

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUÉLEN FERRO

**GERENCIAMENTO MATRICIAL: FERRAMENTA ORÇAMENTÁRIA EM UMA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS DO SUL DO ESTADO DE
SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2017

SUÉLEN FERRO

**GERENCIAMENTO MATRICIAL: FERRAMENTA ORÇAMENTÁRIA EM UMA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS DO SUL DO ESTADO DE
SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharelado no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. Joélio Marcelino.

CRICIÚMA

2017

SUÉLEN FERRO

**GERENCIAMENTO MATRICIAL: FERRAMENTA ORÇAMENTÁRIA EM UMA
INDÚSTRIA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS DO SUL DO ESTADO DE
SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 19 de junho de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Joélio Marcelino - Especialista - (UNESC) – Orientador

Prof. Clayton Schueroff - Especialista - (UNESC) – Examinador

Prof. Ademir Borges - Especialista - (UNESC) – Examinador

Dedico este trabalho especialmente a Deus, a minha mãe Zenilda, em memória, meu pai Vianeí, minhas irmãs Priscila e Karina, meu namorado Célio e a meus amigos, que me encorajaram e deram força para vencer esta etapa importante em minha vida, me incentivando para seguir em busca de meus sonhos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom da vida e por ter me concedido forças para chegar até aqui, não permitindo que as dificuldades me desanimassem e proporcionando a graça desta conquista.

A minha família, por serem referências e estarem sempre presentes em minha vida em qualquer circunstância.

Ao meu namorado Célio, pela parceria, dedicação, compreensão, carinho e paciência.

Aos meus professores orientadores Joélio Marcelino e Marcelo Salazar, pelo tempo disponibilizado, por todo suporte e atenção em todas as fases de elaboração desse trabalho.

Aos meus amigos Davi e Madisson, pelo apoio e atenção, onde me concederam um pouco de seu conhecimento para a realização do estudo de caso.

Um agradecimento também a todos meus amigos e colegas de faculdade, pois, com vocês dividi muitos momentos. Amigos que conquistei nessa jornada e que fizeram das noites em sala de aula, momentos indescritíveis, que amenizaram os mais difíceis e eternizaram os bons.

A empresa objeto deste estudo, pelo apoio, atenção e por proporcionar os materiais necessários para o desenvolvimento deste.

Enfim, agradeço a todos, que de alguma forma, contribuíram na concretização deste sonho. Muito obrigada!

**“A grande conquista é resultado de
pequenas vitórias que passam
despercebidas.”**

Paulo Coelho

RESUMO

FERRO, Suélen. **Gerenciamento matricial: ferramenta orçamentária em uma indústria de revestimentos cerâmicos do sul do estado de Santa Catarina.** 2017. 63 p. Orientador: Joélio Marcelino. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O mercado econômico está se tornando cada vez mais amplo e competitivo. Com isso, as ferramentas de gestão estão ganhando importância neste cenário, pois as companhias precisam de suporte informacional para assegurar a tomada de decisão. O orçamento é um instrumento bastante eficaz, que quando bem utilizado, fornece o acompanhamento desejado à organização. O gerenciamento matricial do planejamento orçamentário possibilita um controle cruzado de informações, que auxilia os gestores no acompanhamento de suas despesas e receitas. Neste contexto, o objetivo desse estudo consiste em descrever o mecanismo operacional, características e por fim a percepção dos gestores sobre este tipo de gerenciamento em uma indústria de revestimentos cerâmicos do sul do estado de Santa Catarina. Para atingir o alvo proposto, com relação à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Referente aos objetivos, o estudo caracteriza-se como descritivo e, será utilizado o estudo de caso como procedimento para coleta e análise de dados. O mesmo foi realizado através de entrevista, inicialmente no setor de controladoria da organização e em seguida com seis gestores da companhia, buscando descrever o mecanismo operacional, a percepção dos gestores e outras informações relevantes. Todos os entrevistados afirmam ser eficiente gerenciar o orçamento matricialmente. Os gestores utilizam o GMD e GMR para acompanhar sua projeção orçamentária, com uma periodicidade variável, porém, ela deve ser aquela que permite ao profissional reagir em tempo hábil para permanecer dentro das metas estabelecidas. Com relação aos desvios que o realizado apresenta entre o orçado, no decorrer do ano corrente, todos são avaliados de modo singular por cada responsável, a fim de traçar a melhor estratégia a seguir. Para as empresas que já possuem uma estrutura orçamentária organizada, a implantação do gerenciamento matricial é menos complexa, entretanto, para as demais, a dificuldade é maior, desta forma cada situação deve ser analisada a fim de se identificar se esta alternativa é viável.

Palavras-chave: Orçamento, gerenciamento matricial, receitas, despesas, eficiência.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Esquema orçamentário	18
Figura 2 - Esquema de gerenciamento	28
Figura 3 - Organograma empresarial	36
Figura 4 - Porcelanato esmaltado	37
Figura 5 – Revestimento de parede.....	37
Figura 6 - Etapas de elaboração do orçamento.....	38
Figura 7 - Cronograma orçamentário	39
Figura 8 - Esquema de funcionamento do GMD	44
Figura 9 – Exemplo Consulta GMD	45
Figura 10 – Exemplo consulta pacotes	46
Figura 11 – Exemplo lançamentos contábeis	46
Figura 12 – Esquema de funcionamento do GMR	47
Figura 13- Exemplo consulta GMR.....	48
Figura 14 – Exemplo consulta pacotes GMR.....	49

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Gerenciamento matricial de despesas	30
Tabela 2 - Gerenciamento matricial de receitas	31
Tabela 3 - Perfil dos gestores entrevistados	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

GMD	Gerenciamento Matricial de Despesas
GMR	Gerenciamento Matricial de Receitas
INDG	Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA.....	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	13
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	13
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	15
2.2 ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO.....	16
2.3 ORÇAMENTO.....	18
2.4 O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO.....	20
2.5 CONCEITOS DE ORÇAMENTO	21
2.5.1 Orçamento de Tendências	21
2.5.2 Orçamento Base Zero (OBZ)	21
2.6 ESTRUTURA DO PLANO ORÇAMENTÁRIO.....	22
2.6.1 Orçamento de Vendas	22
2.6.2 Orçamento de Produção	23
2.6.3 Orçamento de Despesas Administrativas e Vendas	24
2.6.4 Orçamento de Custo de Produção	24
2.6.5 Orçamento de Investimentos e Financiamentos	25
2.6.6 Projeção das Demonstrações Contábeis	26
2.7 CONTROLE MATRICIAL DO ORÇAMENTO	27
2.7.1 Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) e Receitas (GMR)	27
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	33
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	33
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	34
4 ESTUDO DE CASO	35
4.1 EMPRESA	35
4.1.1 Caracterização da Organização	35
4.1.2 Produtos	36
4.2 CARACTERIZAÇÃO DO ORÇAMENTO UTILIZADO NA EMPRESA	37
4.2.1 Solicitação da Diretoria	38
4.2.2 Elaboração de Cronograma	38

4.2.3	Projeção do Orçamento	39
4.2.4	Consolidação dos Dados.....	40
4.2.5	Análise do orçamento.....	41
4.2.6	Apresentação para Diretoria.....	41
4.2.7	Apresentação para Conselho de Administração	42
4.3	FORMA DE GERENCIAMENTO DO ORÇAMENTO	42
4.4	ACOMPANHAMENTO E CONTROLE	43
4.4.1	Gerenciamento Matricial de Despesas	43
4.4.2	Gerenciamento Matricial de Receitas.....	47
4.4.3	Reuniões	49
4.5	ENTREVISTA COM OS GESTORES	49
4.5.1	Perfil dos Gestores	50
4.5.2	Papel dos Gestores	51
4.5.2.1	GMR	51
4.5.2.2	GMD	51
4.5.3	Eficiência do Gerenciamento	52
4.5.3.1	GMR	52
4.5.3.2	GMD	52
4.5.4	Frequência de Utilização	53
4.5.4.1	GMD	53
4.5.4.2	GMR	54
4.5.5	Tolerância no Desvio do Orçamento	54
4.5.5.1	GMD	54
4.5.5.2	GMR	55
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	56
	REFERÊNCIAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo evidencia-se o tema e problema do estudo, com ênfase no gerenciamento matricial de despesas e receitas, para a gestão empresarial. Na sequência, apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos que conduziram a realização deste. Para finalizar, segue a justificativa, que demonstra a importância desta pesquisa.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

O trabalho em questão tratará de uma ferramenta gerencial utilizada pelas empresas que almejam melhorar sua forma de gestão, através de seu controle cruzado de despesas e receitas, o gerenciamento matricial.

O controle orçamentário, para as empresas, quando bem gerenciados, facilitam a tomada de decisão. Partindo deste princípio, as organizações, buscam cada vez mais o controle de suas despesas para aumentar seu lucro.

O orçamento é um valioso instrumento de gestão, pois auxilia no controle das operações. Através dele é possível estabelecer, a curto e a longo prazo, como se espera que transcorram os negócios, proporcionando assim um maior controle sobre as receitas e despesas. Na última década, grandes empresas brasileiras adotaram o gerenciamento matricial como ferramenta de gestão, por suas características, ou seja, contar com uma matriz de acompanhamento e controle, que será foco neste estudo.

O gerenciamento matricial, de acordo com Padoveze (2015), sugere um exame minucioso dos gastos, com acompanhamento e controle dos mesmos por setor. Ele tem por base uma matriz, formada por linhas, representadas pelas contas contábeis, e por colunas, representadas por entidades e centro de custos. As linhas, ou contas contábeis, são agrupadas por afinidades em conjuntos chamados de pacotes. Nesse liame, existe o gestor de linha e o gestor de coluna. Por isso, a responsabilidade é cruzada entre ambos os gestores para cada conta contábil. Este controle torna mais rígido a condução do processo orçamentário, pois exige que os gestores tenham mais atenção ao que foi proposto pelo orçamento, já que devem prestar contas de todas as despesas geradas pelo seu setor.

A contabilidade gerencial e as ferramentas de gestão utilizadas são essenciais para a excelência dos negócios. Através das informações contidas nos relatórios gerenciais, os administradores conseguem ter uma visão clara da situação, possibilitando maior eficácia na tomada de decisão.

O planejamento, a execução e o controle dos negócios estão diretamente relacionados com a sobrevivência das entidades no atual ambiente competitivo. Desta forma, organizações que não utilizam ferramentas, como o orçamento, tendem a apontar maior dificuldade para continuar no mercado.

O orçamento é uma ferramenta de gestão, planejamento e controle fundamental para as companhias. Sem a realização do mesmo, encontra-se alto nível de dificuldades em relação a elaboração das estratégias a serem alcançadas, bem como seu alinhamento com as operações. A falta do mesmo ainda proporciona menor interação e comunicação entre os setores, pouca perspectiva de planejamento do futuro, baixa motivação dos colaboradores para atingimento de metas, já que não existe um alvo definido, dificuldade de identificação dos gargalos, gerando pouca eficiência, menor controle e coordenação por parte dos gestores, menor faturamento e conseqüentemente, menor competitividade, não atingindo os objetivos traçados.

Empresas que utilizam o gerenciamento matricial para auxiliar o controle de suas despesas e receitas, de forma geral, alcançam melhores resultados. O aumento das vendas e contenção de gastos é maior, visto que duas pessoas da organização estão determinadas neste controle, o responsável pelo centro de custo e o responsável pelo pacote. Isso é notado como ponto positivo de grande relevância, se apresentando como um diferencial.

De acordo com Padoveze (2015), gerenciamento matricial sugere que as justificativas orçamentárias devem vir de forma dupla, ou seja, o gestor de coluna e o gestor de linha devem tomar entendimento das partes que são responsáveis e fazer uma análise do conjunto do item orçado.

Diante disso, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual o mecanismo operacional, características e percepção dos gestores a respeito do gerenciamento matricial, como ferramenta de gestão, em uma indústria de Revestimentos Cerâmicos do Sul do estado de Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral do trabalho é descrever o mecanismo operacional, características e percepção dos gestores a respeito do método de gerenciamento matricial, como ferramenta de gestão em uma indústria de Revestimentos Cerâmicos do Sul do estado de Santa Catarina.

