradicional é o método incremental para elaborar o orçamento. Esta técnica não auxilia na melhoria de resultados, uma vez que não determina metas arrojadas para o alcance dos objetivos.

Nos últimos anos o orçamento vem sofrendo inúmeras críticas e sua efetividade vem sendo questionada por estudiosos. Embora exista um corrente que defende a abolição do uso do orçamento, outros pesquisadores defendem sua aprimoração para que possa apresentar resultados satisfatórios (LUNKES, 2008). Desta forma, novos processos orçamentários vêm sendo desenvolvidos com o intuito de melhorar a ferramenta de planejamento e controle de resultados. As empresas devem analisar cada método orçamentário para definir aquele que melhor se enquadra na cultura organizacional e assim obter os melhores ganhos para a organização.

Em busca de um orçamento mais eficiente, dois novos métodos foram desenvolvidos: o orçamento base zero e o orçamento matricial. Os dois orçamentos têm como objetivo final a redução dos custos da empresa. O orçamento matricial utiliza o

controle cruzado dos custos e a lógica do PDCA para a melhoria do resultado, enquanto o orçamento base zero faz um estudo detalhado de todas as despesas como se fosse a primeira vez, justificando cada unidade monetária orçada (VIEIRA, 2011).

Este estudo faz uma revisão sobre os conceitos do orçamento base zero e do orçamento matricial, determinando suas vantagens e limitações como métodos de apoio ao orçamento e de redução de gastos. É discutida a aplicação do orçamento matricial em uma indústria de bebidas localizada na grande Porto Alegre através do método proposto por Wanzuit (2009). As etapas de implantação e execução do orçamento são apresentadas, discutindo-se alguns resultados alcançados pela indústria analisada.

1.1 Temas e Objetivos

O tema desta dissertação é o estudo e o desenvolvimento do processo orçamentário com uma visão de melhoria de resultados através de um melhor planejamento econômico-financeiro dos gastos e de uma metodologia de acompanhamento e controle dos resultados. Para isso, são apresentados dois métodos orçamentários – o orçamento base zero e o orçamento matricial.

O objetivo principal é discutir a utilização do orçamento matricial como uma ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e para melhoria de resultados. Como objetivos secundários têm-se a apresentação de conceitos e características do orçamento base zero e do orçamento matricial e a apresentação dos resultados de uma indústria de bebidas com o uso do orçamento matricial.

1.2 Justificativas

O orçamento apresenta ineficiências que são foco de muitas críticas. As necessidades exigidas pelo mercado hoje obrigam as empresas a tomarem decisões rapidamente sendo fundamental para as empresas terem informações com agilidade (LUNKES, 2003). Diversas ferramentas de apoio à gestão têm sido desenvolvidas para auxiliar os administradores na tomada de decisão, entre elas o orçamento.

Padoveze e Taranto (2009) e Lunkes (2008) apontam para a necessidade de um processo orçamentário que permita o planejamento e o acompanhamento do resultado com

a definição de ações para metas não alcançadas. Para Otley (1999), é importante que as empresas definam seus objetivos e também criem uma sistemática de avaliação.

Dessa forma, o estudo de outros métodos orçamentários além do orçamento tradicional, justifica-se, na medida em que novas ferramentas são desenvolvidas para melhorar o processo de orçamentação. Tanto o orçamento base zero quanto o orçamento matricial trabalham na redução dos custos fixos e buscam trazer maior confiabilidade para o processo de orçamentação.

Nesse contexto, o orçamento é uma ferramenta estratégica para a empresa, vinculando o planejamento estratégico com a medição de desempenho (LUNKES, 2003). O processo orçamentário assume, portanto, um importante papel nas organizações que desejam melhorar seu resultado sem perder o foco das estratégias definidas pela diretoria.

1.3 Método

Esta pesquisa é de natureza aplicada, pois, de acordo com Silva e Menezes (2001), neste tipo de pesquisa busca-se a aplicação prática para solucionar problemas específicos. Do ponto de vista dos objetivos, essa dissertação é uma pesquisa exploratória. Para Gil (2002), a pesquisa exploratória busca conhecer melhor o problema através de levantamento bibliográfico e análise de exemplos que facilitem o entendimento do conceito. Neste estudo busca-se conceituar o orçamento base zero e o orçamento matricial e é realizada uma análise da aplicação do orçamento matricial em uma indústria de bebidas.

Quanto aos procedimentos técnicos, o primeiro artigo é uma pesquisa bibliográfica enquanto o segundo é um estudo de caso. O primeiro artigo faz uma revisão teórica sobre o planejamento e controle de resultados com enfoque na ferramenta de orçamento. São apresentadas as características, bem como as vantagens e desvantagens do uso do orçamento base zero e do orçamento matricial.

No segundo artigo é apresentada a indústria na qual a pesquisa é realizada, sendo discutido o orçamento como uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e à melhoria de resultados. Foram realizadas entrevistas com o gerente financeiro, com os gestores de pacotes e com os gerentes de áreas para entender o uso do orçamento matricial na empresa. Os dados utilizados para a comparação de resultados são referentes aos pacotes de 2010 e 2011.

1.4 Delimitações do Trabalho

Esta dissertação apresenta os resultados alcançados em uma indústria de bebidas, a partir do uso do orçamento matricial. As análises dos resultados e das conclusões referentes a este trabalho não devem ser generalizadas, devido a particularidades de cada empresa.

Neste estudo foi realizada uma revisão do conceito de orçamento com ênfase nos orçamentos base zero e o orçamento matricial, porém existem outros processos orçamentários que não foram abordados. Também não foi realizado um estudo prático do uso do orçamento base zero, devido a esta metodologia não ser utilizada na empresa analisada.

1.5 Estrutura do Trabalho

Obedecendo as diretrizes sugeridas pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, este trabalho foi elaborado no formato de artigos que têm previsão de serem submetidos a periódicos com a qualificação recomendada.

Esta dissertação está organizada em quatro capítulos. No primeiro é feita uma introdução ao tema, justificando a importância do orçamento para as organizações. Este capítulo também apresenta os objetivos, o método de trabalho, a estrutura e as delimitações do estudo.

O segundo capítulo apresenta o primeiro artigo no qual é realizada uma comparação entre o orçamento base zero e o orçamento matricial. Através da revisão bibliográfica desses dois processos orçamentários são apresentadas as principais vantagens e desvantagens de cada método.

O terceiro capítulo é composto pelo segundo artigo e apresenta o uso do orçamento matricial como uma ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados. Neste capítulo é apresentado o processo de orçamentação em uma indústria de bebidas e é realizada uma análise crítica do uso do orçamento matricial.

Por fim, o quarto capítulo apresenta as conclusões obtidas a partir do trabalho desenvolvido, esclarecendo as limitações da pesquisa. Neste capítulo também são

propostas sugestões para trabalhos futuros, que possam dar continuidade ao trabalho desenvolvido.

2 ARTIGO I

Análise comparativa entre o orçamento base zero e o orçamento matricial

Priscilla Thomazinho Carvalho (UFRGS)

Francisco José Kliemann Neto (UFRGS)

Resumo: A cada novo processo orçamentário desenvolvido busca-se eliminar ineficiências encontradas nos orçamentos existentes. Este trabalho apresenta o orçamento base zero e o orçamento matricial, discutindo suas principais características e elaborando um quadro comparativo das duas ferramentas. No ambiente atual que as empresas estão inseridas é necessária a constante melhoria de seus processos para que a empresa permaneça competitiva no mercado. Como principal vantagem estes métodos orçamentários reduzem os custos da organização, enquanto o orçamento base zero utiliza a análise de todas as atividades como se fosse a primeira vez a cada ciclo orçamentário, o orçamento matricial trabalha com metas e o acompanhamento dos resultados para reduzir os gastos. A principal dificuldade do orçamento base zero é o tempo necessário para fazer o orçamento do próximo ano e do orçamento matricial é a definição de metas adequadas tanto para manter a motivação da equipe quanto para trazer resultados para a empresa. Desta forma, o orçamento matricial e o orçamento base zero desempenham uma importante função de planejamento e controle dos resultados indispensáveis para o sucesso da organização.

Palavras-chave: orçamento base zero; orçamento matricial; planejamento e controle.

Abstract: Each new budget project developed proposes to eliminate inefficiencies found in the existent ones. This paper presents the zero base budget and the matrix budget,

discussing their main features and elaborating a framework of both tools. In the recent scenario in which companies are inserted it is necessary a constant improvement of the processes so the company remains competitive in the market. As the main advantage, these budget methods reduce the costs of the organization, while the zero base budget uses the analysis of all the activities as if it were the first time to each budget cycle, the matrix budget works with goals and results follow up to reduce the expenses. The main difficulty of the zero base budget is the necessary time to do the next year budget and the matrix budget one is to define proper goals either to keep the motivation of the team or to bring results to the company. This way, the matrix budget and the zero base budget play an important role of planning and result control indispensable to the success of the organization.

Key words: zero base budget; matrix budget; planning and control.

1. Introdução

O atual cenário no qual as empresas estão inseridas é marcado pelo aumento da competitividade nos negócios, pela flexibilização dos mercados e pela utilização de novas tecnologias. Cada vez mais a lucratividade das empresas depende da eficiência operacional, sendo necessária a melhoria contínua do gerenciamento de processos e o uso de ferramentas de controle e de avaliação de desempenho (SILVA, 2004; CREPALDI, 2009; WANZUIT, 2009).

O processo de administração envolve a tomada de decisões, a aplicação de técnicas e de procedimentos e a motivação de indivíduos na busca de objetivos específicos. Uma das metodologias mais eficazes para a execução do processo de administração é o orçamento (WELSCH, 2010). Segundo Lunkes (2008), o orçamento empresarial permite estimar e determinar a relação entre resultados e despesas para atender os objetivos da empresa.

Para Argyris (1953), Perez Junior *et al.* (1997) e Silva (2004), é comum a definição de orçamento como sendo uma ferramenta de curto prazo, que serve como forma de recompensar ou penalizar os indivíduos dentro das organizações. Esta visão não facilita o uso do orçamento como uma ferramenta de gestão voltada para a melhoria dos resultados da empresa. O sistema de controle orçamentário não é visto de forma integrada e seu uso é limitado à projeção anual, avaliado mensalmente para prestação de contas sem focar a

análise de processos e sua integração, fundamental com as estratégias da empresa (SILVA, 2004). Além disso, de acordo com Lunkes (2008), uma das grandes desvantagens do modelo tradicional do orçamento é a perpetuação das ineficiências do passado.

Uma alternativa a estes problemas é o método apresentado pelo orçamento base zero (OBZ). O OBZ projeta as metas como se estivessem sendo definidas pela primeira vez, isto é, desconsidera os dados dos anos anteriores (LUNKES, 2008). Sua metodologia permite o acompanhamento do desempenho da empresa de forma sistêmica e comparativa, possibilitando o desenvolvimento de melhorias sempre que ocorram desvios das metas (GRIPPA, 2005).

A partir do OBZ foi elaborado o orçamento matricial (OM) pela Fundação de Desenvolvimento Gerencial, atual Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial - INDG (WANZUIT, 2009; ALCOBA, 2011). O orçamento matricial adapta os conceitos do OBZ buscando facilitar sua implantação sem comprometer os benefícios alcançados pelas melhorias do processo com o uso do OBZ.

O objetivo deste trabalho é realizar uma comparação crítica entre o orçamento base zero e o orçamento matricial. Como objetivos específicos destacam-se a apresentação de conceitos e características do orçamento base zero e do orçamento matricial.

O presente artigo está estruturado em cinco seções. Na primeira é contextualizado o problema, são apresentados os objetivos e a estrutura do artigo. A segunda seção apresenta uma revisão sobre os conceitos de orçamento, com ênfase no orçamento base zero e no orçamento matricial. Na terceira parte são definidos os procedimentos metodológicos que serão utilizados no trabalho. A quarta seção apresenta os resultados obtidos. Por fim, a quinta seção apresenta as conclusões do trabalho.

2. Referencial Teórico

De acordo com Wanzuit (2009), o alto grau de competição entre as empresas tornou necessária a incorporação de características que permitam maior grau de flexibilidade e adaptação ao ambiente onde atuam. Ainda segundo o autor, do ponto de vista da gestão empresarial, nesse ambiente de mudanças e de grande competitividade é fundamental que as empresas executem: (i) o planejamento de ações; (ii) a implementação adequada de planos; e (iii) a avaliação sistemática do desempenho.

Pode-se considerar que todas as empresas possuem algum tipo de planejamento e controle de suas atividades, porém, com o orçamento as tarefas são formalizadas e sistematizadas. Desta forma, é possível documentar os planos e comparar resultados de diversos setores da empresa (SANVICENTE; SANTOS, 1995).

Segundo Lunkes (2008), o surgimento do orçamento ocorreu antes do aparecimento do dinheiro. Os primeiros orçamentos foram executados pelos homens das cavernas para prever a necessidade de comida para sobreviver aos rigorosos invernos. Já o orçamento contemporâneo surgiu na área pública devido à necessidade de controle das despesas do governo.

O orçamento nas empresas privadas foi utilizado pela primeira vez na *Du Pont de Memours*, em 1919. No Brasil, o orçamento passou a ser enfatizado a partir de 1940 e seu apogeu foi em 1970, quando as empresas passaram a utilizá-lo em suas atividades com maior frequência (ZDANOWICZ, 2001).

Para Perez Junior *et al.* (1997) e Welsch (2010), controle orçamentário pode ser definido como um enfoque sistemático e formal do planejamento, coordenação e controle dos resultados da empresa. Neste cenário, o planejamento orçamentário aparece como um diferencial para as empresas que desejam se manter competitivas.

O orçamento, além de ser uma ferramenta de previsão e de apuração de resultados, é também um elemento de controle no qual os gestores devem definir suas ações pelos limites do orçamento (GOMES, 2000). Segundo Figueiredo e Caggiano (2008), os orçamentos também permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade.

De acordo com Brookson *apud* Lunkes (2008), os orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa, pois ajudam a coordenar as ações das áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor e fornecem metas claras. No Quadro 1 estão listados os seis principais objetivos do orçamento, segundo Brookson *apud* Lunkes (2008).

Sanvicente e Santos (1995), Lunkes (2008) e Welsh (2010) citam outras vantagens para o uso do orçamento:

- definição prévia de objetivos e políticas para a empresa e suas unidades;
- comunicação, integração e participação ao longo da organização;

- obrigação dos gestores em quantificarem resultados e definirem datas para o cumprimento das metas pelas quais são responsáveis;
- redução do envolvimento da alta direção com as operações diárias através da delegação de poderes e autoridades que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais;
- identificação dos pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa;
- aumento da coordenação e do controle das atividades organizacionais que auxiliam a atingir as metas;
- melhora da utilização dos recursos disponíveis, bem como seu ajuste para que sejam alcançados os objetivos.

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

Quadro 1: Os seis principais objetivos do orçamento.

Fonte: Brookson *apud* Lunkes (2008).

De acordo com Sanvicente e Santos (1995), apesar de todas as vantagens e contribuições que o uso do orçamento pode trazer a uma empresa, o processo orçamentário não é a solução para todos os problemas, pois para ser bem aplicado requer atitudes apropriadas e o conhecimento da técnica necessária para sua utilização. Segundo Sanvicente e Santos (1995) e Lunkes (2008), o orçamento possui as seguintes limitações:

- os dados contidos nos orçamentos são estimativas, e por isso estão sujeitos a erros, maiores ou menores, segundo a sofisticação do processo orçamentário utilizado;
- alto custo do processo de orçamentação de acordo com a complexidade do processo orçamentário utilizado;
- inflexibilidade do orçamento, pois não permite alterações no decorrer do período;
- tempo de execução e elaboração muito longo em algumas organizações.

Além disso, Lunkes (2008) afirma que o orçamento tradicional geralmente não determina metas, e apenas a alta administração participa da elaboração do orçamento. A definição do orçamento considera os planos orçamentários dos anos anteriores, tendo como resultado as mesmas falhas (GOMES, 2000).

Existem diversos processos orçamentários que uma empresa pode utilizar, e a escolha deve considerar qual se adequa melhor aos objetivos, à gestão, aos sistemas de mensuração e aos processos de controle da empresa. Os diferentes métodos orçamentários surgem como alternativas, buscando minimizar as deficiências constatadas na prática orçamentária das empresas (LOPES e BLASCHEK, 2005). Na Figura 1, Lunkes (2008) lista os processos orçamentários mais conhecidos.

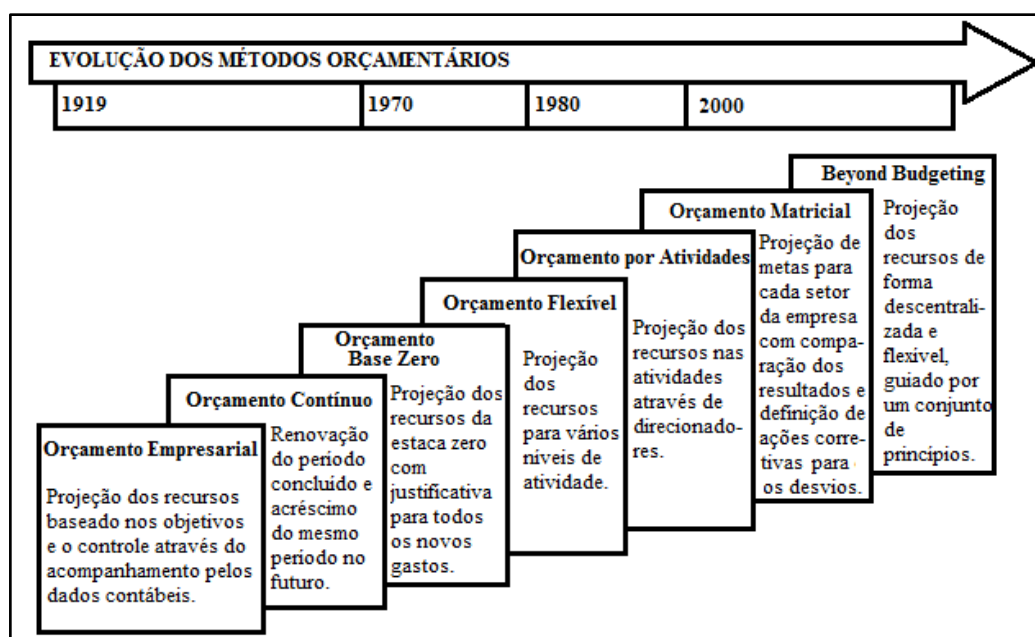


Figura 1: Evolução dos orçamentos.

Fonte: adaptada de Lunkes (2008).

Na sequência serão detalhados particularmente o Orçamento Base Zero (OBZ) e o Orçamento Matricial (OM).

2.1 Orçamento Base Zero (OBZ)

O orçamento base zero foi utilizado pela primeira vez por Peter A. Pyhrr na *Texas Instruments* para definição do orçamento de 1970 no departamento de Assessoria e Pesquisa. No ano seguinte, o OBZ foi expandido para toda a empresa (PYHRR, 1981). Ainda segundo o autor, o surgimento do OBZ está relacionado a três problemas comuns no orçamento empresarial: (i) falta de definição de metas e objetivos claros e relacionados ao planejamento estratégico da empresa; (ii) falta de decisões operacionais relacionadas a verbas necessárias; e (iii) erros na alocação de quantias do orçamento em relação à responsabilidade e carga de trabalho.

Para Pyhrr (1981) o OBZ é uma ferramenta de administração que busca melhorar o planejamento, a orçamentação e a tomada de decisões. Com o OBZ os gestores podem analisar e avaliar suas operações e justificar cada unidade monetária comprometida. Desta forma, o OBZ evita que os gestores entrem na zona de conforto, avaliando as reais necessidades e os verdadeiros excessos de cada área da empresa (PYHRR, 1981; RAZA, 2006).

Segundo Gomes (2000), o orçamento base zero fornece importantes dados para a organização, tais como, informações detalhadas sobre os recursos necessários para seus objetivos; identificação de excessos e duplicidade de esforços entre os departamentos; definição de aumentos ou reduções mais justas para cada departamento e não apenas um percentual em relação ao ano anterior; identificação das prioridades dentro dos setores, permitindo uma análise comparativa (*benchmark*) entre as unidades; determinação da avaliação de desempenho de cada atividade e de cada funcionário, podendo-se analisar o comprometimento destes com o OBZ.

Os conceitos fundamentais do OBZ são: (i) o Pacote Base Zero (PBZ) que identifica e descreve uma atividade de modo que o gestor possa avaliá-la e priorizá-la; (ii) a Variável Base Zero (VBZ) que é a menor unidade de acumulação dos gastos e (iii) o Núcleo de Base Zero (NBZ) que é a união de diversas VBZs (LUNKES, 2008). A Figura 2 mostra a relação entre o PBZ, VBZ e NBZ.

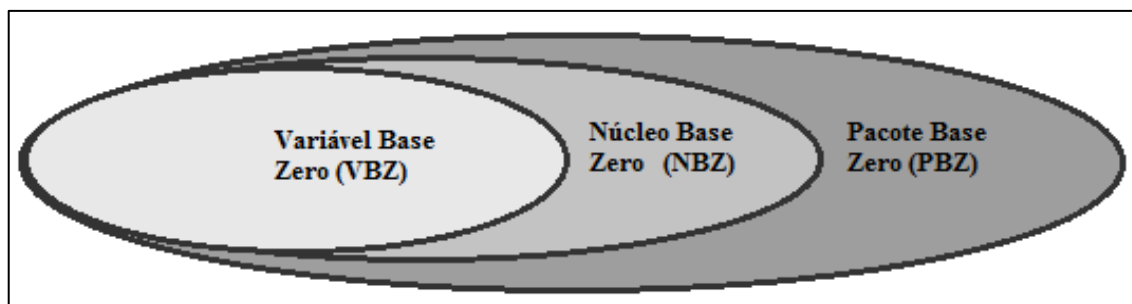


Figura 2. Relação entre pacote, núcleo e variável base zero.

Fonte: Lunkes (2008).

A Figura 3 apresenta um exemplo de pacote, núcleo e variável base zero. As variáveis base zero (caneta, papel para impressão e cartuchos) fazem parte do núcleo base zero material de escritório. Este núcleo base zero, junto com os NBZs condução, diárias e passagens aéreas integram o pacote base zero utilidades.