Visando atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Relatar aspectos bibliográficos sobre o gerenciamento matricial;
- Realizar um estudo do mecanismo operacional e das características do gerenciamento matricial na empresa objeto do trabalho; e
- Investigar a percepção dos gestores sobre a eficiência e outros aspectos relevantes do gerenciamento matricial.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O controle das despesas e receitas que a organização possui deve ser realizado de forma minuciosa e exata. As empresas almejam cada vez mais instrumentos que facilitem este processo e auxiliem sua gestão. O orçamento empresarial é uma ferramenta estratégica, que pode servir como uma iniciativa para melhorar a governança corporativa, uma ação para maximizar os lucros ou até mesmo uma medida emergencial para enfrentar uma crise (interna ou externa). Ou seja, as projeções devem refletir e traduzir o planejamento estratégico da companhia em números. O gerenciamento matricial da projeção orçamentária é uma ferramenta que muitas companhias estão apostando em sua implantação pelas vantagens que apresenta.

Este trabalho visa, entre outros objetivos, demonstrar como o controle gerencial pode contribuir como ferramenta de gestão nas empresas. Diante da importância do tema abordado, considerando que o mesmo é um tipo de controle promissor, o estudo em questão apresenta contribuições em nível teórico, prático e social.

Em nível teórico, o tema vai cooperar, em especial com a comunidade acadêmica do curso de Ciências Contábeis, com sua produção científica, podendo este, ser utilizado como auxílio na confecção de outros trabalhos.

Em nível prático, vai proporcionar ao leitor uma interação entre a teoria apresentada com a prática, visto que será demonstrado como o gerenciamento matricial está estruturado em uma indústria de grande porte do ramo cerâmico.

Para a sociedade, poderá servir como auxílio no entendimento da ferramenta, já que, através dos dados apresentados, poderão se certificar da qualidade do mesmo, potencializando resultados e minimizando riscos para o segmento neste mercado.

As organizações pioneiras na implantação do acompanhamento matricial são as de grande porte, que apresentam maior complexibilidade, ainda dispõem de mais recursos e mão de obra para fazer com que o mesmo seja executado de forma eficiente. Por se tratar de uma ferramenta atual, não adotada pela maioria das empresas, o assunto se torna relevante.

Ao final deste, através de entrevista com alguns gestores, informações serão extraídas da companhia objeto de estudo. Estes irão enriquecer e valorizar este trabalho, pois, será exposta a realidade vivenciada, o que proporciona aos leitores maior credibilidade e confiabilidade a respeito do tema abordado.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Finalizando o capítulo introdutório, seguem as etapas: fundamentação teórica e procedimentos metodológicos. A pesquisa bibliográfica reúne a revisão da literatura acerca do gerenciamento matricial e outros assuntos pertinentes para seu entendimento. Em seguida, apresentam-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa abordada no estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Ser uma companhia competitiva no mercado, com o cenário atual, é um grande desafio. Planejar, acompanhar e revisar é necessário. Planejar é fundamental, porém, nem sempre o cenário projetado se concretiza. Isto acontece por diversos motivos, como: mudanças nas políticas públicas, na cultura social, alterações do macro cenário econômico (crescimento, desenvolvimento e crise), entrada de novos concorrentes no mercado, alterações nas demandas dos consumidores e outras inúmeras variáveis não controláveis.

Considerando estas razões, ter um controle acirrado sobre as despesas e receitas já é sair na frente do concorrente. O orçamento bem como suas ferramentas dão subsídios para as empresas, desta forma, neste capítulo, busca-se fundamentar, através da pesquisa bibliográfica, os conceitos a respeito da contabilidade gerencial, focando especificamente no orçamento como ferramenta de gestão. Será demonstrado sinteticamente os conceitos de orçamento de tendências e base zero. O foco é no gerenciamento Matricial, que é objeto de estudo deste trabalho.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é indispensável para a gestão das empresas. De acordo com Padoveze (2015, p.09):

É também associada ao advento do capitalismo industrial e apresentou um desafio para o desenvolvimento da contabilidade como uma ferramenta de gerenciamento industrial. Surgiu da necessidade de gerenciamento contábil interno em função das novas complexidades dos processos de produção, objetivando informações para a tomada de decisão.

As características da mesma são influenciadas pelas variadas necessidades da administração. Sendo que, primeiramente os relatórios gerenciais fornecem medidas objetivas de operações passadas e estimadas subjetivas de futuras decisões. Em segundo, os relatórios não precisam ser elaborados conforme os princípios fundamentais da contabilidade. Em terceiro, os relatórios são preparados periodicamente, junto com a contabilidade financeira, ou a medida que a administração precisa de informações (WARREN, REEVE e FESS, 2001).

Ludícibus (1986) evidencia que ela pode ser um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, de custos, da análise financeira e de balanços, etc, porém, são colocados em uma perspectiva, grau de detalhe e forma de apresentação diferentes de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

A contabilidade gerencial modificou o foco geral da contabilidade. Antes a preocupação era somente registrar e analisar transações financeiras, agora a mesma propõe a formulação de informações para a tomada de decisões. (PADOVEZE, 2015)

De acordo com Ludícibus (1986) faz parte da contabilidade gerencial cada relatório contábil feito “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.

Sendo assim, a mesma fornece importantes relatórios que norteiam a administração na tomada de decisões sobre o futuro da empresa, o que promove maior segurança quanto a garantia de competitividade.

Cardoso, Mario e Aquino (2007) afirma que o orçamento é uma das principais peças elaboradas pela contabilidade gerencial, uma vez que traduz a estratégia da organização em métricas quantitativas, e é relevante tanto para o planejamento das ações futuras, quanto para o controle das ações correntes e pretéritas.

Considerando a importância que o planejamento orçamentário possui nas organizações, os próximos tópicos abordados farão referência ao assunto.

2.2 ORÇAMENTO E PLANEJAMENTO

O orçamento é um elemento que compõe o processo de planejamento nas organizações. De acordo com Sanvicente (2009), o ato de planejar se traduz em estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar os recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidade em relação a um período futuro determinado, somente assim, os objetivos fixados serão alcançados satisfatoriamente.

Ele pode ser dividido em três tipos distintos: estratégico, tático e operacional.

Lunkes (2007) afirma que o planejamento estratégico consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do ambiente. Esta análise tem o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade empresarial. O planejamento tático proporciona aos gestores objetivos quantitativos e qualitativos mensuráveis, normalmente, são na forma de relações financeiras e não financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos três a cinco anos. Este planejamento visa orientar a etapa de planejamento operacional, que consiste em formular vários planos detalhados de operações e optar por um.

Estes três tipos de planejamento são formalizados por meio da integração entre os sistemas, ferramentas e técnicas, como o Balanced Scorecard e o orçamento, que permitirão a execução e o controle das estratégias e operação. Sendo que o mesmo segue três etapas básicas: Elaboração da estratégia (planejamento), implementação da estratégia (execução) e acompanhamento da estratégia (controle) (LUNKES, 2007).

O Balanced Scorecard vai traduzir as estratégias em ações, que permitirão a execução do planejamento. Após, existe a elaboração do orçamento, aonde é necessário manter um controle sobre o mesmo. De acordo com Frezatti (2000), após a elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento deve desenvolver-se. Analogamente ao orçamento, o controle orçamentário é a forma de se monitorar o plano estratégico da organização no que se refere a sua parcela de horizonte imediato. Serve para corrigir desvios e realimentar o seu processo de planejamento.

As companhias fixam objetivos, de curto e longo prazo. Em alcance aos mesmos, planejam as etapas até alcançá-los. Para isso, o orçamento auxilia, pois, vai traduzir em números o que se espera alcançar. Elaborá-lo é apenas a primeira etapa. Manter controle sobre o mesmo é desafiador, pois, envolve todas as peças e colaboradores da organização, que devem se unir e cooperar com o alcance dos resultados.

2.3 ORÇAMENTO

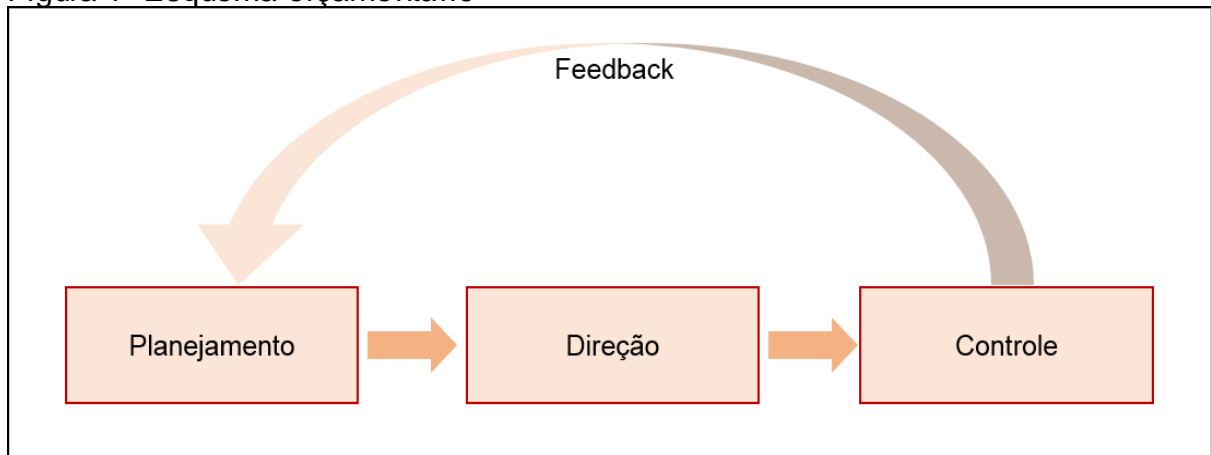
A necessidade de orçar é bastante antiga, confunde-se com a história da humanidade. Os homens das cavernas, por exemplo, precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, com isso desenvolveram práticas antigas do orçamento (LUNKES, 2007).

Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício. Portanto não deixa de ser uma pura repetição dos relatórios gerenciais atuais, só que com dados previstos (PADOVEZE, 2009).

Para Cardoso, Mario e Aquino (2007, p.247) “o planejamento orçamentário é materialização das estratégias da empresa. E estas estratégias são traçadas em função dos objetivos da mesma.”

Segundo Warren, Reeve e Fess (2001), com relação aos objetivos do orçamento, inicialmente ocorre o estabelecimento de metas específicas, após a execução de planos para atingir suas metas e por fim a comparação periódica dos resultados efetivos com suas metas. Na figura 01 segue esquema orçamentário:

Figura 1- Esquema orçamentário



Fonte: Adaptado Warren, Reeve e Fess

Sendo assim, além da execução do plano orçamentário, é feito um controle constante do mesmo, a fim de acompanhar se o valor que a empresa está realizando está nos limites já pré-definidos.

Padoveze (2009, p.502) frisa que:

O orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e controle de resultados. Portanto, convém ressaltar que o plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros.

Portanto é uma ferramenta de gestão capaz de sinalizar os objetivos da entidade, direcionar o comportamento dos agentes e oferecer mecanismos para a avaliação do desempenho desses agentes (CARDOSO; MARIO; AQUINO, 2007)

Conforme Atkinson et al.(2000) os orçamentos são preparados para períodos específicos, o que permite aos gerentes comparar os resultados efetivos para o período com os resultados planejados. As diferenças entre os resultados efetivos e os planejados é chamado, para os autores, de variância.

Ao elaborar e analisar uma projeção orçamentária é necessário ter conhecimento das características físico-operacionais da entidade, além, claro, ser imprescindível ter conhecimento da filosofia empresarial, dos seus modelos de gestão e decisão, da estrutura organizacional da entidade, das características comportamentais de seus colaboradores, além das informações acerca das variáveis ambientais da organização (CARDOSO; MARIO; AQUINO, 2007).

O período de elaboração é definido pela entidade, adaptando-se as necessidades da mesma.

Sanvicente (2009), destaca três limitações referente a utilização do orçamento, sendo elas a presença de margem de erro, afinal, a projeção orçamentária se resume a valores estimados. Vale destacar, que apesar desta incerteza, ainda é melhor planejar o futuro desta forma, do que não fazer preparativos para enfrentá-lo. A segunda limitação se refere ao custo do sistema, aonde, dependendo da complexidade de cada organização este valor varia. O terceiro ponto levantado pelo autor se refere a filosofia que a empresa utiliza. Se a mesma tiver uma administração autoritária, não é adequado este tipo de administração, pois, é fundamental a delegação de autoridade e responsabilidade.

As limitações podem se acentuar conforme a qualidade das informações que a empresa possui para realizar as projeções, bem como o porte da empresa, por isso, cada caso deve ser avaliado em isolado.

2.4 O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

O orçamento é uma ferramenta de auxílio à administração de uma empresa, seja ela pública ou privada, pois, fornece subsídios para a tomada de decisão. Com base nas vantagens que o mesmo apresenta, justifica-se sua importância como instrumento de gestão.

Para Lunkes (2007) a importância do processo orçamentário nas empresas, no apoio ao planejamento, execução e controle, podem-se enumerar algumas vantagens como: a prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidades, força a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização; obriga os colaboradores a focar o futuro, e não se ater a problemas diários da organização; forma uma estrutura com atribuição de responsabilidade; proporciona uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia as operações; aumenta a coordenação e o controle das atividades organizadoras e auxilia a atingir as metas; define objetivos e metas específicas que podem se tornar benchmarks ou padrões de desempenho e quando essas medidas vão ser atingidas motiva os colaboradores ao longo da organização; as metas podem ser a base para a remuneração variável

De acordo com Padoveze (2015), as três principais vantagens do orçamento estão resumidas em: Incentivar os administradores a pensar a frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento, fornecer expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente e ajudar os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes.

Desta forma, diante das vantagens que o mesmo apresenta, o orçamento tornou-se ferramenta fundamental de gestão, pois, além de auxiliar na tomada de decisão, pode servir de auxílio aos administradores e colaboradores, em alcance as metas da companhia.

2.5 CONCEITOS DE ORÇAMENTO

Existem basicamente dois conceitos que norteiam uma organização no momento da elaboração do orçamento empresarial. São eles: orçamento por tendências e orçamento base zero (OBZ).

2.5.1 Orçamento de Tendências

O orçamento elaborado baseando-se nas tendências é realidade em grande parte das organizações. De acordo com Padoveze (2009), utilizar dados passados para projeções de situações futuras é algo comum na elaboração dos orçamentos das entidades. Tal prática tem dado bons resultados, pois, de modo geral, os eventos acontecidos são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes. Desta forma, há forte tendência dos mesmos se reproduzirem, considerando, contudo, a introdução dos novos elementos componentes do planejamento operacional da empresa.

O orçamento por tendências não é uma cópia fiel do orçamento passado. Na execução do orçamento, sempre existirão eventos acontecidos que não se repetirão futuramente, bem como futuros que não existiram no passado (PADOVEZE, 2015).

Desta forma, a elaboração deste tipo de orçamento leva em consideração situações já vivenciadas pela companhia, adicionando outros eventos que acontecem esporadicamente.

2.5.2 Orçamento Base Zero (OBZ)

Esta proposta conceitual de elaboração de orçamento surgiu em contrapartida ao orçamento de tendências.

De acordo com Padoveze (2009), a filosofia do orçamento base zero está em romper relações com o passado. Consiste em dizer que nunca se deve partir da observação dos dados anteriores, pois eles podem conter ineficiências que possivelmente perpetuarão.

O orçamento Base Zero (OBZ) rejeita a visão tradicional do orçamento, a qual leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Sendo

assim, o mesmo projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez (LUNKES, 2007).

Desta forma, a projeção do orçamento OBZ desconsidera qualquer influência de informações passadas. Todos os valores são orçados como se fosse um novo princípio.

2.6 ESTRUTURA DO PLANO ORÇAMENTÁRIO

É indispensável que a projeção orçamentária seja elaborada em sequência lógica, pois, uma peça orçamentária complementa e fornece informações para a construção das demais.

De acordo com Waren, Reeve e Fess (2001), o planejamento orçamentário se inicia com a projeção das vendas. Depois de projetada, as informações são fornecidas às várias unidades, para que seja estimada a produção, despesas de vendas e administrativas. O orçamento de produção é utilizado para planejar a compra de material direto, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação. Com os mesmos finalizados, é elaborado o custo dos produtos. Finalizadas todas as projeções acima, elaboram-se as demonstrações contábeis.

2.6.1 Orçamento de Vendas

É o ponto chave do orçamento operacional, o qual, na realidade, é a partida de todo o processo de elaboração das peças orçamentárias.

De acordo com Lunkes (2007), este orçamento pretende estimar as quantidades de cada produto ou serviço que a empresa planeja vender ou prestar, define o preço a ser praticado, impostos incidentes e a receita a ser gerada, etc. Todas estas informações são definidas por um tempo pré-determinado, conforme cada organização. Esta peça orçamentária serve como base para orçar outras, por isso, as estimativas devem ser precisas, caso contrário, pode inviabilizar o controle como um todo.

De acordo com o mesmo autor, a primeira coisa a se fazer quando estabelecer o orçamento de vendas é definir os fatores limitadores ou restrições. É necessário analisar os fatores internos como:

Capacidade produtiva (localização, logística, produtividade, disponibilidade de matéria-prima e mão de obra);

Vendas e marketing (localização e número de pontos de vendas, sistemas de distribuição, preços e promoções, imagem do negócio e capacidade de atendimento);

Pesquisa & desenvolvimento e engenharia (facilidade da pesquisa & desenvolvimento, recursos humanos, desenvolvimento de novos produtos);

Gestão e finanças (estrutura administrativa, competência e habilidades, custo e disponibilidade de capital e sistemas de planejamento e controle).

É necessário avaliar os fatores externos também, como:

Mercado (potencialidade, diferenciação do produto, sazonalidade, lucratividade do setor e nível de renda dos clientes);

Competitivos (intensidade da competição, barreiras para entrar e sair e fatia de mercado);

Econômicos e governamentais (Inflação, impacto de mudanças externas, nível salarial, disponibilidade de material e mão de obra, legislação e impostos);

Tecnológicos (Inovação, necessidade de pesquisa & desenvolvimento de produtos e processos);

Sociais e culturais (impactos ambientais, mudanças demográficas, código de defesa do consumidor, qualidade e mercados internacionais).

Apenas após análise e entendimento destes fatores é possível se iniciar as projeções com maior precisão. A quantidade vendida no passado é utilizada para estimar o orçamento para o próximo período (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

Desta forma, geralmente, com base nas vendas realizadas nos anos anteriores e nos fatores internos e externos, é possível traduzir em números o que se espera para o período futuro.

2.6.2 Orçamento de Produção

É decorrente do orçamento de vendas. Para Lunkes (2007, p. 44) “o objetivo é assegurar um nível de produção suficiente para atender a demanda prevista de vendas.”

Esta peça orçamentária consiste basicamente em um plano de produção para o período considerado, visando atender as vendas orçadas e aos estoques pré-

estabelecidos. Apresenta, por períodos de tempo, a quantidade de cada produto a serem fabricadas. Este orçamento requer conciliação, por vezes difícil, dos seguintes aspectos: Atendimento ao orçamento de vendas, minimização dos custos de produção e minimização dos investimentos em estoques (SANVICENTE, 2009).

Ou seja, leva em consideração algumas variáveis, devendo atender o orçamento de vendas, com o menor custo possível de produção e de manutenção dos estoques. A partir dele se elabora os orçamentos referentes custo de produção.

2.6.3 Orçamento de Despesas Administrativas e Vendas

É a terceira etapa na elaboração do plano orçamentário e pode ser mais trabalhosa, pois, deve ser feita por cada setor da empresa.

Segundo Moreira (2002), este tipo de orçamento envolve o planejamento dos valores a serem despendidas na comercialização e nas funções de apoio as atividades operativas.

O orçamento de despesas administrativas inclui todas as despesas necessárias para a gestão das operações de uma empresa e também os itens relativos à pessoal, viagens, telefonemas, material de escritório, depreciações, seguros, taxas, energia elétrica, serviços prestados por terceiros, etc. A elaboração é feita pelo responsável de cada centro de custo. Como estas despesas são basicamente fixas, utilizam-se normalmente dados históricos para orçá-las. O orçamento das despesas de vendas compreende todos os gastos efetuados com a venda e a distribuição dos produtos. Sua elaboração deve ocorrer concomitantemente com o orçamento de vendas. As despesas serão maiores ou menores em função dos esforços necessários para que as vendas previstas sejam realizadas (SANVICENTE, 2009).

Sua complexibilidade se justifica também pela quantidade de despesas serem significativas. Recomenda-se elaborar este orçamento de forma mais analítica possível.

2.6.4 Orçamento de Custo de Produção

O passo seguinte do orçamento consiste na determinação do custo de produção, que são classificados em três categorias: matéria-prima, mão de obra

direta e custos indiretos de produção. Os dois primeiros caracterizam-se como custos diretos e o ultimo indireto. Matéria- prima é todo material que é agregado ao produto e passa a integrar o mesmo. Mão de obra direta se refere a qualquer trabalho executado no produto e que o modifique. Custos indiretos são os demais materiais utilizados no produto, mas, que não agregam fisicamente o mesmo. (SANVICENTE, 2009).

De acordo com Lunkes (2007), o orçamento de matérias-primas é estimado pela área de produção, que elabora conforme as necessidades. O setor de compras providencia a aquisição, sendo que o objetivo é comprar sempre no momento planejado com o melhor preço.

Para Souza (2014) o orçamento de mão de obra direta contempla suas horas e seus custos consumidos no processo produtivo. O mesmo é importante para a gestão da quantidade e dos gastos dos colaboradores e como subsídio ao processo de contratação pessoal.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2001), as necessidades de mão de obra devem ser coordenadas entre os departamentos de produção e pessoal, evitando a falta da mesma na produção.

Para Souza (2014) os orçamentos de custos indiretos de fabricação representam os gastos referentes a material indireto, custos de mão de obra indireta, gastos diversos de produção, etc. A identificação dos mesmos aos produtos exige algum critério de rateio.

A intenção é que ele seja o menor possível, desta forma, as companhias conseguem praticar um preço melhor o que as posiciona no mercado com maior competitividade.

2.6.5 Orçamento de Investimentos e Financiamentos

O orçamento de investimentos e financiamentos é conhecido também como de capital. Ele exerce grande importância na continuidade das operações da empresa.

Conforme Padoveze (2009, p. 519):

Este segmento do plano orçamentário contém as seguintes peças orçamentárias: a) orçamento de investimentos (aquisições de investimentos, imobilizados e deferidos); b) orçamento de financiamentos e amortizações; c) orçamento de despesas financeiras.

Conforme definição proposta por Souza (2014), os investimentos representam a projeção de gastos para a aquisição, modificação e substituição de equipamentos para melhoria, ou reposição, da capacidade produtiva ou prestação de serviços da empresa.

Segundo afirma Padoveze (2013), a projeção dos financiamentos prevê tudo que for relacionado com a área de obtenção de fundos, os gastos para manutenção destes e os pagamentos previstos. Os financiamentos também geram despesas financeiras, os seja, gastos necessários para as atividades normais com estabelecimentos bancários, por exemplo, que devem ser incluídos no plano orçamentário.

Geralmente envolve grande volume de recursos e suas premissas são extraídas do planejamento estratégico. A aprovação final deste tipo de projeção compete a alta administração, que define quais investimentos e financiamentos serão executados.

2.6.6 Projeção das Demonstrações Contábeis

É conhecido também como orçamento financeiro e representa a conclusão do processo orçamentário, aonde todas as peças são consolidadas, para traduzir em um mesmo plano, tudo o que foi projetado.

Segundo Souza (2014), é constituído pela demonstração do resultado, balanço patrimonial e demonstração dos fluxos de caixa. Na prática ele representa as demonstrações financeiras projetadas para os períodos seguintes.