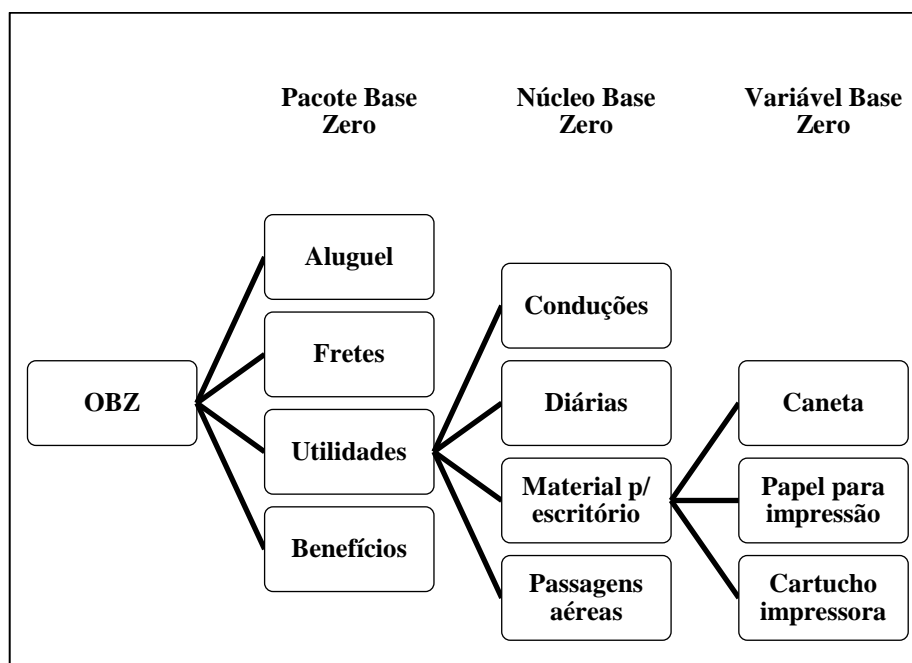


Figura 3: Exemplo de Pacote Base Zero, Núcleo Base Zero e Variável Base Zero.

De acordo com Lunkes (2008), são sete as etapas para o desenvolvimento do OBZ. O Quadro 2, a seguir, lista essas etapas.

A principal dificuldade para a implantação do OBZ é o tempo necessário para sua elaboração, tornando-se algumas vezes oneroso para a empresa. Porém, este método apresenta como grande vantagem em relação ao orçamento tradicional – a possibilidade de melhorar continuamente (LUNKES, 2008).

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades	Antes da implantação do OBZ é preciso que a empresa desenvolva um planejamento estratégico, definindo diretrizes, premissas e padrões gerais, abrangendo os indicadores de desempenho.
2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão	Analisam-se e descrevem-se as atividades da empresa em pacotes de decisão.
3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidades	Após a fixação das metas, são definidos os responsáveis de cada pacote de decisão. O dono de cada pacote realiza sua consolidação e o defende frente ao gestor da OBZ.
4ª Etapa: Elaboração dos PBZs, NBZs e VBZs	Cada VBZ deve possuir um responsável pela sua elaboração, monitoramento e controle. Todos os gastos realizados na unidade devem ser aprovados pelo dono do VBZ.
5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão	Os pacotes devem ser priorizados em ordem de importância em relação ao planejamento estratégico da empresa.
6ª Etapa: Aplicação dos recursos	Os gestores de pacotes devem revisar e submeter os orçamentos para verificar sua consistência com as metas e objetivos estratégicos. O dono da VBZ é o responsável pelo controle da necessidade de materiais, sua compra e pagamento.
7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ	Considera-se o fechamento do mês anterior e as previsões para o próximo mês. Nas reuniões devem-se analisar o planejado versus o real, os resultados não atingidos devem ser justificados e um plano de ação deve ser feito para atingir a meta.

Quadro 2: As sete etapas para a elaboração do OBZ.

Fonte: adaptado de Lunkes (2008).

2.2 Orçamento Matricial (OM)

Em 1999, o orçamento matricial foi formalizado pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG). Desde então tem sido utilizado tanto em empresas privadas quanto em instituições governamentais (WANZUIT, 2009).

O OM apoia-se na metodologia do ciclo PDCA (Plan, Do, Check, Action) (WANZUIT, 2009). Segundo Quinquilo (2002), o ciclo PDCA é utilizado para obter melhorias em processos com manutenção dos resultados tendo como principal objetivo garantir o alcance das metas necessárias à sobrevivência e crescimento das organizações. As quatro etapas do ciclo PDCA estão apresentadas no Quadro 3 (CAMPOS, 2004).

Etapa	Objetivo
P (<i>Plan</i> = Planejar)	Identificação do Problema: definir claramente o problema e reconhecer sua importância.
	Análise do Fenômeno: investigar as características específicas do fenômeno.
	Análise do Processo: descobrir as causas fundamentais.
	Plano de Ação: conceber um plano para bloquear as causas fundamentais
D (<i>Do</i> = Executar)	Execução: Bloquear as causas fundamentais.
C (<i>Check</i> = Verificar)	Verificação: verificar se o bloqueio foi efetivo.
A (<i>Action</i> = Atuar)	Padronização: Prevenir contra o reaparecimento do problema.
	Conclusão: Recapitular todo o processo de solução do problema para trabalhos futuros.

Quadro 3: Método de solução de problemas através do ciclo PDCA.

Fonte: adaptado de Campos (2004).

O INDG (2008) sugere o OM como um instrumento gerencial que integra ideias do OBZ e do PDCA. Utilizando como referência o PDCA dentro do OM, o planejamento é realizado dentro do quadrante P e o controle orçamentário dentro dos quadrantes D, C e A. De acordo com Grippa (2005) a metodologia do orçamento matricial pode ser organizada no ciclo do PDCA, conforme a Figura 4.

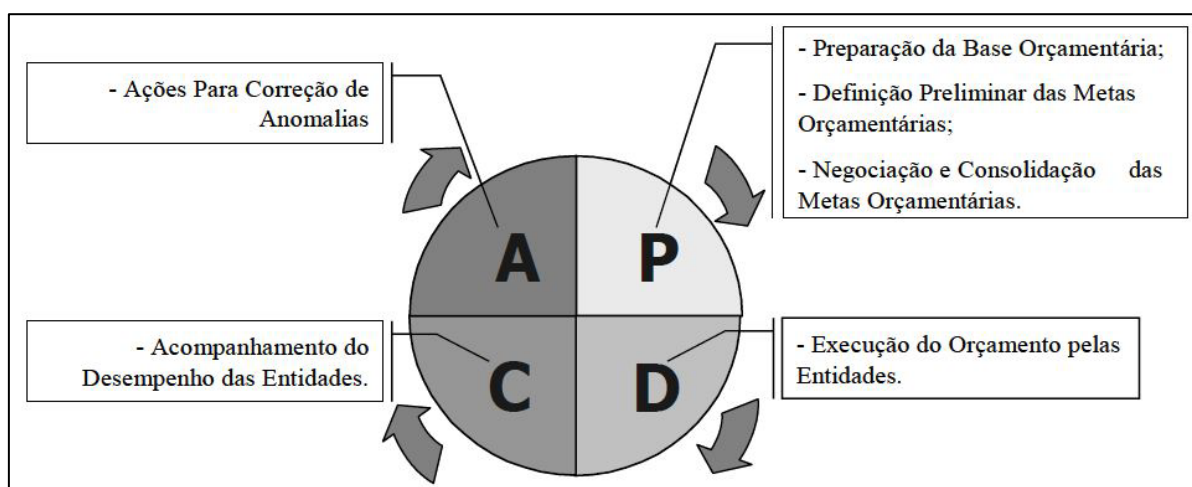


Figura 4: Orçamento matricial adaptada a sistemática do PDCA.

Fonte: Grippa (2005).

Para o INDG (2008), o OM tem sua implementação baseada em três princípios:

- controle cruzado: todas as despesas orçadas devem ser acompanhadas por duas pessoas, uma com a visão horizontal denominada dono do pacote e uma com visão vertical representado pelo responsável pelo setor. A Figura 5 faz uma representação do controle cruzado;
- desdobramento dos gastos: implica que, para a definição das metas, todos os gastos devem ser detalhados até o nível de atividades e de unidade orçamentária;
- acompanhamento sistemático: implica em instituir uma dinâmica de acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e definindo ações corretivas para os desvios.

		Responsáveis pelas Entidades				
		Entidade 1	Entidade 2	Entidade 3	Entidade 4	Total
Donos de Pacotes	Pacote 1					
	Pacote 2					
	Pacote 3					
Total						

Figura 5: Controle cruzado no orçamento matricial.

Fonte: adaptado de Wanzuit (2009).

O processo de elaboração do orçamento matricial ocorre em cinco etapas, descritas no Quadro 4, de acordo com INDG (2008).

1ª Etapa: Preparação da base orçamentária	Definição da estrutura da matriz, obtendo-se dados do sistema contábil; Definição dos pacotes e entidades e nomeação dos gestores.
2ª Etapa: Preparação para definição preliminar das metas orçamentárias	Definição dos critérios para orçamentação; Definição dos indicadores, parâmetros e clusters; Coleta de dados para definição das metas; Treinamento dos gestores previamente definidos.
3ª Etapa: Definição preliminar das metas	Identificação das oportunidades de redução de custos; Elaboração da lista de ações propostas.
4ª Etapa: Negociação e consolidação das metas	Discussão e validação das metas preliminares; Negociação das metas entre os donos de pacote e os gestores de área; Realização dos ajustes, construção das matrizes de metas consolidadas e a elaboração dos planos de ação para alcançá-las.
5ª Etapa: Preparação dos instrumentos de acompanhamento	Análise do orçamento, comparando-se o realizado com o planejado; Definição de ferramentas para a avaliação de desempenho.

Quadro 4: As cinco etapas da elaboração do orçamento matricial.

Fonte: adaptado de INDG (2008).

Segundo Wanzuit (2009) e Souza *et al.* (2010), os benefícios alcançados são: (i) melhor conhecimento dos gastos; (ii) estímulo à equipe no atingimento de metas; (iii) redução de gastos através da melhoria de processos e (iv) reconhecimento dos funcionários através da meritocracia.

O orçamento base zero e o orçamento matricial são ferramentas que procuram eliminar desperdícios e melhorar os resultados financeiros das empresas onde são implantados (BARTILOTTI, 2006; WANZUIT, 2009). Enquanto o OBZ faz uma análise detalhada de todas as atividades da empresa em cada elaboração do orçamento, o OM busca simplificar o processo de orçamentação trabalhando com metas e objetivos que a cada ano são mais desafiadores.

O Quadro 5 sintetiza as principais características do orçamento base zero e do orçamento matricial (GRIPPA, 2005; BARTILOTTI, 2006; COSTA, 2007; WANZUIT, 2009; SOUZA *et al.*, 2010).

Orçamento Base Zero (OBZ)	Orçamento Matricial (OM)
<ul style="list-style-type: none"> - Projeta o orçamento sem considerar dados do passado, nega o orçamento incremental; - Analisa custo-benefício de todos os projetos; - Participação dos funcionários na definição de despesas para o orçamento; - Justificativas de onde, quanto e como o orçamento será distribuído; - Análises extensivas e em profundidade para justificar cada gasto; - Orçamento como ferramenta de gestão; - Visão horizontal (induz a uma lógica de processo). 	<ul style="list-style-type: none"> - Pode considerar dados anteriores; - Compara resultados com as metas e define ações corretivas para os desvios; - Participação dos funcionários na definição, no acompanhamento e no controle do processo orçamentário; - Orientado para redução de gastos: análises detalhadas dos gastos, metas de redução específicas para cada área; - Ferramenta de gestão utilizada para o controle e redução dos custos. - Baseado na metodologia PDCA; - Visão vertical e horizontal; - Incentiva a análise comparativa (<i>benchmark</i>) externo e interno.

Quadro 5: Características do orçamento matricial e do orçamento base zero.

3 Método

Conforme Silva e Menezes (2001, p.20), pesquisa pode ser definida como “um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos [...]”. O método de pesquisa pode ser apresentado segundo dois aspectos: a caracterização do tipo de pesquisa e a descrição das etapas, técnicas e ferramentas que são utilizados no trabalho.

Quanto à caracterização, este artigo está classificado como pesquisa aplicada em relação à natureza; pesquisa qualitativa como forma de abordagem do problema; pesquisa exploratória do ponto de vista de seus objetivos; e pesquisa bibliográfica como procedimento técnico.