Após consolidação do orçamento, são elaboradas as demonstrações contábeis, que permitem avaliar o efeito que as metas operacionais traçadas pela administração exercerão sobre a situação patrimonial da companhia, ou seja, sobre os ativos, as exigibilidades e o patrimônio líquido (MOREIRA, 2002).

De acordo com Padoveze (2000, p.391),

São imprescindíveis tais projeções, tendo em vista que tanto o balanço patrimonial, como a demonstração de resultados, são os pontos chaves para o encerramento fiscal e societário da empresa, onde se apurarão os impostos sobre o lucro, bem como as perspectivas de distribuição de resultados.

Ou seja, após encerradas as projeções pelas áreas, a controladoria faz a consolidação dos dados e a projeção das demonstrações contábeis, que são analisadas com cautela.

2.7 CONTROLE MATRICIAL DO ORÇAMENTO

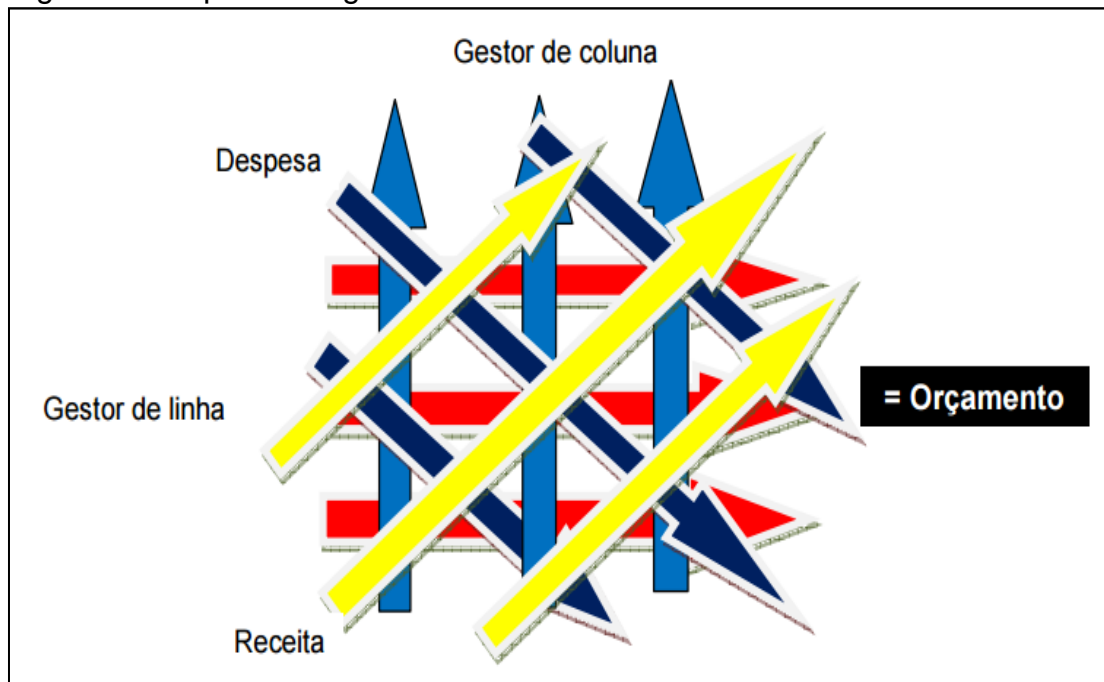
O controle matricial, também conhecido como análise matricial, é uma metodologia para o planejamento e controle orçamentário que vem ganhando cada vez mais empresas adeptas. Ele propõe uma nova visão que tem como principal objetivo a redução das despesas e a maximização das receitas (PADOVEZE, 2015).

Entende-se como GMD – Gerenciamento matricial de despesas, a maneira de controlar as despesas e GMR – Gerenciamento matricial de receitas, o modelo que auxilia no acompanhamento das receitas. Ambos serão detalhados a seguir.

2.7.1 Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) e Receitas (GMR)

Inicialmente, para entendermos seu funcionamento, segue esquema:

Figura 2 - Esquema de gerenciamento



Fonte: TOFOLI

O esquema acima demonstra que, a finalidade global é facilitar o cumprimento do orçamento, para isso, existe o gestor de coluna e linha que precisam concentrar-se em suas responsabilidades, na intenção sempre de acrescentar as receitas e estreitar as despesas. Desta forma, para facilitar o entendimento, seguem alguns conceitos importantes sobre o assunto.

O gestor de coluna (centro de custo), segundo Sá (2014) pode ser definido como responsável pelo resultado da unidade organizacional que o mesmo controla. Suas principais atribuições são: Enviar esforços para atingir as metas relativas à entidade sob sua responsabilidade; identificar as unidades e as despesas que apresentaram desvios; solicitar os relatórios de anomalia da equipe, com análise por sub item de despesa; realizar a reunião formal para apresentação do relatório de anomalia, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas; elaborar e executar os planos de ação visando corrigir a distorção observada.

O gestor de linha (pacote), segundo Sá (2014) é responsável por um ou mais pacote de gastos. Os pacotes são agrupamentos de contas contábeis que possuem uma mesma natureza em relação ao lançamento que a originou. Suas principais atribuições são: conhecer a natureza de cada classe de gasto sob sua

responsabilidade; definir os parâmetros e os índices de desempenho dos gastos fixos sob sua responsabilidade na fase que antecede a elaboração orçamentária; atuar como facilitador durante a elaboração dos orçamentos das entidades; fazer o benchmarking interno entre os diversos centros de custo e divulgar entre eles as melhores práticas observadas; Identificar eventuais desvios e preparar, juntamente com o gerente de centro de custos das entidades, um relatório de anomalia com propostas de ações corretivas.

De acordo com Padoveze e Taranto (2009):

Controle cruzado de despesas e receitas: é o que fundamenta este gerenciamento. É evidenciado através do controle do gestor de coluna e de linha.

Dupla responsabilidade: Este gerenciamento implica na dupla responsabilidade pela prestação de contas, a do gestor de coluna e de linha.

Possibilidade de conflitos: Devido ao fato do controle ser duplo, para as despesas, acontece se o gestor de coluna quiser gastar mais que o gestor de linha. Para as receitas, o conflito pode se instalar se o gestor de linha acreditar que é possível obter mais receitas que o gestor de coluna.

Aplicabilidade personalizada: Este controle deve ser modelado de acordo com as necessidades, priorizando o controle das receitas e despesas que possuem maior relevância.

O GMD tem origem recente, foi em 1998 na AMBEV, aonde esta organização utilizou a metodologia base-zero na elaboração do seu orçamento para o ano de 1999. O Projeto obteve expressivos resultados, na ordem de R\$152 milhões de economia nos gastos comparando contra o ano anterior ao projeto. Logo após este grande êxito, a metodologia foi formulada e formalizada pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG), apesar do aumento do número de empresas que utilizam este método, o GMD ainda é muito pouco desenvolvido no meio acadêmico (GRIPPA, 2005).

Abaixo, na tabela 01, segue exemplo do gerenciamento matricial de despesas:

Tabela 1 - Gerenciamento matricial de despesas

	DESPESAS	Atuação Gestores de Coluna (centro de custo)			Total Pacote
		Dept. 01	Dept. 02	Dept. N	
Atuação Gestores de Linha (pacotes)	Pacote Salários e encargos →	R\$ 25.000,00	R\$ 22.000,00	R\$ 12.000,00	R\$ 59.000,00
	Pacote Manutenção →	R\$ 7.000,00	R\$ 7.000,00	R\$ 7.000,00	R\$ 21.000,00
	Pacote Energia Elétrica →	R\$ 5.000,00	R\$ 6.000,00	R\$ 6.000,00	R\$ 17.000,00
	Pacote Viagens e Estadas →	R\$ 13.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 5.000,00	R\$ 28.000,00
	TOTAL DESPESAS GERAL	R\$ 50.000,00	R\$ 45.000,00	R\$ 30.000,00	R\$ 125.000,00

Fonte: Elaborado pela autora

Os gestores de coluna (centro de custo), respondem pelo controle dos departamentos 01, 02 e N, já, os gestores de linha (pacote) pelo acompanhamento de seu pacote na empresa toda, ou seja, em todos os departamentos. A ideia deste cruzamento, de possuir dois funcionários monitorando a mesma despesa, traz economia e é em razão disto que recebeu este nome.

Para Sá (2014), é um método de orçamento e principalmente controle dos gastos baseado em três ideias: controle cruzado, desdobramento dos gastos e acompanhamento sistemático. Referente o controle cruzado, entende-se que as despesas são orçadas e controladas por duas pessoas: o gestor de coluna (centro de custo) e o gestor da linha (pacote). Sobre o desdobramento de gastos: Por este princípio, para a definição de metas, todos os gastos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos. O acompanhamento sistemático deve ocorrer, sendo que os gastos são sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio observado seja objeto de ação corretiva.

As vantagens que o gerenciamento matricial apresenta são comprovadas em várias empresas, principalmente no que diz respeito a redução de gastos. Um ponto negativo que pode aflorar é o aumento do conflito entre os gestores, principalmente os que possuem relação direta com este tipo de gerenciamento, os de colunas e linhas. Desta forma a adoção deste tipo de orçamento deve ser feita com cautela, para que não prejudique a saúde orçamentária da entidade (PADOVEZE, 2015).

O GMR é utilizado no apoio ao controle das receitas da entidade. Envolve todos os funcionários da área comercial, em um pacto corporativo, no qual as metas

de faturamento, volume, preço e, principalmente, rentabilidade são atingidas por meio dos planos de ação. Isso leva a empresa a vender, ganhando dinheiro, ou seja, entrar em um ciclo de crescimento sustentado nas vendas (PADOVEZE e TARANTO, 2009). A seguir, na tabela 02, está evidenciado um exemplo do mesmo:

Tabela 2 - Gerenciamento matricial de receitas

	RECEITAS	Atuação Gestores de Coluna (centro de custo)			Total Pacote
		Gerencia Filial 01	Gerencia Filial 02	Gerencia Filial N	
Atuação Gestores de Linha (pacotes)	Pacote Produto x →	R\$ 25.000,00	R\$ 105.000,00	R\$ 25.000,00	R\$ 155.000,00
	Pacote Produto y →	R\$ 35.000,00	R\$ 35.000,00	R\$ 55.000,00	R\$ 125.000,00
	Pacote Produto z →	R\$ 40.000,00	R\$ 60.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 170.000,00
	TOTAL RECEITAS GERAL	R\$ 100.000,00	R\$ 200.000,00	R\$ 150.000,00	R\$ 450.000,00

Fonte: Elaborado pela autora

A lógica de funcionamento é equivalente ao GMD. Os gestores de coluna (centro de custo): Gerência Filial 01, 02 e N, são incumbidos de uma meta de receita, preço e margem de contribuição, que são decompostas pelos pacotes de produtos X, Y e Z, agrupados por alguma afinidade que a organização defina. Dessa forma, além do controle orçamentário das receitas de cada unidade de negócio (filial), a empresa tem um gestor de linha ou mercado para cada pacote de produto, estabelecendo o controle cruzado (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Este método proporciona ferramentas comerciais inteligentes e dinâmicas que garantem aos operadores comerciais, subsídios necessários para simularem situações e negociarem com seus clientes, beneficiando-se de uma sólida base de informações de simples e rápido acesso, assegurando o sucesso das negociações (DUTRA, 2003).

O gerenciamento matricial é uma ferramenta aliada na gestão das empresas, sendo que propicia um acompanhamento sobre a programação anual das vendas e das despesas. O cruzamento de controles é o diferencial, pois, existem duas pessoas com a responsabilidade de seguir a mesma despesa ou receita. Entretanto, este fato pode gerar conflitos, por isso, é necessário que a delegação de responsabilidades esteja bem alinhada e difundida a todos os envolvidos. Para a implantação do mesmo, nas companhias que já possuem uma estrutura

orçamentária organizada, o processo é mais acessível. Nas demais, é necessário inicialmente adotar o controle orçamentário e posteriormente analisar se a infraestrutura comporta este modelo, visto que o mesmo demanda mão de obra de pessoal especializado bem como a delegação de certas responsabilidades.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, inicialmente é exposto o enquadramento metodológico, seguindo com a apresentação dos procedimentos empregados para a realização da coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa. Godoy (1995) explicita algumas características principais de uma pesquisa qualitativa: considera o ambiente como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave; possui caráter descritivo; o processo é o foco principal de abordagem e não o resultado ou o produto. Assim, a pesquisa traz aspectos referentes ao gerenciamento matricial na empresa objeto de estudo.

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como descritivo. Cervo e Bervian (1996, p. 49) definem como sendo: “[...] a pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-lo”. Esta pesquisa descreve o mecanismo operacional, características e a percepção dos gestores sobre a eficiência do gerenciamento matricial de despesas e receitas.

No que se refere aos procedimentos para coleta e análise de dados, a pesquisa adotada será o estudo de caso. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 67) “estudo de caso é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo do seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida”.

O estudo foi realizado por meio de entrevistas com alguns gestores da empresa, com o intuito de caracterizar a organização, descrever como funciona o orçamento, sua forma de gerenciamento, ferramentas e por fim, identificar a percepção dos gestores sobre o assunto. Lakatos e Marconi (1995, p. 195) citam que entrevista é o “encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de um determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O estudo de caso foi realizado em uma indústria produtora de revestimentos cerâmicos localizada no Sul do estado de Santa Catarina. A coleta de dados ocorreu nos meses de março a maio de 2017. Inicialmente realizou-se entrevista com o responsável pela controladoria no intuito de detalhar as informações disponibilizadas por essa área.

Na sequência, entrevistaram-se seis gestores de diferentes áreas da organização, com a finalidade de verificar qual a percepção dos mesmos e outras informações relevantes, a respeito do gerenciamento matricial de despesas e receitas. As entrevistas aconteceram no mês de maio de 2017 com duração em média de vinte minutos cada.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo, apresenta-se o estudo de caso referente à teoria abordada nas seções anteriores. Para melhor organização, foi dividido segundo as cinco etapas abaixo:

- a) Caracterização da organização e produtos;
- b) Caracterização do orçamento;
- c) Forma de gerenciamento do orçamento;
- d) Acompanhamento e controle;
- e) Entrevista com os gestores a fim de identificar a percepção dos mesmos e outras informações adicionais a respeito do tema abordado.

A seguir, segue detalhamento de cada etapa.

4.1 EMPRESA

4.1.1 Caracterização da Organização

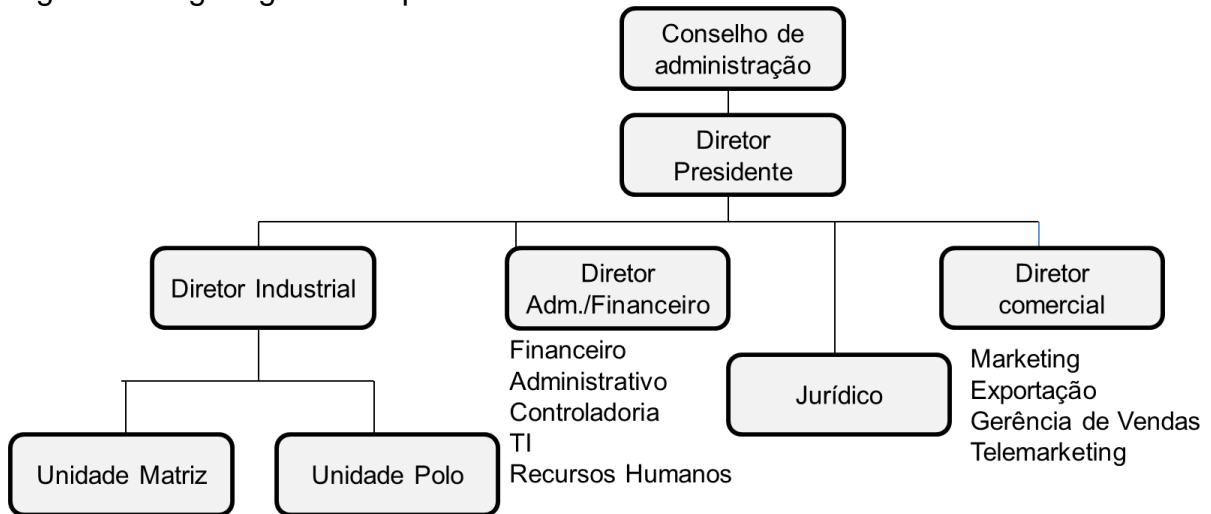
A história da companhia iniciou em 1960 com a produção de revestimentos de tamanho 15x15cm, que na época era considerado algo icônico. Com o passar do tempo, evoluiu junto com a tecnologia e, hoje no mercado, é destaque nacional na produção de pisos e azulejos.

Sua matriz está localizada no sul de Santa Catarina, porém possui filial fora do estado. Conta com mais de 15 mil pontos de vendas distribuídos pelo Brasil e está presente em 80 países da América do Sul, América do Norte, Europa, África e Oceania se firmando como maior exportadora de revestimentos cerâmicos do país. Produz cerca de R\$ 36 milhões de m² de revestimentos anualmente. Como forma de tributação, é optante pelo lucro real.

A indústria possui uma ampla carteira de clientes e agrupa suas vendas em três grandes canais denominados revenda, engenharia e mercado externo.

A figura 03 mostra o organograma empresarial.

Figura 3 - Organograma empresarial



Fonte: Acervo da empresa

O processo hierárquico tem início com o Conselho de Administração, posição que tem poder máximo de decisão. Diretamente ligado a ele temos a figura do diretor presidente e, subordinada está a área industrial, financeira, comercial e jurídica.

O setor de controladoria, que é responsável pela condução do processo de definição do orçamento empresarial está posicionado abaixo do diretor adm./financeiro, juntamente com o financeiro, administrativo, controladoria, tecnologia da Informação e recursos humanos.

4.1.2 Produtos

É produtora do maior e mais completo portfólio de revestimentos cerâmicos, azulejos, pisos, porcelanatos, fachadas e peças personalizadas, que cumprem rigorosamente os padrões exigidos pelas normas técnicas.

Aliam beleza, inovação e alta tecnologia. É destaque por ser pioneira na produção de porcelanato no Brasil e fabricar pisos e revestimentos com certificação ecológica.

A paixão e preocupação pelo design faz a marca ir muito além da decoração. Cria produtos, muitos com acabamento feito a mão, que apresentam arte, moda e arquitetura, propondo uma maneira diferente de olhar para a cerâmica.

Possui um departamento que oferece serviço com soluções integradas e completas em projetos de engenharia, como por exemplo, a fachada ventilada.

E, conta com um ótimo portfólio, desde o básico até o mais sofisticado. Seguem figuras 04 e 05 com alguns dos produtos fabricados pela empresa.

Figura 4 - Porcelanato esmaltado



Foto: Acervo da empresa

Figura 5 – Revestimento de parede

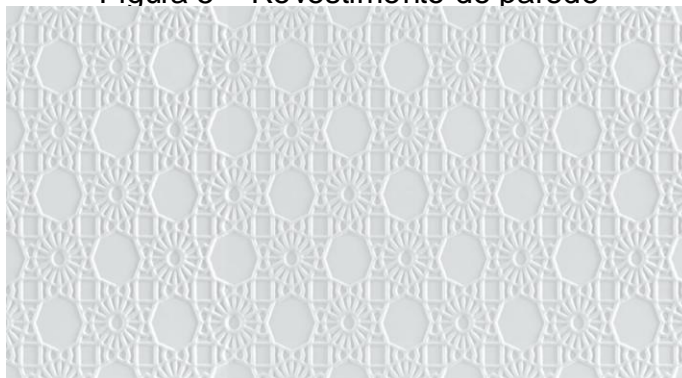


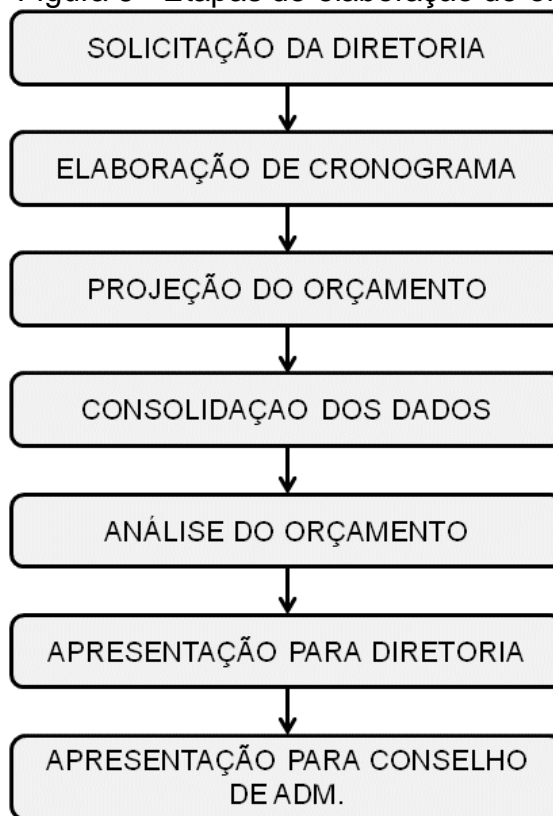
Foto: Acervo da empresa

4.2 CARACTERIZAÇÃO DO ORÇAMENTO UTILIZADO NA EMPRESA

O planejamento orçamentário é uma atividade executada todos os anos, pois, na empresa em questão, o mesmo é elaborado para planejamento de um período de 12 meses. Para projetar as receitas e despesas, utiliza uma média dos valores realizados no calendário anterior, caracterizando-o desta forma como histórico.

As etapas de elaboração do orçamento respeitam o fluxo abaixo, conforme figura 06:

Figura 6 - Etapas de elaboração do orçamento



Fonte: Elaborado pela autora

4.2.1 Solicitação da Diretoria

Sendo uma ferramenta gerencial, o planejamento orçamentário é iniciado com a solicitação de elaboração que é feita pela diretoria à controladoria, geralmente no mês de setembro de cada ano. A partir disso, a controladoria tem a responsabilidade de confecção e apresentação do mesmo.

4.2.2 Elaboração de Cronograma

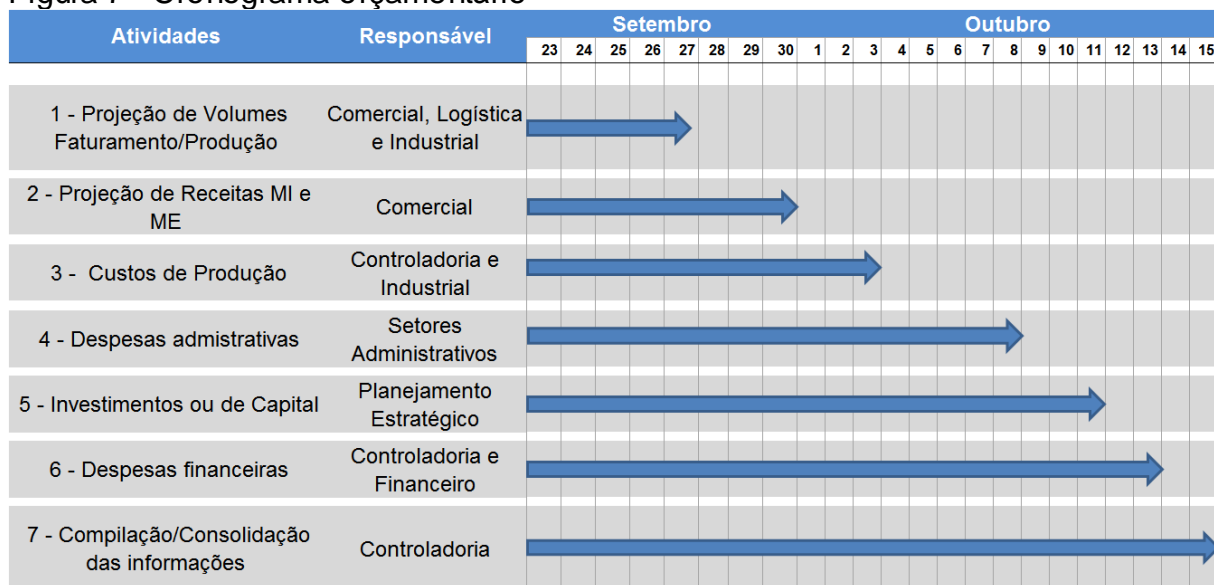
Para uma melhor organização, a controladoria elabora um cronograma com as etapas que devem ser cumpridas até a consolidação dos dados. O mesmo é enviado para o responsável de cada área, com a finalidade de solicitar o orçamento e delimitar o prazo para envio.