Segundo Silva e Menezes (2001, p.20), a pesquisa aplicada “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos”. Neste artigo faz-se uma revisão bibliográfica do tema orçamento com ênfase no orçamento base zero e no orçamento matricial, buscando fazer uma comparação crítica entre os dois orçamentos.

Na pesquisa qualitativa, Silva e Menezes (2001, p.20) “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito [...]. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem”. Este artigo apresenta aspectos qualitativos na abordagem do problema na medida em que são utilizados dados informais, tais como, análise de textos.

De acordo com Gil (1991, p.21), uma pesquisa exploratória:

visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com as pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso.

Neste artigo, busca-se apresentar o conceito e as características do orçamento base zero e do orçamento matricial, comparando-os criticamente.

A pesquisa bibliográfica utiliza textos publicados para formalizar a pesquisa (SILVA; MENEZES, 2001). Neste trabalho são utilizados as seguintes ferramentas para o desenvolvimento do artigo: textos de livros, artigos, dissertações e teses que abordam o assunto orçamento para apresentar o orçamento base zero e o orçamento matricial.

O desenvolvimento deste artigo é dividido em três etapas: (i) pesquisa bibliográfica do orçamento base zero e do orçamento matricial, buscando conceituar os modelos e mostrar suas vantagens e desvantagens; (ii) comparação entre os dois métodos de orçamento, o OBZ e o OM e (iii) apresentação dos resultados encontrados.

4. Resultados e Discussões

O orçamento é uma importante ferramenta de apoio aos gestores sendo que cada tipo de modelo orçamentário possibilita benefícios e dificuldades para as diferentes organizações. No processo orçamentário são definidos os resultados esperados para cada período e se eles estão alinhados com o planejamento estratégico da empresa.

O estudo do orçamento base zero e do orçamento matricial demonstra que ambos buscam a redução dos custos fixos das empresas. É possível considerar o OM como uma evolução do OBZ, pois enquanto o OBZ analisa todas as atividades da empresa, o OM

verifica aquelas que não estão apresentando bons resultados e determina um plano de ação, sendo assim mais simples quando comparado ao OBZ.

Uma característica comum aos dois orçamentos, orçamento base zero e orçamento matricial, é o envolvimento dos funcionários com o processo de orçamentação. No OBZ é necessário o conhecimento do processo para que as atividades da empresa possam ser analisadas, o que é possível com a participação de funcionários mais próximos da operação. Já o OM incentiva os funcionários a atingirem suas metas através do reconhecimento financeiro dado ao final do ano fiscal se bons resultados forem atingidos.

Tanto o orçamento base zero quanto o orçamento matricial são ferramentas que podem ser utilizadas por empresas interessadas em melhorar seus processos orçamentários. Para isso, deve-se considerar a cultura da empresa e sua gestão organizacional na hora de optar por um dos métodos orçamentários.

Uma empresa orientada por processo terá um elaboração mais fácil de seu orçamento utilizando o OBZ, pois esta visão facilita a análise das atividades da empresa e a formação dos pacotes de decisão. No caso do OM, uma empresa de grande ou médio porte terá melhores resultados com sua implantação, visto que o controle cruzado auxilia na redução de custo através do acompanhamento sistemático e do desdobramento dos gastos. Para isso, a empresa deve possuir uma estrutura organizacional capaz de desempenhar estas funções.

Para a implantação de qualquer método orçamentário é importante que a empresa tenha um planejamento estratégico definido, pois não há razão em se medir e controlar resultados se não são definidas as metas que devem ser atingidas. No caso do OBZ este item é crucial para que seja possível fazer a priorização dos pacotes de decisão.

O Quadro 6 sintetiza a comparação crítica entre o orçamento base zero e o orçamento matricial.

	Orçamento base zero	Orçamento matricial
Metodologia	Ferramenta de administração que busca melhorar o planejamento, a orçamentação e a tomada de decisões.	Instrumento gerencial que visa à redução de gastos através da melhoria de processos, utilizando o PDCA.
Objetivo	Redução de desperdícios devidos a erros históricos na estruturação do orçamento.	Redução de custos fixos.
Aplicabilidade	Pode ser utilizado em qualquer organização, sendo mais indicada a empresas com visão de processo.	Deve ser utilizado em empresas de grande e médio porte, devido à necessidade de uma estrutura para o controle cruzado.
Implantação	É necessário que a empresa tenha um planejamento estratégico definido para que possa identificar os pacotes de decisão e priorizá-los.	É necessário que a empresa faça o controle cruzado, o desdobramento dos gastos e o acompanhamento sistemático dos resultados.
Responsáveis	Gestores dos pacotes de decisão.	Donos de pacotes e responsáveis pelas entidades.
Benefícios	Elimina a perpetuação das ineficiências do orçamento.	Elimina resultados negativos através da determinação de um plano de ação.
Desvantagens	Tempo de elaboração elevado, sendo mais oneroso para a empresa.	Dificuldade para fazer o levantamento das métricas (metas) e dificuldade para ter o engajamento da equipe.

Quadro 6: Comparação entre o orçamento base zero e o orçamento matricial.

O principal benefício do orçamento base zero é a eliminação de desperdícios no processo de orçamentação, pois não são aceitas variações de uma verba sem que esta ação seja justificada pelo dono do pacote de decisão. O orçamento matricial tem como principal benefício a redução dos custos através da atuação sobre os resultados insatisfatórios dos pacotes ou dos setores em um determinado período.

O orçamento base zero tem como principal desvantagem o tempo necessário para sua elaboração devido à dificuldade para analisar todas as atividades. No caso do orçamento matricial algumas desvantagens são o levantamento das métricas e a adaptação cultural da empresa.

Uma empresa que está implementando o orçamento matricial enfrentará dificuldades para definir quais serão as metas para cada pacote de modo que esta meta não seja muito fácil ou muito difícil de ser atingida. A implantação e manutenção do OM exige uma mudança na cultura da empresa, para que os funcionários permaneçam motivados e engajados na redução dos custos é preciso desenvolver um programa de reconhecimento.

5. Conclusão

A ineficiência do orçamento tradicional incentivou a evolução dos processos orçamentários como uma alternativa para melhorar os resultados das empresas. O objetivo geral deste trabalho foi apresentar uma comparação crítica entre dois modelos de orçamento: o orçamento base zero e o orçamento matricial.

Através da revisão bibliográfica foram apresentadas as características do orçamento base zero e do orçamento matricial. A análise dos dois processos orçamentários gerou um quadro comparativo entre as duas ferramentas.

O orçamento é uma importante ferramenta de apoio aos administradores sendo que cada tipo de orçamento possibilita diferentes benefícios e dificuldades para as organizações, considerando as características de gestão de cada empresa. Para o uso do orçamento base zero ou do orçamento matricial, a empresa deve ter definidas suas metas através do planejamento estratégico, sem esta definição, o orçamento trará resultados pouco significativos para a organização.

Os dois orçamentos têm como objetivo a redução dos custos da organização, o orçamento base zero utiliza a análise das atividades da empresa a cada nova definição do orçamento enquanto que o orçamento matricial utiliza a comparação entre o real e o planejado para determinar ações que levem a eliminação de perdas. Outra importante característica desses dois orçamentos é o envolvimento dos funcionários no processo de orçamentação. No OBZ os funcionários devem analisar cada atividade e no OM os funcionários possuem metas relacionadas à redução dos custos.

A principal dificuldade levantada com o uso do orçamento base zero é o tempo despendido para executar o orçamento, uma vez que todas as atividades são analisadas como se fosse a primeira vez. Já no orçamento matricial a definição das metas é uma tarefa

que exige cautela, pois uma meta muito arrojada pode desmotivar a equipe enquanto que uma meta muito fácil não trará resultados para a empresa.

Nos dois orçamentos a cultura da organização é um fator importante para seu uso. O orçamento base zero necessita da visão de processos para facilitar a análise das atividades. O uso do orçamento matricial necessita de um ambiente favorável ao controle e redução dos gastos, para isso a equipe deve ser recompensada pelos bons resultados através do processo de meritocracia.

Tanto o orçamento base zero como o orçamento matricial podem ser um importante diferencial para a competitividade da organização, pois possibilitam a melhoria contínua dos processos da empresa através de suas sistemáticas de implantação. Assim, este trabalho procurou apresentar as duas ferramentas demonstrando as vantagens e desvantagens do seu uso, sendo responsabilidade de cada empresa determinar qual o melhor método orçamentário para sua estrutura cultural e organizacional.

REFERÊNCIAS

ALCOBA, Rafael D. **Análise crítica do processo de implantação do gerenciamento matricial de despesas: o caso de uma empresa do setor siderúrgico**. Trabalho de Conclusão de Curso em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

ARGYRIS, Chris. Human problems with budgets. *The Harvard Business Review*. Vol. 31, nº 1, pág. 97 a 110. Janeiro – Fevereiro de 1953.

BARTILOTTI, Vanessa F. **O Orçamento Matricial e o Controle de Gastos Fixos: Estudo de Caso de uma Empresa de Telecomunicações**. 2006. 86 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Estudos Administrativos, FEAD – Minas Centro de Gestão Empreendedora, Belo Horizonte, 2006.

CAMPOS, Vicente F. **Gerenciamento da Rotina do Trabalho do Dia-a-Dia**. 8ª ed. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda., 2004.

COSTA, Alexandre M.; MORITZ, Gilberto de O.; MACHADO, Filipe M. V. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no Planejamento e Controle de Resultados em Organizações Empresariais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Ano 4, v.1, nº8, 2007.

CREPALDI, Silvio A.; **Curso básico de contabilidade de custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo C. **Controladoria: Teoria e Prática**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, Regina C. V. **O Orçamento Base-Zero como Técnica de Planejamento Financeiro**. 2000. 77 f. Monografia (Especialização MBA- Finanças e Contabilidade), Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2000.

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

INDG. Manual de Treinamento da Prefeitura de São Paulo. **Gerenciamento Matricial de Despesas – Etapa de Acompanhamento**. São Paulo, 2008. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcament_o_matricial.pdf> Acesso em 28 de novembro de 2010.

LOPES, Hilton de A.; BLASCHEK, José R. Orçamento Empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? In: **IX Congresso Internacional de Custos**. Florianópolis, 28 a 30 de novembro de 2005.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PERES JUNIOR, José H.; PESTANA, Armando O.; FRANCO, Sergio P. C. **Controladoria de Gestão: Teoria e Prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

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

QUINQUIOLO, José M. **Avaliação da eficácia de um sistema de gerenciamento para melhorias implantado na área de carrocerias de uma linha de produção automotiva**. 2002. 110 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas) - Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Secretariado, Universidade de Taubaté. Taubaté: 2002.

RAZA, Claudio. **Orçamento Base Zero – Modismo ou Necessidade**. 2006. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/orcamento-base-zero-modismo-ou-necessidade/11742/>> Acesso em: 11 de outubro de 2010.

SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso da C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Adriana C. da. **do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. 2004. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVA, Edna L. da; MENEZES, Estera M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SOUZA, Antônio A. de; CAIRES, Neiva A.; SANTOS, Amanda M. dos; SOUZA, Ewerton A. de. Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: Estudos de casos. In: **IV Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**. Natal, 8 a 10 de junho de 2010.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial – O caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ZDANOWICZ, José E. **Planejamento financeiro e orçamento**. 4ª ed. São Paulo: Sagra Luzzatto, 2001.