As receitas futuras são a base para as projeções, ou seja, as vendas, sendo a área comercial a responsável pela elaboração e conseqüentemente, direcionar estas informações para o setor de controladoria analisar e usar como

embasamento no projeto do orçamento dos custos, despesas, produção, entre outros.

Na figura 07 consta o cronograma e as peças orçamentárias elaboradas.

Figura 7 - Cronograma orçamentário



Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

4.2.3 Projeção do Orçamento

É delimitado de acordo com as necessidades de despesa e receita que deverá ser projetado para o ano subsequente. É essencial avaliar as premissas do orçamento antes de qualquer projeção. Elas são variáveis que afetam diretamente os resultados, como a taxa Selic, câmbio, comportamento do segmento no mercado (economia), inflação, custo da energia elétrica, gás natural, etc.

As peças orçamentárias utilizadas na empresa estão dispostas resumidamente a seguir.

Orçamento de Vendas – Contempla a projeção dos volumes e de tipologias de produtos que serão comercializados no mercado interno e externo. É elaborado pelo setor comercial em conjunto com os setores de logística e industrial.

Orçamento de Produção – Possui relação direta com o orçamento de vendas, pois, terá como base os volumes definidos pela área comercial, que são alocadas as produções nas linhas de fabricação, para atender a demanda, de acordo com a capacidade de cada unidade fabril.

Previsão dos Preços Unitários de Vendas (projeção de receitas) - É feita pela área comercial, sobretudo, com base na média de preço praticado e comportamento do mercado são definidos os preços por formato. Multiplicando o volume projetado pelo preço, é possível definir a projeção das receitas.

Orçamento dos Custos diretos e indiretos de Produção - Após definidos os volumes produtivos, são projetados também os gastos diretos e indiretos de produção. Com as informações de produção, e gastos em mãos, o setor de controladoria projeta e analisa o custo unitário dos produtos.

Orçamento das Despesas administrativas – São projetadas por cada setor da organização. As despesas fixas comerciais, como a mão de obra e serviço de terceiro são orçadas de acordo com a média realizada. As despesas variáveis, como as comissões, variam de acordo com o volume de venda.

Orçamento de Investimentos ou de Capital – Este por sua vez, se analisa a necessidade de investimento no decorrer do período do orçamento. Em caso positivo, o valor é projetado. Os investimentos são definidos em planejamento estratégico, elaborado para o período de 05 anos.

Orçamento de Despesas Financeiras – É projetado pela área de controladoria e financeira, com base em algumas variáveis, como financiamentos, endividamento, investimentos, etc.

Cada setor é responsável por um centro de custo, que é composto por vários analíticos. A projeção orçamentária é feita para cada analítico, que quando consolidados, vão resultar no orçamento geral do centro de custo.

4.2.4 Consolidação dos Dados

A consolidação é feita através de sistema orçamentário, pelo setor de controladoria. Todas as áreas devem direcionar o mesmo para este setor respeitando o prazo que foi descrito no cronograma. A finalidade é vincular todos os planos para traduzir, em números, o resultado que se espera obter.

4.2.5 Análise do orçamento

Após a consolidação dos dados, é função da controladoria fazer uma análise completa sobre o resultado apresentado. Neste contexto, a mesma tem papel importantíssimo, não somente para harmonizar todos os orçamentos dos departamentos dentro plano geral, mas também, porque ela terá que realizar manipulações dos números que por ventura deva ser ajustado, de modo a atingir os objetivos da companhia.

As demonstrações que são elaboradas para auxílio na análise do orçamento se encontram a seguir:

- Fluxo de caixa;
- Demonstração dos resultados;
- Balanço Patrimonial;

O fluxo de caixa, do ponto de vista financeiro incorpora todas as entradas e saídas de caixa, possibilitando a percepção de suas necessidades de acordo com o fluxo. A demonstração do resultado, mostrando suas estruturas de resultados almejados e finalmente o balanço patrimonial, apresentando os ativos e passivos, ou seja, bens e direitos.

De acordo com os resultados apurados, as projeções podem ser devolvidas para os setores com o intuito de alguma correção. Somente após análise e aprovação da controladoria, o orçamento segue para a próxima etapa.

4.2.6 Apresentação para Diretoria

É feita através de reunião entre as áreas estratégicas da empresa, que são representadas pelo diretor presidente, administrativo/financeiro, comercial e industrial. São avaliadas as demonstrações contábeis resultantes da junção das projeções de todas as áreas. O profissional da controladoria deve estar bem alinhado com todas as informações do processo, pois, nesta fase surgem muitos questionamentos.

4.2.7 Apresentação para Conselho de Administração

Após a validação do planejamento orçamentário pela diretoria, as demonstrações financeiras resultantes são apresentadas para o conselho de administração, que vai analisá-los e dar seu parecer. Mediante questionamentos levantados, as informações ali apresentadas são minuciosamente detalhadas.

Se o conselho de administração não aprovar o orçamento gerado, o setor de controladoria deve convocar o representante de cada setor para determinar quais contas analíticas deve-se ajustar.

Após ajuste, o mesmo é novamente consolidado e avaliado. Esta etapa é repetida até que se tenha aprovação do conselho de administração.

Finalizado, o mesmo é fixado para o ano subsequente. Geralmente é aprovado para 12 meses. A instabilidade do mercado pode fazer com que as empresas tenham necessidade de revisão em intervalos menores, de três em três meses, por exemplo. Caso haja necessidade, cada área deve revisar seus números, até que os mesmos sejam submetidos a aprovação.

4.3 FORMA DE GERENCIAMENTO DO ORÇAMENTO

É desejo de toda organização manter-se competitiva em seu mercado atuante, em busca deste objetivo, surge a necessidade de utilizar ferramentas dinâmicas, de modo a melhorar seu desempenho operacional e auferir os resultados planejados.

Para companhias de grande porte, que contém uma estrutura de funcionamento complexa, é necessário manter um controle constante e ainda maior sobre suas despesas e receitas. Para isso, a indústria em estudo, por ter estas características, utiliza o gerenciamento matricial para acompanhar seu orçamento, visto que o mesmo estimula que cada um o faça pensando estrategicamente em como serão realizados os gastos, sempre mensurando a possibilidade de enquadrar formas de otimizar a necessidade de recursos, que de outra forma seriam orçados e replicados para cada área.

Conforme já relatado em teoria, a base é o controle cruzado de informações, que possibilita melhores resultados.

4.4 ACOMPANHAMENTO E CONTROLE

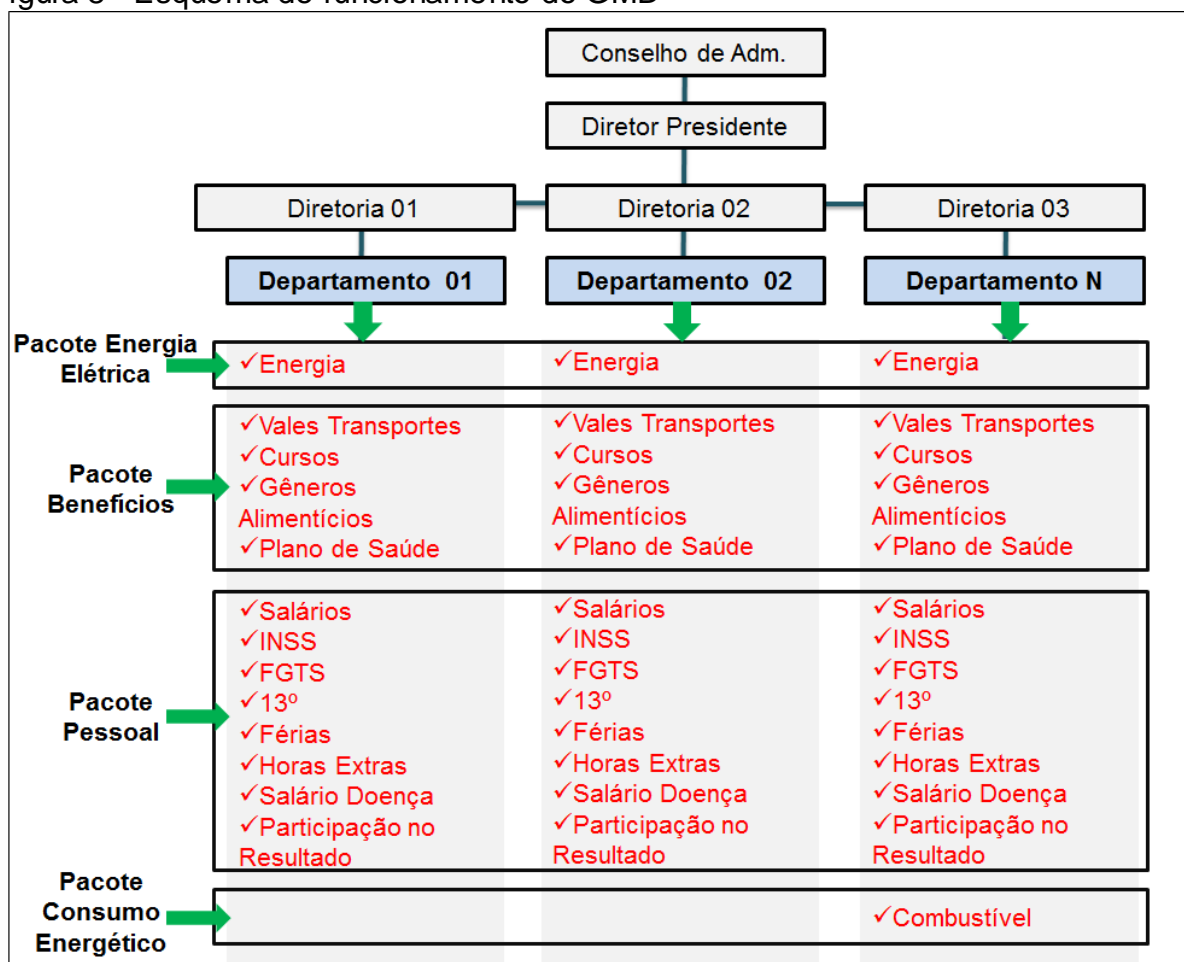
Com a finalidade de facilitar o acompanhamento e controle dos gestores, a empresa dispõe de duas ferramentas que auxiliam, o GMD – Gerenciamento Matricial de Despesas e o GMR – Gerenciamento Matricial de Receitas. Seu acesso é on-line, aonde cada gestor pode explorá-la conforme necessidade.

A implantação foi em 2008, fruto de uma consultoria com uma empresa especializada. A mesma foi desenvolvida em ambiente Web, integrada de forma online ao Sistema de Gestão Integrada (SGI), com o intuito de manter a segurança com as informações, bem como tornar extremamente ágil o processo e independente de procedimentos manuais.

4.4.1 Gerenciamento Matricial de Despesas

Seu método de funcionamento é fundamentado no controle cruzado. Na figura 08 segue esquema do gerenciamento matricial de despesas na organização objeto de estudo.

Figura 8 - Esquema de funcionamento do GMD



Fonte: Elaborada pela autora

A base é o organograma da empresa, sendo que as posições máximas tem acesso a todos os dados de seus subordinados. Diante da quantidade de setores existentes na organização, foi demonstrado apenas um exemplo abaixo de cada diretoria, nomeados como Departamento 01, Departamento 02 e Departamento N.

Os gestores de coluna responsáveis pelos Departamentos 01, 02 e N, assim como os demais que a empresa possui, são encarregados pela preparação de seu orçamento até a data firmada pela controladoria, conforme cronograma. Devem projetar o quanto precisam gastar em cada analítico, que após compilação gerará o orçamento total do setor para o ano subsequente.

Na figura, os analíticos estão apresentados na cor vermelha. Vale evidenciar que é uma lista reduzida, apenas como exemplo. O gestor de coluna tem a obrigação de acompanhar o seu desempenho realizado, para que não extrapole as

limitações impostas. Para auxiliar neste controle, a empresa desempenha o gerenciamento matricial.

Este faz um cruzamento de controles. Ou seja, além do gestor de coluna acompanhar o seu analítico energia, por exemplo, existe um especialista nesta área que vai preocupar-se com a energia de todos os setores da organização, o gestor de linha, que é funcionário da organização, devidamente capacitado.

Seria impossível ter um colaborador encarregado por cada analítico, devido a quantidade existente. Desta forma, os mesmos são agrupados por natureza de gastos. O nome deste agrupamento é pacote. Todos os analíticos fazem parte de algum pacote. Vale destacar que nem todos os analíticos são orçados em todos os setores. Conforme figura 09, o consumo energético, que neste caso é o gás natural, não é comum a todas as diretorias.

Abaixo segue exemplo de controle do gerenciamento matricial de despesas.

Figura 9 – Exemplo Consulta GMD

Pacotes	Orçado (R\$)	Realizado (R\$)	Desvio (R\$)
Pacote Manutenção	142789,91	67698,77	-75091,13
Pacote x0	18964,84	6632,84	-12332,00
Pacote x1	14087925,37	33180,12	-14054745,25
Pacote x2	4808,76	201,92	-4606,84
Pacote x3	45085,01	48560,00	3474,99
Pacote x4	14049,49	4752,93	-9296,56
Pacote x5	11533,40	6331,13	-5202,27
Pacote x6	33326,49	24978,43	-8348,06
Total	14358483,28	192336,15	-14166147,13

Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

Através deste exemplo, o gestor de coluna pode consultar o desempenho dos pacotes que compõem o seu orçamento. Na coluna desvio, é possível distinguir a diferença entre o orçado e o realizado, que quando representado na cor verde, significa que está cumprindo o orçamento e, quando representado na cor vermelha, não está cumprindo.

Conforme já mencionado, cada pacote é composto por alguns analíticos. Assim, para facilitar o acompanhamento, é possível consultar os analíticos que compõem cada pacote, conforme figura 10.

Figura 10 – Exemplo consulta pacotes

Analíticos	Orçado (R\$)	Realizado (R\$)	Desvio (R\$)
Despesas de Manutenção	1943,85	976,75	-967,10
Materiais Permanentes	65651,77	34020,25	-31631,52
Material Refratário	1000,70	610,36	-390,34
Serv.Terceiros - Pessoa Jurídica	38834,33	17768,22	-21066,11
Combustíveis e Lubrificantes	19179,70	6407,32	-12772,38
Serviços Terceiros - Matrizaria	16179,57	7915,87	-8263,70
Total	142789,91	67698,77	-75091,14

Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

Na figura acima estão representados todos os analíticos que compõem o pacote manutenção. Ainda é possível consultar os lançamentos contábeis pertinentes. Desta forma, se pode identificar se houve erro na contabilização de algum lançamento. Na figura 11 está representado os lançamentos referente o analítico Despesas de Manutenção:

Figura 11 – Exemplo lançamentos contábeis

Centro de Custo	Item	Lançamento		Justificativa
		Débito	Crédito	
6953	9215501 - Cabinho Flex 750V 2.5MM2 AZUL	R\$ 195,00	R\$ -	Manutenção realizada no setor. Solicitado por João.
6953	9215530 - Cabinho Flex 750V 2.5MM2 PRETO	R\$ 58,00	R\$ -	Manutenção realizada no setor. Solicitado por João.
6953	5190088 - Parafuso Auto Atarrachante 3,9x30MM	R\$ 158,00	R\$ -	Manutenção realizada no setor. Solicitado por João.
6953]	5606516 - Filtro Purificador de Ar Condicionado	R\$ 565,75	R\$ -	Para troca na empilhadeira setor de classificação. Solcitado por José.
		R\$ 976,75		

Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

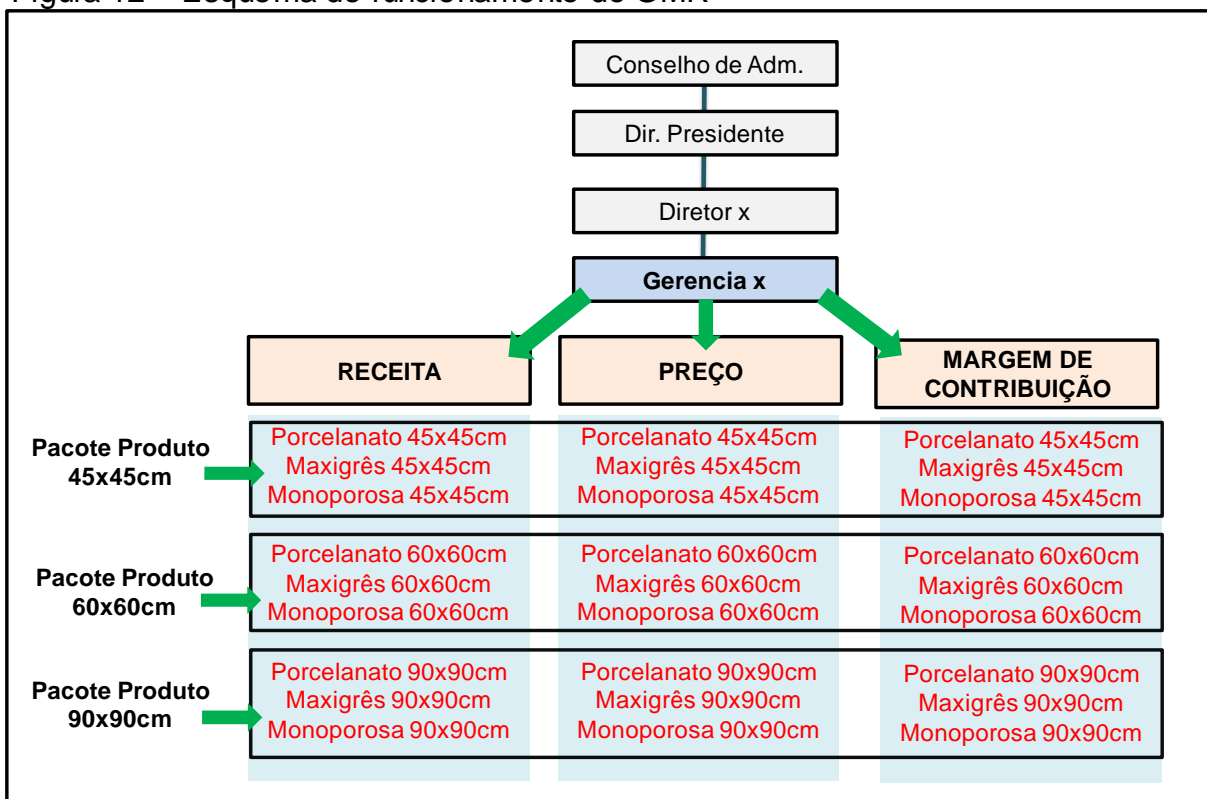
Os acessos dos gestores de linha fogem a regra, eles visualizam as informações referentes seu pacote em todos os centros de custo da companhia. Isso se faz necessário, pois estes são os chamados auditores de processo, devido ao controle e acompanhamento que deve ser feito.

4.4.2 Gerenciamento Matricial de Receitas

Assim como o próprio nome sugere, é empregado para controlar a planificação anual das vendas. A área comercial é incumbida pela realização das mesmas, ou seja, é ela quem vai manusear esse controle com o intuito de apoiar o indicador de rentabilidade.

Para melhor entendimento da funcionalidade, segue abaixo figura 12 com o esquema da disposição da lógica de funcionamento.

Figura 12 – Esquema de funcionamento do GMR



Fonte: Elaborado pela autora

O princípio do controle é monitorar de forma a auferir a receita, preço e margem de contribuição orçada, que são medidas importantes para garantia de um bom desempenho.

Na figura, está exemplificada a Gerência x que é responsável por este controle, bem como outras gerências que a companhia possui.

Os pacotes são agrupamentos de produtos pelo critério de tamanho. Cada um possui uma meta individual, que quando consolidada com as demais, resulta no total daquela filial. No GMD existe a figura de um gestor de coluna e outro

de linha, entretanto, no GMR, o gerente realiza estas duas funções. O controle cruzado, nesta situação é realizado apenas pela gerência. Manter este tipo de controle propõe que a companhia tenha um planejamento de vendas totalmente organizado e interligado com os demais setores.

Quando não ocorre o atingimento previsto em orçamento, alguns reflexos são notados. Na falta de comercialização, por exemplo, existe acúmulo de estoque. A comercialização excessiva torna-se um desafio para a capacidade produtiva da indústria. Quando o preço praticado é menor do que o ideal, existe queda na margem de contribuição, ou seja, menores resultados. O equilíbrio é o ideal neste caso.

Na figura 13 segue exemplo de controle, considerando que os valores expostos não fazem parte da realidade da empresa.

Figura 13- Exemplo consulta GMR

Pacote de Produto	Meta Receita (R\$)	Receita Real (R\$)	Meta Preço (R\$)	Preço M2 (R\$)	% MC	% Meta MC	% ating Receita
Fachada	135806,04	145896,00	45,00	58,00	9,28%	56,00%	107,43%
Pacote x0	128094,64	135000,00	90,00	56,00	24,68%	9,60%	105,39%
Pacote x1	96347,32	115000,00	38,00	96,00	20,00%	8,60%	119,36%
Pacote x2	209547,08	209890,00	67,00	86,00	36,00%	45,00%	100,16%
Pacote x3	143086,04	146983,00	89,00	95,00	15,00%	58,00%	102,72%
Pacote x4	345935,16	348965,00	68,00	85,00	15,00%	63,00%	100,88%
Pacote x5	74650,12	48562,00	19,46	86,00	36,00%	2,78%	65,05%
TOTAL	1133466,40	1150296,00	59,49	80,29	22,28%	34,71%	100,14%

Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

Cada Gerência possui acesso as informações acima, aonde podem acompanhar o andamento de suas receitas, preço e margem de contribuição, separado por pacote.

Na última coluna está representado o % de atingimento, referente a receita. Os dados em verde sugerem que está se cumprindo o orçamento e, os dados em vermelho requerem atenção. Nestes casos o gestor deve agir para reverter estes números.

É possível consultar as tipologias de produto que compõem cada pacote. Na figura 14 segue exemplo com os itens que compõem o pacote fachada.

Figura 14 – Exemplo consulta pacotes GMR

Produtos	Meta Receita (R\$)	Receita Real (R\$)	Meta Preço(R\$)	Preço M2 (R\$)	% MC	% Meta MC	% ating Receita
Produto 01	3.849,52	3.320,40	50,00	67,00	-2,26	56,00	86,25%
Produto 02	32.856,76	30.350,00	50,00	58,00	-8,61	41,00	92,37%
Produto 03	56.539,24	53.558,00	54,00	29,00	22,50	56,00	94,73%
Produto 04	22.366,24	15.250,00	20,00	60,00	20,00	90,00	68,18%
Produto 05	10.064,64	10.959,00	45,00	60,00	9,50	12,00	108,89%
Produto 06	10.129,64	32.459,00	50,00	72,00	14,55	80,00	320,44%
TOTAL	135.806,04	145.896,40	44,83	57,67	9,28	55,83	107,43%

Fonte: Adaptado da empresa objeto de estudo

Neste caso, é possível perceber que, apesar deste pacote estar com % de atingimento em 107,43%, os produtos 04 e 05, estão com uma receita muito acima do orçado, o que está compensando o desvio negativo dos outros itens deste pacote.

Desta forma, a cobrança é que o % de atingimento da receita fique sempre próximo aos 100%, para todos os itens produzidos pela indústria.