3 ARTIGO II

Estudo do orçamento matricial como ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados

Priscilla Thomazinho Carvalho (UFRGS)

Francisco José Kliemann Neto (UFRGS)

Resumo: Para manter a competitividade das empresas foram criadas ferramentas que propõem maior planejamento e controle para os gestores. Este artigo apresenta um estudo do uso do orçamento matricial como uma ferramenta para apoio ao planejamento econômico-financeiro e à melhoria de resultados em uma indústria de bebidas. Através da análise da implantação e do uso do orçamento matricial são apresentados os benefícios e as dificuldades enfrentados pela a empresa estudada. A proposta do orçamento matricial é a redução dos custos fixos da empresa através de um melhor conhecimento dos gastos e o acompanhamento dos resultados, com a preparação de um plano de ação para as metas não alcançadas. Alguns dos resultados da empresa apresentados neste estudo de caso são: a redução dos custos fixos através do uso da ferramenta PDCA e um maior envolvimento dos funcionários com os custos através da meritocracia.

Palavras-chave: orçamento matricial; planejamento e controle; gestão de resultados.

Abstract: To keep the competitiveness of the companies were created tools to propose a major planning and control for the managers. This article presents a study of the use of matrix budget as a tool to support the economic and financial planning and to the rationalization of results in a beverage company. Through the analysis of the

implementation and use of the matrix budget it's presented the benefits and the difficulties faced by the studied company. The proposal of the matrix budget is the reduction of the company fixed costs through a better knowledge of the expenses and the result follow up, with the preparation of an action plan for unachieved goals. Some of the results of the company presented in this case study are: the reduction of the fixed cost through the use of the PDCA tool and a better involvement of the employees with the costs through meritocracy.

Key words: matrix budget; planning and control; result management.

1. Introdução

No mercado atual, as empresas necessitam buscar diferenciais que reflitam em seus custos e/ou qualidade para manterem-se competitivas. Devem, portanto, dispor de ferramentas gerenciais que auxiliem na tomada de decisão (PADOVEZE; TARANTO, 2009). A eficácia dos resultados de uma empresa pode ser considerada como um dos elementos de sucesso a longo prazo.

Segundo Jones *et al.* (2008), os gestores têm a grande responsabilidade de maximizar os resultados das empresas, e, para isso, é necessário realizar o planejamento, a execução e o controle dos resultados. Na etapa de planejamento são definidas as metas e objetivos da organização, e na etapa de controle é possível comparar os resultados atingidos com os planejados, permitindo o processo de aprendizado e melhoria do processo (LUCION, 2005).

Para Ackoff (1981) e Welsch (2009), o orçamento é um instrumento de planejamento e controle de resultado, sendo justificável enquanto facilita o desempenho do processo de gestão. Segundo Carpes *et al.* (2008), o uso do orçamento bem elaborado pode contribuir positivamente no resultado da organização. De acordo com Nascimento (2006) e Lunkes (2008), o orçamento representa os objetivos a serem atingidos pela empresa em um determinado período; após ser implementado deve ser utilizado como uma ferramenta de avaliação de desempenho. Para Jones *et al.* (2008), o orçamento permite tanto a identificação de oportunidade de melhorias como o auxílio na tomada de decisão para a manutenção dos resultados.

Os processos orçamentários evoluíram acompanhando as tendências das teorias de gestão e cada orçamento apresenta benefícios e limitações de acordo com o modelo utilizado (LUNKES, 2003). Para Padoveze e Taranto (2009), o orçamento matricial é um dos mais recentes processos orçamentários desenvolvidos. Segundo Wanzuit (2009), Miguel e Silveira (2010) e Souza *et al.* (2010), o orçamento matricial é uma importante ferramenta de gestão utilizada para controlar e reduzir custos, podendo também ser utilizada como ferramenta de meritocracia para os funcionários. A redução dos custos fixos se dá através da definição de metas específicas para cada setor da empresa através da comparação com as melhores práticas (PADOVEZE; TARANTO, 2009; WANZUIT, 2009).

Este artigo tem como objetivo apresentar o orçamento matricial como uma ferramenta de auxílio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados. Através do método de implantação do orçamento matricial proposto por Wanzuit (2009), são discutidos os resultados em uma empresa de bebidas.

O artigo está estruturado em seis seções. Na primeira é contextualizado o problema e apresentado os objetivos e a estrutura do artigo. A segunda seção apresenta uma revisão sobre o orçamento matricial como apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de melhoria de resultados. Na terceira parte são definidos os procedimentos metodológicos utilizados no trabalho. A quarta seção apresenta o uso do orçamento matricial em uma empresa de bebidas. Na quinta seção são discutidos os resultados obtidos com o orçamento matricial. Por fim, a sexta seção apresenta as conclusões do trabalho.

2. Referencial Teórico

De acordo com Brookson *apud* Lunkes (2008), o orçamento é essencial para o planejamento e o controle da empresa, pois ajudam a coordenar as ações das áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferindo autoridade ao gestor e fornecendo metas claras.

Para Otley (1999), as empresas devem analisar as seguintes questões:

- Quais os objetivos para o sucesso da empresa e como sua realização será avaliada?

- Quais os processos e atividades necessários para implantar com sucesso as estratégias e planos da companhia e como serão avaliados?
- Qual a meta para a companhia atingir os resultados e como serão definidas essas metas de desempenho?
- Quais as recompensas ou penalidades recebidas pelos empregados com o atingimento ou não das metas definidas?
- Quais os fluxos de informação necessários para suportar o crescimento da companhia através do aprendizado com essas experiências?

De acordo com Sanvicente e Santos (1995), o orçamento pode ser utilizado como uma ferramenta para responder à análise das questões anteriores, pois através dele é feita uma comparação do resultado planejado com o resultado real. Ainda segundo os autores, o acompanhamento do orçamento tem as seguintes vantagens: indicação das necessidades de ações corretivas, avaliação do desempenho dos funcionários e o aproveitamento dos recursos economizados ou ganhos pela companhia.

Planejar é estabelecer com antecedência as ações que serão executadas, determinando os recursos que serão empregados e as responsabilidades em relação a um período futuro definido (SANVICENTE; SANTOS, 1995). Welsch (2009) define o controle como a verificação do cumprimento dos objetivos, planos, políticas e padrões. Para a execução do controle é necessária a comunicação dos objetivos e a determinação de indicadores de desempenho, assim como ações corretivas para garantir o atingimento das metas.

Sobanski (1994) afirma que alguns dos erros mais comuns cometidos por empresas são: falta de conhecimento de suas despesas, falta de um plano para seu negócio e falta de informações sobre o resultado da empresa. Esses pontos podem ser corrigidos com o uso do orçamento.

O planejamento e controle de resultados é “um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração” (WELSCH, 2009). Ainda segundo o mesmo autor, o planejamento e controle de resultados devem incluir:

- a) definição dos objetivos gerais a longo prazo;
- b) definição dos objetivos específicos para o atingimento dos objetivos gerais;

- c) declaração das estratégias para o alcance dos objetivos gerais e específicos;
- d) políticas detalhadas para a implantação das estratégias;
- e) planos formais de resultados de curto e longo prazo;
- f) relatórios formais de desempenho comparando os resultados atingidos com os resultados esperados.

Segundo Lunkes (2008), o orçamento deve ser um instrumento gerencial para o alcance de metas e objetivos. Além disso, Nascimento (2006) afirma que para possibilitar o sucesso do processo de orçamentação é necessário atrelar as metas à avaliação de desempenho individual dos funcionários.

Frezatti (2009) define o orçamento como o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para um determinado exercício. No Quadro 1 são apresentados os princípios gerais de planejamento e controle financeiro, os quais refletem em um adequado desenvolvimento do orçamento (WELSCH, 2009).

Envolvimento administrativo	Relacionado à dedicação ao planejamento dos negócios. A alta administração deve apoiar o processo de orçamentação definido pela empresa.
Adaptação organizacional	Definição clara de quem é o responsável por cada parte do orçamento.
Contabilidade por área de responsabilidades	A empresa deve ter bem definido cada centro de custo, unidade de negócio, etc.
Orientação por objetivos	Desdobramento adequado dos objetivos da companhia de modo que todas as metas das áreas e dos funcionários estejam relacionadas.
Comunicação integral	Comunicação deve ser clara e envolver todos os níveis que participam do processo de planejamento e controle.
Expectativas realísticas	Objetivos pouco ou muito desafiadores devem ser evitados, o plano deve ser exequível.
Acompanhamento	Para concluir o planejamento é necessário que ele seja monitorado, acompanhado e controlado.
Reconhecimento do esforço individual e do grupo	Reconhecimento individual e das áreas que atingiram resultados favoráveis no orçamento.

Quadro 1: Princípios gerais de planejamento e controle financeiro.

Fonte: adaptado de Welsch (2009).

Para Ishisaki (2003), o orçamento possibilita que as empresas possam planejar e visualizar o resultado de seus negócios, tornando-as mais transparentes e ágeis para aplicar correção durante a sua execução e atingir a meta estabelecida. Segundo Sobanski (1994) e Sanvicente e Santos (1995), com o orçamento, as tarefas são formalizadas e sistematizadas; dessa forma, sendo possível, documentar os planos e comparar resultados entre os setores de uma mesma empresa ou entre filiais de uma grande organização.

Os modelos de orçamento estão em constante evolução devido às desvantagens encontradas no orçamento tradicional (LUNKES, 2008; WANZUIT, 2009). A principal limitação do orçamento tradicional é a perpetuação das ineficiências, uma vez que é determinado apenas um acréscimo de valor com relação ao orçamento anterior (LUNKES, 2008). Além disso, Barcellos (2006) lista as seguintes desvantagens: (i) uso de estimativas; (ii) aplicação de percentuais de cortes iguais para todos os setores; (iii) visão funcional, as áreas são analisadas separadamente e (iv) análise tardio dos resultados, não gerando ações de correção para a melhoria do desempenho da empresa.

Segundo Padoveze e Taranto (2009), dois pontos importantes são responsáveis pelo desenvolvimento de novos processos orçamentários: o uso do orçamento como instrumento de controle e avaliação de desempenho e a necessidade de recursos para atingir os objetivos determinados no plano. Nesse novo contexto, surgiu o orçamento matricial (OM), que possibilita uma sistemática eficaz para o acompanhamento e o controle dos gastos (PADOVEZE; TARANTO, 2009). O Quadro 2 apresenta as principais vantagens e desvantagens da estrutura matricial segundo Rebouças *apud* Silva (2004).

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> - maior aprimoramento técnico das equipes; - coordenação da equipe de forma mais adequada e coerente; - maior especialização nas atividades; - uso adequado de recursos; - maior cumprimento de prazos e do orçamento. 	<ul style="list-style-type: none"> - maior custo administrativo associado a sua operação: aumento de reuniões para troca de informações; - possibilidade de conflitos entre os funcionários, principalmente entre os gestores e os donos de pacotes; - as aprovações do orçamento podem ser mais lentas, devido a maior quantidade de pessoas.

Quadro 2: Vantagens e desvantagens da estrutura matricial.

Fonte: adaptado de Rebouças *apud* Silva (2004).

O orçamento matricial foi elaborado pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG) com base na implantação do orçamento base zero (OBZ) em empresas privadas. O OBZ busca melhorar o planejamento, a orçamentação e a tomada de decisões. Segundo Pyhrr (1981), com este processo orçamentário os gestores podem analisar e avaliar suas operações e justificar cada unidade monetária comprometida. Desta forma, o OBZ avalia as reais necessidades e os verdadeiros excessos de cada área da empresa.

O OM é baseado em três princípios: (i) controle cruzado – duas pessoas na empresa são responsáveis pelo controle dos gastos; (ii) desdobramento dos gastos – todos os gastos devem ser detalhados até o nível das atividades/ operações; (iii) acompanhamento sistemático – comparação dos resultados reais e os planejados (INDG, 2008).

Segundo Oliveira (2007), o controle cruzado refere-se à fusão entre a estrutura funcional e a estrutura por processo. Para Wright *et al.* (2000), a estrutura matricial possui dois comandos – o do gestor de pacote (estrutura por processo) e o do gestor de entidade (estrutura funcional) – desta forma há uma maior delegação de poder de decisão entre as áreas o que incentiva a autonomia e a participação dos funcionários.

O controle cruzado tem como vantagem: (i) aumento do conhecimento técnico das equipes; (ii) melhora da coordenação da equipe, tornando-a mais adequada e coerente; (iii) maior especialização das atividades; (iv) melhor uso dos recursos da empresa e (v) melhora no cumprimento de prazos e do orçamento (OLIVEIRA, 2007). Como desvantagens, o mesmo autor aponta o aumento do custo administrativo, isso se deve a maior necessidade de reuniões para troca de informações e a possibilidade de conflitos entre os gestores de pacote e de entidades com relação a recursos ou funcionários.

O desdobramento dos gastos assegura que todas as despesas foram detalhadas até o nível de atividades e de unidade orçamentária para servir de base para a definição de metas (MIGUEL; SILVEIRA, 2010; ALCOBA, 2011). Após o desdobramento é que as metas serão definidas para o próximo período.

O acompanhamento sistemático se reflete na metodologia do ciclo do PDCA. O acompanhamento é feito em reuniões com uma frequência determinada, normalmente mensal, na qual são apresentados os resultados e o plano de ação para as metas não atingidas (SOUZA *et al.*, 2010).

O INDG formalizou sua metodologia em cinco etapas, segundo Wanzuit (2009): preparação da base orçamentária, preparação para implementação, implementação, verificação e controle, ações corretivas e melhoria. O Quadro 3 apresenta uma estrutura de implantação para o OM que será discutida no estudo de caso.

Preparação da base orçamentária	<ul style="list-style-type: none"> - Definição da equipe; - Obtenção da base de dados do sistema contábil; - Análise de contas e centro de custos e definição dos pacotes; - Definição das entidades e elaboração da matriz.
Preparação para implementação	<ul style="list-style-type: none"> - Definição dos gestores de pacotes e entidades; - Preparação e coleta de dados; - Treinamento.
Implementação	<ul style="list-style-type: none"> - Definição preliminar das metas orçamentárias; - Negociação e consolidação das metas orçamentárias; - Execução do orçamento.
Verificação e controle	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhamento do desempenho das atividades.
Ações corretivas e melhoria	<ul style="list-style-type: none"> - Ações para correção das anomalias.

Quadro 3: Estrutura de implantação do orçamento matricial.

Fonte: adaptado de Wanzuit (2009).

Sanvicente e Santos (1995) afirmam que para fazer o acompanhamento dos objetivos e metas definidos pela organização são necessárias duas características: determinação da data para o atingimento do resultado e a quantificação do objetivo, isto é, o objetivo deve ser um valor numérico e ter uma data limite para que o resultado seja alcançado.

No estudo de caso é discutido o uso do orçamento matricial em uma empresa do ramo de bebidas.

3. Método

Segundo Gil (2002), a pesquisa tem como objetivo determinar um conhecimento específico através da extração de dados de um processo. O método de pesquisa é

apresentado segundo a caracterização do tipo de pesquisa e a descrição das etapas, técnicas e ferramentas que são utilizados no trabalho (SILVA e MENEZES, 2001).

Quanto à caracterização, este artigo está classificado como pesquisa aplicada em relação à natureza; pesquisa qualitativa como forma de abordagem do problema; pesquisa exploratória do ponto de vista de seus objetivos; e estudo de caso como procedimento técnico.

A pesquisa aplicada é orientada para o entendimento e solução de um problema (COOPER e SCHINDLER, 2001). Este artigo aborda o uso do orçamento matricial como uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e como uma ferramenta de apoio à gestão de resultados.

Silva e Menezes definem a pesquisa qualitativa como o estudo dos fenômenos e a atribuição de significados; o processo e seu significado são os focos principais desta abordagem. Neste trabalho foi discutida a aplicação do orçamento matricial em uma empresa de bebidas, apresentando os principais resultados alcançados com o uso do orçamento para apoio ao planejamento econômico-financeiro e para à gestão de resultados.

Para Gil (2002), a pesquisa exploratória busca maior conhecimento de um problema, através de levantamento bibliográfico, entrevistas e análises de exemplos. Pode assumir a forma de pesquisa bibliográfica ou estudo de caso. Para Yin (2010, p.22), o estudo de caso é indicado quando: “(...) o investigador tem pouco controle sobre os eventos ou o enfoque está sobre um fenômeno contemporâneo no contexto da vida real”. Este trabalho trata da observação do uso do orçamento matricial em uma empresa de bebidas com uma discussão sobre os resultados apresentados.

O desenvolvimento da pesquisa foi realizado em uma empresa do ramo de bebidas, sua identidade foi mantida em sigilo conforme solicitado. A empresa utiliza o orçamento matricial há mais de uma década, com isso, seus funcionários estão familiarizados com o método. Foram realizadas entrevistas com o gerente financeiro, com os gestores de pacotes e com os gerentes de áreas para entender o uso do orçamento matricial na empresa. Na coleta de dados foram utilizados os dados dos pacotes de 2010 e 2011, com simplificações para não revelar os resultados reais da empresa.

O desenvolvimento deste artigo foi dividido em três etapas: (i) revisão do orçamento matricial, buscando conceituar o modelo e mostrar suas vantagens e

desvantagens; (ii) relatar como ocorre o processo de orçamentação na empresa estudada; e (iii) analisar os resultados obtidos na empresa com o uso do orçamento matricial.

4. Aplicação do orçamento matricial

A seguir é apresentada a empresa utilizada no estudo de caso e são discutidos os resultados do uso do orçamento matricial para o apoio ao planejamento econômico-financeiro e como apoio à melhoria dos resultados.

4.1 Apresentação da empresa

A companhia estudada neste artigo é uma multinacional do ramo de bebidas, suas unidades estão presentes em diversos países das América do Sul. Atualmente possui mais de 39 mil funcionários em suas 78 fábricas espalhadas pelo continente sul americano.

A empresa produz bebidas alcoólicas (cervejas) e não-alcoólicas (refrigerantes, sucos, isotônicos e água), sua receita líquida ultrapassa R\$ 20 bilhões com mais de 140 milhões de hectolitros vendidos por ano. Os produtos são distribuídos em dois milhões de pontos de venda, sendo metade deles no Brasil.

Na década de 90, o país passava por uma crise cambial, forçando as empresas nacionais a desenvolverem novas estratégias para garantir sua competitividade, no mercado interno, com as empresas estrangeiras. A estratégia adotada pela companhia foi a busca pelo aumento do *market share* de cerveja no Brasil e a exportação de cervejas para os países da América Latina. Para atingir ambos objetivos a empresa buscou a redução dos gastos nas filiais e a ferramenta utilizada para isso foi o orçamento matricial.

A análise sobre o orçamento matricial como uma ferramenta de melhoria de resultados apresentada a seguir foi desenvolvida em uma unidade da companhia localizada na Grande Porto Alegre, responsável pelo fornecimento de refrigerantes no Rio Grande do Sul. Nas seções a seguir, é discutida uma adaptação da estrutura de implantação do orçamento matricial proposta por Wanzuit (2009).

4.2 Preparação da base orçamentária

Na empresa, o orçamento matricial foi uma implantação de cima para baixo (*top-down*), ou seja, veio da diretoria para a operação. O seu uso surgiu como uma alternativa ao descontrole que existia na empresa até o final da década de 90. A alta diretoria implementou o orçamento matricial devido à necessidade de obter dinheiro em caixa para suportar o crescimento da companhia.

A primeira etapa foi a definição da equipe responsável pela orçamentação. O envolvimento desses funcionários garantiu um processo mais confiável, visto que os gestores estavam mais familiarizados com os gastos e as necessidades da fábrica.

O próximo passo foi analisar os dados do sistema contábil, as contas e os centros de custos. As contas com características semelhantes foram agregadas num mesmo pacote. Foram revisados todos os centros de custos para cada entidade criada. Após estas definições foram definidos todos os pacotes e as entidades da empresa.

4.3 Preparação para implementação do orçamento matricial

Para a implementação do OM foi realizado um treinamento para toda a fábrica sobre o orçamento matricial. Nesse treinamento foram apresentados os conceitos fundamentais do orçamento matricial e suas vantagens.

Foram definidos os donos de pacotes e os gestores de cada entidade. O controle cruzado é definido através do gerente de área, responsável pelo setor (entidade) e o dono do pacote, responsável pelo produto (visão de processo). A Figura 1 apresenta um exemplo de controle cruzado na empresa.

			Entidades			
			Produção	Qualidade	Recursos Humanos	Manutenção
			Gerente 1	Gerente 2	Gerente 3	Gerente 4
Pacotes	Utilidades	Dono de Pacote 1	↓	→		
	Benefícios	Dono de Pacote 2				
	Aluguel	Dono de Pacote 3				

Figura 1: Exemplo de controle cruzado.

Com os responsáveis definidos, passou-se à coleta de dados para o planejamento dos gastos para o próximo período. Cada conta e centro de custos foram revisados para descobrir ineficiências no processo. Por fim, foi ministrado um novo treinamento para os donos de pacote e os gestores das entidades visando aprofundar os conceitos do orçamento matricial.

4.4 Implementação do orçamento matricial

A seguir é apresentado o uso do orçamento matricial como ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e à gestão de resultados.

4.4.1 Orçamento matricial como ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro

O processo de orçamentação inicia no mês de setembro do ano corrente. Neste momento todos os donos de pacotes fazem uma reunião para definir quais serão seus gastos para o ano seguinte. A média de tempo gasto pela empresa na definição de seu orçamento é de três meses, englobando o levantamento de informações, a definição das metas e a aprovação do orçamento pela diretoria. O Quadro 4 demonstra cada atividade realizada pela empresa para a definição do orçamento para o próximo exercício.

Na elaboração do orçamento da empresa são definidos:

- meta: descrita como valor disponibilizado para garantir a operação na unidade;
- memória de cálculo: demonstra como é calculada uma determinada meta;
- resultado real: representa o valor gasto em um determinado período;
- tendência: previsão das despesas no mês vigente e para os próximos meses até o fim do exercício, a tendência é revisada em todos os meses;
- justificativa: explica as dispersões entre a tendência e o real;
- fim do exercício: sinaliza como deve ser o resultado acumulado no final do ano.

Atividade	Descrição
Elaboração do cronograma	O objetivo do cronograma é dar o suporte no processo de orçamentação, sendo essencial que seja seguido para que o orçamento ocorra conforme planejado. Após sua divulgação é realizado o acompanhamento do cumprimento das atividades semanalmente pelo gerente financeiro.
Elaboração, consolidação e submissão do plano para o ano seguinte para a diretoria geral	Nesta etapa os donos de pacotes preparam os documentos padrão do plano para o próximo exercício com os valores previamente alinhados com as diretorias regionais.
Premissas	Os donos de pacotes atualizam as premissas de seus pacotes, definindo o que poderá ser lançado na sua conta.
Insumos	Os donos de pacote verificam se existe algum insumo que deve ser inserido no simulador e enviam para o setor de apoio ao orçamento. Por exemplo, se a unidade alugou algum equipamento novo deve ser inserida no pacote aluguel esta informação.
Inserir dados no software de custo (simulador)	Com base nos relatórios enviados pelas fábricas, o setor de apoio ao orçamento faz o lançamento das informações no software de custo.
Disponibilização do simulador e digitação das metas	O simulador é disponibilizado para que cada dono de pacote faça a digitação das metas para o próximo ano. O simulador fica aberto por 15 dias para esta tarefa.
Negociações	Última etapa do processo de orçamentação, aqui cada gestor pode negociar alguma meta antes do início do ano.

Quadro 4: Processo de orçamentação na empresa.

Durante o ano são realizadas reuniões mensais com os donos de pacotes para acompanhar os resultados da unidade. Todas as distorções são analisadas e o dono da conta tem que justificar e traçar ações para recolocar seu indicador no caminho para a meta até o final do exercício. Além dos donos de pacotes, a reunião também tem a participação do gerente de fábrica e dos gerentes de áreas (donos da entidade). O responsável pela condução desta reunião é o gerente financeiro, ele é quem irá acompanhar o plano de ação e garantir que os funcionários entendam a importância do OM para o resultado da unidade.

Na empresa há o envolvimento com o controle de custos de toda a liderança, representados pelos supervisores, gerentes e analistas das diversas áreas. Os funcionários possuem, pelo menos, uma meta individual relacionada à melhoria de recursos da unidade.

Os funcionários da base do nível hierárquico (operação) também possui metas coletivas em seus setores que estão atreladas ao controle dos custos. Para incentivar tanto os gestores quanto a operação a trabalharem dentro desta cultura, a empresa trabalha com programas de incentivos, como a premiação por resultados (PPR) na base operacional e a bonificação por metas alcançadas para a liderança.

A cada ano a meta definida é mais desafiadora, sendo necessário um estudo constante para a melhoria dos recursos. As pessoas são reconhecidas e premiadas por seus resultados através do programa de remuneração variável da organização.

Os relatórios gerados pelo sistema de informação da empresa possibilitam um acompanhamento em tempo real dos gastos de um determinado período. Além disso, cada dono de pacote pode controlar diariamente os lançamentos nas contas sob sua responsabilidade. O sistema permite tanto a comparação entre os setores da própria unidade, quanto a comparação de resultados entre toda a organização. A companhia incentiva esta análise comparativa (*benchmark*) entre as unidades, divulgando as boas práticas desenvolvidas para assegurar o melhor resultado global.

4.4.2 Orçamento matricial como ferramenta de apoio à gestão de resultados

O dono de pacote negocia com todos os setores para que sua meta seja atingida e, dessa forma, o gestor trabalha com uma visão horizontal, tornando-se especialista nas contas que são de sua responsabilidade. É função do dono de pacote definir as premissas do seu pacote e aprovar todos os gastos lançados em suas contas.

O dono de entidade trabalha dentro do seu setor para eliminar as lacunas da área com relação a cada pacote. É responsabilidade do dono de entidade definir e aprovar as metas do seu setor em cada pacote.

Na empresa é utilizada a estrutura de centros de custo para fazer o controle vertical dos gastos. Cada dono de entidade é responsável por um centro de custo e a este são relacionadas as metas. A Figura 2 é um exemplo de como é definido o orçamento para o pacote benefícios (valores não correspondem aos números reais da fábrica).

Pacote	Contas	Valor Total (R\$)	Entidades			
			Produção (R\$)	Manutenção (R\$)	Qualidade (R\$)	RH (R\$)
Benefícios	Salários	100	60	25	10	5
	Transporte	10	6	2,5	1	0,5
	Refeição	5	3	1,25	0,5	0,25
	Total (R\$)	115	69	28,75	11,5	5,75

Figura 2: Exemplo de gastos pacote x entidades.

O desdobramento de gastos é realizado considerando cada atividade desenvolvida na empresa. A diretoria define os valores e faz o desdobramento para cada filial. A fábrica faz o desdobramento do pacote até o nível de operação, define o parâmetro e o indicador de controle (IC). A Figura 3 demonstra como é determinado um indicador de controle.

Pacote	Conta	Atividade	Parâmetro	Indicador de Controle
Benefícios	Refeição	Refeições realizadas	Número de funcionários	Gasto com Refeição/ número de funcionário

Figura 3: Definição dos indicadores de controle.

Com os indicadores de controle determinados é possível definir as metas para cada entidade e seu controle suporta o atingimento dos objetivos e a redução de custos nas áreas. A Figura 4 apresenta os valores de indicador de controle para o Pacote Benefícios na Entidade Produção (valores fictícios).

Pacote	Contas	Produção		
		Nº de Funcionários	Gasto (R\$)	Indicador de Controle (R\$/funcionário)
Benefícios	Salários	50	60	1,2
	Transporte	50	6	0,12
	Alimentação	50	3	0,06
	Total	50	69	1,38

Figura 4: Índice de controle para o pacote benefícios.

O orçamento do próximo ano é definido com base nos resultados dos indicadores de controle. O dono do pacote verifica o fechamento do ano anterior para cada atividade e o dono da entidade verifica qual é o parâmetro para o próximo ano. O orçamento será a

multiplicação das duas variáveis com algum percentual de redução definido pela diretoria regional. Este valor é a base para a negociação do dono de pacote com a diretoria.

O dono de pacote possui duas variáveis que podem ser alteradas para reduzir os custos: (i) diminuir o número de funcionários ou (ii) reduzir o gasto com o serviço, por exemplo, negociar com o prestador de serviço do refeitório um novo cardápio que possibilite uma despesa menor por funcionário. A Figura 5 mostra um exemplo considerando a redução de funcionários.

Pacote Benefícios - Entidade Produção

		Ano 1	Ano 2	
		Índice de Controle (R\$/funcionário)	Parâmetro (nº funcionários)	Gasto (R\$)
Conta	Salários	1,2	45	54
	Transporte	0,12	45	5,4
	Alimentação	0,06	45	2,7
	Total			62,1

Figura 5: Definição dos gastos para o próximo período.

4.5 Verificação e controle do orçamento matricial

Na empresa analisada é realizado um acompanhamento formal com frequência mensal. Nessa reunião são apresentados os resultados de cada pacote e o plano de ação para metas que não foram atingidas.

O acompanhamento dos gastos é realizado de duas formas: através da dispersão entre o planejamento e o real e através da dispersão entre a tendência e o real. O planejado é o valor orçado para todos os meses do ano enquanto a tendência é revisada mensalmente. De acordo com o cenário, o dono de pacote pode decidir se haverá alguma variação do valor planejado, tanto para mais quanto para menos. Cabe ressaltar que o valor total planejado não pode ser excedido.

A empresa utiliza o PDCA (*Plan* – Planejamento, *Do* – Execução, *Check* – Verificação e *Action* – Atuar) como método de solução de problema. Os funcionários donos de pacotes realizam um treinamento para o uso desta ferramenta. Os pacotes mais

críticos devem obrigatoriamente fazer o PDCA no início do ano, enquanto que os demais pacotes só utilizam a ferramenta se apresentarem resultados negativos. São considerados como pacotes críticos aqueles com maior prejuízo caso a meta não seja alcançada, a empresa trabalha com quatro pacotes críticos por ano.

4.6 Ações corretivas e melhoria

O uso do orçamento matricial pela empresa apresentou significativa redução de suas despesas em relação ao ano anterior à implantação. As reduções continuam ocorrendo até hoje, sendo que toda a economia alcançada com o orçamento matricial é utilizada para impulsionar o crescimento da companhia através de investimentos para aumento de capacidade.

Com a redução dos gastos indiretos, a empresa encontrou uma oportunidade de redução dos custos diretos na produção de bebidas através do uso do orçamento matricial. Desta forma, a metodologia passou a ser utilizada, também, no controle dos insumos para a fabricação de seus produtos.

A descentralização do processo de orçamento permitiu a empresa obter ganhos em diversas áreas, pois os funcionários ligados às atividades passaram a encontrar novas soluções que gerentes e diretores não visualizavam devido ao fato de não possuírem familiaridade com as tarefas operacionais.

5. Análise crítica dos resultados obtidos com o uso do orçamento matricial

Apesar de o ganho ser maior no início do uso do orçamento matricial, pois é onde as maiores ineficiências são eliminadas, ele continua apresentando bons resultados na empresa. Para manter essa filosofia, é utilizada a ferramenta de análise comparativa (*benchmark*) entre as unidades. A empresa faz um *ranking* de cada conta do orçamento para todas as fábricas. Dessa forma, uma boa prática desenvolvida em uma unidade pode ser copiada nas demais.

O apoio da alta administração, a vinculação das metas de redução de custo com as metas individuais dos funcionários e a disseminação de melhoria contínua com o uso do

PDCA são alguns dos fatores responsáveis pelo sucesso na implantação do orçamento matricial e principalmente na continuidade do seu uso.

O uso do orçamento matricial aumentou o acompanhamento e o controle das despesas, tornando cada funcionário dono de pacote ou de entidade responsável pelos custos. Apesar do impacto causado pela ruptura com a falta de controle, os resultados alcançados pela empresa compensaram o corte de benefícios que são comuns em outras empresas como, por exemplo, o uso livre de telefone ou impressora.

Exatamente este corte foi uma dificuldade enfrentada na implementação do orçamento matricial, pois os funcionários não aceitavam a mudança e o controle de atividades que eram praticadas livremente. A solução encontrada foi vincular a redução de custos a metas dos funcionários e reconhecer financeiramente os que atingirem resultados satisfatórios.

O orçamento matricial permitiu a redução de pessoal responsável pelo processo de orçamentação, uma vez que este processo passou a ser feito pelos donos de pacotes. Hoje cada unidade da companhia tem dois funcionários - um gerente e um analista - na área financeira que são responsáveis apenas pela consolidação do orçamento e fazem a comunicação entre a unidade e a central de apoio. O uso do orçamento matricial proporcionou maior confiabilidade no processo orçamentário, os donos de pacote têm maior conhecimento do processo e são capazes de determinar as melhores oportunidades de melhoria.

Apesar da facilidade e flexibilidade para executar o processo de orçamentação pelos donos de pacotes, como ponto negativo foi observado o aumento do trabalho para definir o orçamento comparado com o orçamento tradicional. Na empresa os funcionários participam de diversas reuniões para definir o plano orçamentário, além do tempo que cada dono de pacote trabalha na análise dos gastos.

Os funcionários mostram-se mais comprometidos com a redução dos gastos da companhia devido ao sistema de bonificação da companhia. Todo empregado possui uma meta relacionada a redução de custo que é responsável entre 20% e 30% do seu rendimento variável (bônus) no final do ano. O não atingimento desta meta pode reduzir a participação de resultados do funcionário.

Com relação aos ganhos econômicos, comparando os resultados de 2010 e 2011, dos 13 pacotes do orçamento, 7 apresentaram melhora em relação ao ano anterior, desses 5 tiveram ganhos em 2011. Além disso, o ganho de 2011 foi 35% maior do que o de 2010. A Figura 6 mostra uma comparação entre os ganhos de cada pacote nos anos de 2010 e 2011.

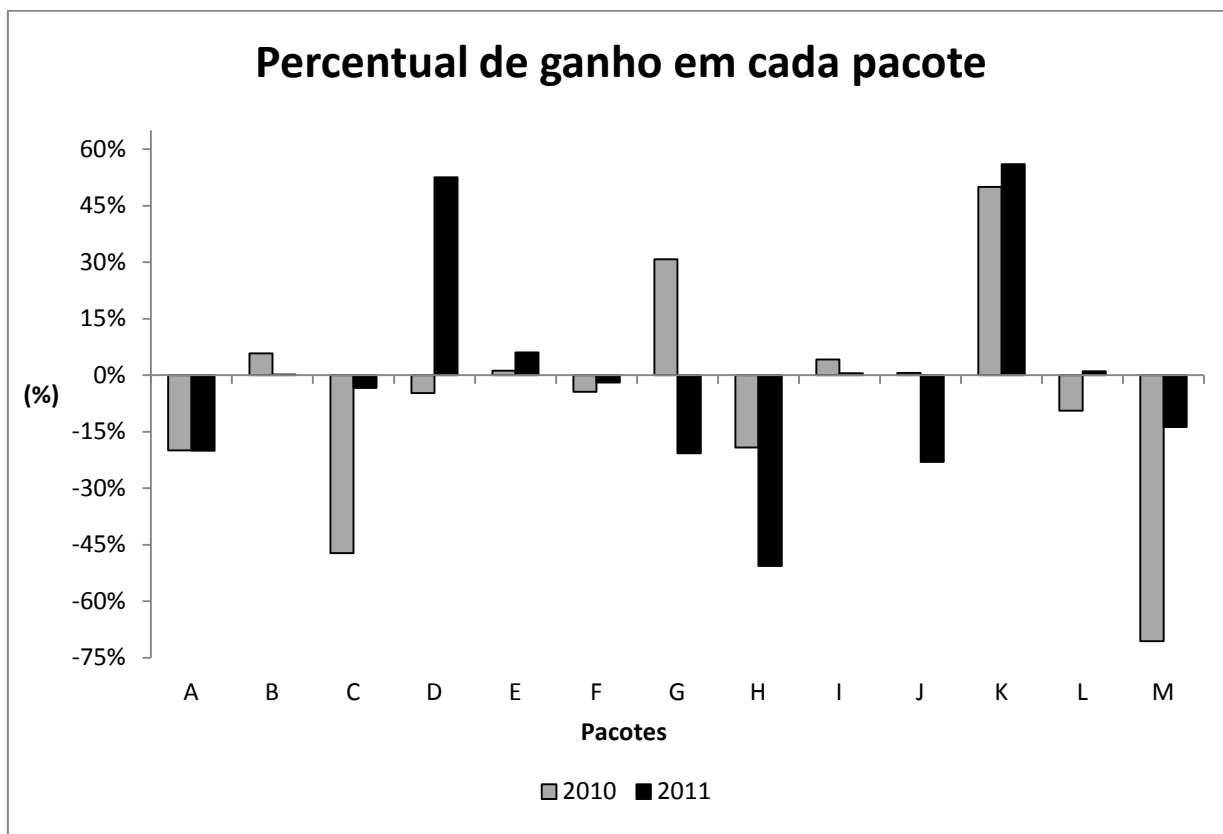


Figura 6: Percentual de ganho em cada pacote nos anos de 2010 e 2011.

A partir do incentivo da bonificação foi instalada na companhia a cultura de melhoria. Os funcionários se adaptam ao sistema de ter os recursos controlados e isso passa a fazer parte da rotina. Qualquer pessoa que perceba algum desperdício, inconscientemente vai agir de maneira a eliminá-lo ou reduzi-lo.

A diferenciação que o orçamento matricial trouxe para a empresa é sua visão de melhoria. No orçamento tradicional, o trabalho termina quando o gerente financeiro determina o valor gasto no período. O orçamento matricial, por sua vez, inicia o trabalho com a apuração destes resultados. De posse dessas informações é realizada a comparação com a meta, e então, é identificada a lacuna. A partir desse ponto inicia o trabalho do dono de pacote: através do estudo de como os gastos ocorrem ao longo dos centros de custos da

empresa é que este funcionário poderá identificar aonde ainda é possível fazer cortes e onde já está se trabalhando no limite de acordo com o processo utilizado.

Outra característica importante é a definição de metas arrojadas em cada definição do orçamento. A empresa trabalha para obter um melhor resultado em cada novo período e isso garante a redução dos custos da empresa. Tanto o dono de pacote como o gestor da entidade são responsáveis pelo atingimento das metas, porém é o dono de pacote o responsável por apresentar o resultado e o plano de ação para a gerência.

6. Conclusão

Em um mercado competitivo, é importante que as empresas conheçam seus custos e trabalhem de forma a reduzi-los, garantindo, assim, uma maior lucratividade. O orçamento matricial realiza este acompanhamento com a determinação de metas e o controle dos resultados.

O objetivo geral deste trabalho foi apresentar o orçamento matricial como uma ferramenta de planejamento econômico-financeiro e como ferramenta de apoio a gestão de resultados, utilizando como análise uma indústria do ramo de bebidas. Foi apresentado o processo de orçamentação na empresa e os resultados alcançados com o orçamento matricial.

É importante ressaltar que nenhum tipo de orçamento é perfeito e capaz de sanar todos os problemas da organização. Porém o uso do orçamento para planejar e acompanhar os resultados permite às empresas terem um melhor aproveitamento de seus recursos e atingirem seus objetivos com maior facilidade.

O tema orçamento é um assunto de interesse para qualquer organização. Além de ser uma ferramenta de planejamento econômico-financeiro para as empresas, ele também representa um instrumento de controle quando bem utilizado.

Para atingir resultados satisfatórios com o orçamento matricial é necessária uma mudança comportamental da organização. Os resultados são construídos pelos funcionários e se estes não estiverem motivados, não surgirão bons resultados. Por isso é importante reconhecer através da meritocracia os funcionários que se destacarem no atingimento de suas metas.

Outro ponto importante é o apoio da alta direção da empresa para o alcance das metas. Todos os gerentes devem participar das reuniões de acompanhamento dos resultados e devem avaliar a efetividade dos planos de ação para o atingimento dos objetivos determinados.

Por fim, os donos de pacote devem estar familiarizados com a metodologia do ciclo PDCA, pois é esta ferramenta, quando bem executada, que garante os resultados dentro da meta.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russell L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1981.

ALCOBA, Rafael D. **Análise crítica do processo de implantação do gerenciamento matricial de despesas: o caso de uma empresa do setor siderúrgico**. Trabalho de Conclusão de Curso em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011.

BARCELLOS, Aline S. F. de. **Análise crítica da implantação do orçamento matricial numa empresa do setor jornalístico: o caso da RBS Jornal**. Trabalho de Conclusão de Curso em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

CARPES, Antonio M. da S.; ORO, Ieda M.; EIDT, Jorge; STERZ, Roberta. Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses. **XV Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 12 a 14 de novembro de 2008.

COOPER; Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7ª ed. Porto Alegre: Bookman; 2003.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INDG. Manual de Treinamento da Prefeitura de São Paulo. **Gerenciamento Matricial de Despesas – Etapa de Acompanhamento**. São Paulo, 2008. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcament_o_matricial.pdf> Acesso em 28 de novembro de 2010.

ISHISAKI, Norio. **A utilização do orçamento empresarial: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba – SP**. 2003. 203 f. Dissertação (Mestrado em Administração

de Empresas) - Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Comércio Exterior, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003.

JONES, Graciela D. C.; BOAS, Ana A. V.; RIBEIRO, Kárem C. de S. Planejamento e Controle orçamentário e seus efeitos no resultado econômico: um modelo de simulação em uma indústria. **XV Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 12 a 14 de novembro de 2008.

LUCION, Carlos E. R. Planejamento Financeiro. **Revista Eletrônica de Contabilidade**. v. 1, nº3, março a maio de 2005.

LUNKES, Rogério J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003, 175 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MIGUEL, Adriana M. ; SILVEIRA, Fabiana E. B. **Implementação de um plano de orçamento base zero x orçamento matricial**. XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos, 12 a 15 de outubro de 2010.

NASCIMENTO, Artur R. do. **Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes**. XII Simpósio de Engenharia de Produção. Bauru, 6 a 8 de novembro de 2006.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial**. 17ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OTLEY, David. Performance management: a framework for a management control systems research. **Management Accounting Research**, Vol 10, pag 363-382, 1999.

PADOVEZE, Clóvis L.; TARANTO, Fernando C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

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

SANVICENTE, Antonio Z.; SANTOS, Celso da C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, Adriana C. da. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. 2004. 139 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SILVA, Edna L. da; MENEZES, Estera M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

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

SOUZA, Antonio A. de; CAIRES, Neiva A.; Santos, Amanda M. dos; SOUZA, Ewerton A. de. **Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de caso**. IV Congresso Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Natal, 6 a 8 de junho de 2010.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial – O caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WRIGHT, Peter L.; KROLL, Mark J.; PARNELL, John; RIMOLI, Celso A.; ESTEVES, Lenita R. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

4 COMENTÁRIOS FINAIS

Como visto ao longo deste estudo, as empresas necessitam de ferramentas de gestão para manterem-se competitivas no mercado. Uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e à melhoria de resultados torna-se indispensável à organização que necessita de um método eficaz de planejamento, execução e controle de resultados.

O orçamento mostra-se uma ferramenta adequada de apoio aos gestores desde que possua um planejamento e controle adequado dentro da empresa. Para isso, é importante que o processo orçamentário escolhido esteja de acordo com a definição do planejamento estratégico da organização.

O orçamento base zero é um interessante processo orçamentário, pois rompe com as ineficiências do passado ao definir, a cada período orçamentário, todas as despesas como se fosse a primeira vez. Porém, como discutido no capítulo 2, é um processo trabalhoso e que pode demandar tempo excessivo dos funcionários, encarecendo toda a orçamentação.

O orçamento matricial define metas para os indicadores foco e trabalha para reduzir e eliminar os desperdícios da empresa. O uso do orçamento matricial como apoio ao planejamento econômico-financeiro demonstrou ser uma ferramenta adequada para o planejamento, controle e acompanhamento dos resultados na indústria analisada. Com seus princípios de controle cruzado, desdobramento de gastos e acompanhamento sistemático, o orçamento matricial distribui as responsabilidades do orçamento, aumentando o controle e melhorando os resultados econômicos-financeiros com aumento do conhecimento das atividades por parte dos funcionários.

Na melhoria de resultados, o orçamento matricial apresenta seu grande diferencial quando comparado a outros métodos orçamentários. A base para a melhoria dos resultados está no acompanhamento sistemático dos resultados de cada indicador. Cada dono de pacote realiza o controle do resultado e para reverter resultados insatisfatórios é utilizada a metodologia PDCA. Na indústria estudada, o orçamento matricial foi responsável por suportar o crescimento da organização com a redução dos custos fixos.

Como todo processo orçamentário, o orçamento matricial apresenta desvantagens tanto na sua implantação quanto na continuidade de seu uso. Na implantação, cabe ressaltar a resistência dos funcionários como maior dificuldade. Para romper com o excesso de gastos desnecessários para a organização é preciso mudar o comportamento dos empregados e uma maneira de incentivá-los a trabalharem dentro da meta é vincular as metas de redução de custo a metas individuais dos funcionários.

Manter o orçamento matricial pode tornar-se oneroso, pois é necessário manter os funcionários em diversas reuniões para a definição do orçamento. Com a diminuição do ganho com a redução dos custos fixos com o passar dos anos, o foco do orçamento matricial passa a ser o controle e a identificação de oportunidades de melhoria.

Este trabalho abordou o uso do orçamento matricial como uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e à melhoria de resultados, mostrando os principais resultados obtidos de sua aplicação em uma indústria de bebidas.

Como sugestão de trabalhos futuros aponta-se o desenvolvimento de uma metodologia com base no orçamento matricial para a melhoria dos custos diretos de produção, dado que a ênfase identificada foi nos custos fixos e indiretos, bem como a análise de outros casos práticos de forma a constituir-se um banco de dados comparativo, passível de proporcionar maiores generalizações.

REFERÊNCIAS

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LUNKES, Rogério J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003, 175 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Orçamento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, Artur R. do. Avaliação do orçamento como instrumento de controle de gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes. **XII Simpósio de Engenharia de Produção**. Bauru, 6 a 8 de novembro de 2006.

OTLEY, David. Performance management: a framework for a management control systems research. **Management Accounting Research**, Vol 10, pag 363-382, 1999.

PADOVEZE, Clóvis L.; TARANTO, Fernando C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

SILVA, Edna L. da; MENEZES, Estera M. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 3ª ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SOUZA, Antônio A. de; CAIRES, Neiva A.; SANTOS, Amanda M. dos; SOUZA, Ewerton A. de. **Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: Estudos de casos**. IV Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Natal, 8 a 10 de junho de 2010.

VIEIRA, G. F. **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.

WANZUIT, Diane R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial – O caso de uma indústria de alimentos**. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.