4.4.3 Reuniões

São feitas trimestralmente para discutir o desempenho da companhia. O GMD e GMR atuam de forma estratégica, pois, auxiliam na demonstração e apresentação dos dados. Nestas reuniões, os gerentes de cada área respondem pelos desvios maiores e menores em seu orçamento. Devido a quantidade de setores existentes, estes encontros costumam durar até quatro horas e geralmente são feitas no início da semana.

4.5 ENTREVISTA COM OS GESTORES

Com o intuito de investigar a percepção dos gestores sobre o gerenciamento matricial, bem como questioná-los sobre outros assuntos a respeito, foram entrevistados seis gestores de setores diversos da companhia.

4.5.1 Perfil dos Gestores

Os entrevistados neste estudo estão caracterizados conforme tabela 03, abaixo:

Tabela 3 - Perfil dos gestores entrevistados

Papel Gerenciamento Matricial	Cargo	Tempo de Atuação	Formação
Responsável GMR	Gerente Vendas	11 anos	Administração e Marketing e Pós Graduação em MBA Gestão Estratégica e Econômica de Negócios
Responsável GMR	Gerente Vendas	25 anos	Administração e Pós Graduação em Gestão e Logística Empresarial
Responsável Centro de Custo GMD	Coordenador Comercial	11 anos	Administração e Pós Graduação em Marketing
Responsável Centro de Custo GMD	Coordenador TI	20 anos	Ciência da Computação e Pós Graduação em Governança de Tecnologia da Informação
Responsável Pacote GMD	Energia	12 anos	Engenharia Elétrica
Responsável Pacote GMD	Consumo Energético	09 anos	Engenheiro e Mestre em Engenharia de Materiais Cerâmicos e Doutor em Engenharia de Materiais

Fonte: Elaborado pela autora

Dois deles são responsáveis pelo GMR, aonde gerenciam as filiais São Paulo e Bahia.

Quatro deles respondem pelo GMD, sendo dois coordenadores dos centros de custo da administração comercial e coordenação de desenvolvimento – TI e dois respondem pelos pacotes administrativo e de consumo energético. O questionário utilizado para a realização da entrevista está no anexo A deste trabalho.

4.5.2. Papel dos Gestores

4.5.2.1 - GMR

Os entrevistados afirmaram que o papel do gerente da filial é fazer com que as metas impostas pela diretoria, de receita, preço e margem de contribuição sejam cumpridas mês a mês. Desta forma, o GMR serve como uma ferramenta de auxílio e controle que vai nortear o caminho que se deve percorrer até chegar ao resultado esperado.

4.5.2.2 – GMD

Os gestores de coluna (departamento) enfatizam que são responsáveis pelo andamento e cumprimento do orçamento da companhia, fiscalizando as despesas realizadas, procurando otimizar os recursos para atingir o objetivo. Informaram também que as metas imputadas aos mesmos têm origem na aprovação do orçamento, portanto, o papel deve ser o monitoramento austero de seus gastos, com duas finalidades: primeiramente se manter dentro das metas estabelecidas e, posteriormente, com o objetivo maior de continuamente buscar alternativas para aumento de produtividade de sua área, possibilitando futuras reduções em seu orçamento, gerando resultado real e positivo para a organização.

Os gestores de linha (pacote) se dizem responsáveis pelo monitoramento do mesmo, aonde acompanham a evolução ao longo de cada mês, realizando uma estimativa de fechamento e dos eventuais desvios frente ao orçamento, de modo a orientar ou alertar os titulares pelas despesas, objetivando o atingimento dos resultados. Outro papel é buscar os motivos e as explicações para os desvios entre o que foi limitado e as despesas efetivamente realizadas, informando à direção de sua competência. Sugerir, com base nas observações, adequações, bem como auxiliar na elaboração das projeções orçamentárias do seu pacote. Também auxiliam os gestores de diferentes departamentos no entendimento da realização das despesas, visto que são especialistas em seus pacotes e detém grande conhecimento do mesmo.

4.5.3 Eficiência do Gerenciamento

Por unanimidade, todos os entrevistados concordam que esta forma de gerenciar o orçamento é eficiente e útil, bem como a utilização do GMD e do GMR, visto que aumentam o controle e visibilidade das receitas e despesas, além do conhecimento sobre as operações, que é resultado da análise detalhada e acompanhamento sistemático das contas. Para os mesmos, não necessitaria de outras ferramentas para auxiliar, apenas é imprescindível a dedicação e o engajamento de todos os colaboradores envolvidos.

4.5.3.1 – GMR

Relataram que é importante acompanhar se estão atendendo as necessidades da empresa, como ocupar as linhas de produção e identificar segmentos não explorados. Além disso, auxilia também para acompanhar preço e margem. A análise é feita sempre pelo retrovisor, analisando o passado no GMR. Com base no realizado, são corrigidas as rotas e traçados os planos para melhoria de desempenho.

4.5.3.2 – GMD

Foi elencado como ponto positivo referente o GMD, o fato de permitir o acompanhamento das despesas, em cada analítico e centro de custo, onde realmente foram realizadas. O gestor responsável pela área de desenvolvimento – TI relatou que o software é excelente, porém a solução GMD deve ser tratada como um programa de gestão para um resultado de excelência, onde agendas de encontros entre gestores de pacotes e outras com toda a gestão precisam fazer parte da rotina mensal da empresa, trabalhando os desvios de forma proativa, com o registro e acompanhamento de planos de ações e melhoria contínua de todo o controle. Ele utiliza também para, além da gestão mensal dos gastos da área, anualmente, como ferramenta auxiliar para o planejamento orçamentário do próximo calendário. A partir de seus dados históricos é possível melhorar a cada ano as projeções.

Suprir informações para a tomada de decisões, controle do processo de planejamento e orçamento, ferramenta de apoio para a gestão, metodologia de

trabalho, elaboração de projeções e simulações, avaliação do desempenho das áreas e assegurar a otimização do resultado geral da empresa também foram pontos positivos elencados pelos gestores.

4.5.4 Frequência de Utilização

A frequência de utilização das ferramentas é variável, sendo que, a periodicidade para análise é definida de acordo com a necessidade. Deve ser de modo que seja possível controlar as despesas de forma eficaz e maximizar as receitas, atendendo as expectativas e mantendo a saúde financeira da companhia. Abaixo seguem alguns pontos levantados especificamente sobre o GMD e GMR.

4.5.4.1 - GMD

A gestora de coluna da área comercial afirmou que verifica seu GMD de acordo com a necessidade, em média de 01 vez por semana. O gestor de coluna da área de desenvolvimento TI relata que seu centro de custo, especificamente, por ser da área administrativa, não possui número elevado de lançamentos, muito pouco além dos correspondentes à folha de pagamento, por este motivo utiliza em periodicidade quase mensal.

O gestor de linha, responsável pelo pacote consumo energético relatou que consulta o GMD uma vez ao dia e que, considera uma frequência ideal no caso dele. O responsável pelo pacote consumo energético visto o fechamento das notas fiscais, utiliza o GMD mensalmente. Esta é a frequência possível e ideal neste caso, segundo ele.

A frequência correta é aquela que permite ao gestor reagir em tempo hábil para se manter dentro das metas estabelecidas, isto é, deve ser proporcional à frequência de lançamentos que rotineiramente ocorrem dentro do mês. Havendo planejamento, facilmente cada gestor consegue manter seu controle com a utilização da ferramenta.

4.5.4.2 – GMR

Os gerentes responsáveis pelas filiais São Paulo e Bahia afirmam que semanalmente utilizam a ferramenta. A maior ênfase é no início de cada mês, avaliando os ciclos que se encerraram para poder traçar as correções de rota. Os mesmos acreditam ser ideal esta frequência. A preocupação é que para cada tipologia de produto seja cumprido o faturamento, preço e margem que foram estabelecidos em orçamento.

4.5.5 Tolerância no Desvio do Orçamento

Com relação à tolerância que os gestores possuem frente a desvios no orçamento, alguns pontos foram detalhados:

4.5.5.1 – GMD

A gestora de coluna da área comercial enfatiza que nenhum desvio deve ser tolerado sem que haja alguma ação para minimizar ou eliminar os impactos. Porém existem situações que podem surgir após a confecção do orçamento e que de alguma forma serão utilizadas para aumento de receita. Exemplo: visita de um cliente e bonificação de produto. Em alguns casos, estas questões comerciais, desde que não comprometam o resultado final da companhia, podem surgir e extrapolar o orçamento do mês, porém em contrapartida, essa ação, prospecção de mercado, pode gerar uma receita adicional. Não somente ligada a questão da receita e despesa, mas, sobretudo com relação ao fortalecimento da relação comercial.

O gestor de desenvolvimento TI afirma que em sua gestão não é tolerado desvio, sem respectivo plano de ação corretivo. A exceção seria por uma eventual decisão da diretoria.

De acordo com o gestor de linha do pacote de consumo energético, a tolerância para controle de seu orçamento depende, pois apenas o percentual de variação não representa muito. Para os grandes pacotes, até mesmo as frações menores que 5% já representam valores consideráveis. Deste modo são observados tanto os desvios percentuais como os valores dos desvios. Também é

feito contato com os responsáveis pelas despesas, setor relacionado e gerência. São pesquisados os motivos para os desvios entre orçamento e as despesas efetivamente realizadas. São sugeridas, com base nas observações, as adequações para o orçamento. Eventualmente, se adequado, é elaborado um plano de ação para correções ou evitar os desvios nos períodos subsequentes.

O gestor do pacote consumo energético informou que antes de efetuar liberações que ultrapassem o orçado de seu pacote, ela entra em contato com o setor responsável que está excedendo o orçamento e questiona o motivo pelo qual está ocorrendo o desvio.

4.5.5.2 – GMR

De acordo com os gestores das filiais, tudo o que estiver abaixo ou muito acima de 100% requer uma análise. Porém, os mesmos compreendem que desvios acima de 10%, seja positivamente ou negativamente, precisam de foco para correção de rota. Como ação corretiva, é avaliado o mix de produtos que está sendo oferecido para o mercado, verificando se há necessidade de introduzir itens. São feitas ações de loja com os produtos componentes do pacote, para assim aumentar o giro do mesmo. É analisado se o preço destes itens está compatível com a média do mercado. Estes desvios no orçamento são repassados aos vendedores, aonde, para aumento de venda, o agente deve levar oportunidade de negócios de determinado pacote ao cliente.

No geral, as tolerâncias de desvios devem ser avaliadas caso a caso. As despesas com viagens, por exemplo, se estiverem extrapolando o orçado, é necessário reduzir esta demanda para que se enquadre no limite estabelecido. Entretanto, existem situações que não é possível aplicar redução, assim a empresa deve continuar operando desta forma. Um exemplo é a contratação de um funcionário, que poderia não estar previsto no orçamento, porém, o retorno que ele traz com seu trabalho é maior que o impacto negativo que o mesmo está representando. Desta forma, todos os desvios e ações devem ser avaliados pelos gestores, a fim de assegurar a integridade dos resultados projetados da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo realizado percebe-se que o orçamento como uma ferramenta de gestão tem papel importante em uma organização. Porém, é preciso acompanhá-lo de forma adequada, tomando sempre as melhores decisões com as informações fornecidas por ele. O gerenciamento matricial de despesas e receitas é eficaz ao que se propõe.

A empresa em questão oferece a seus funcionários, anualmente, uma contribuição referente a participação nos resultados e lucros. Um dos indicadores para o atingimento máximo do prêmio é a aproximação do realizado com o orçado. Este fato motiva os colaboradores de todas as áreas a prezar pela realização do mesmo, o que engaja todos na busca de um único objetivo.

Com relação ao primeiro objetivo específico, foram levantados aspectos bibliográficos a respeito do tema abordado, aonde se identifica que planejar significa estabelecer com antecedência ações a serem executadas, recursos a serem empregados e atribuições de responsabilidade que são essenciais para alcançar satisfatoriamente os objetivos fixados. O orçamento é um elemento que compõe o processo de planejamento nas organizações. Ele traduz as estratégias da companhia em planos numéricos, sendo relevante tanto para a projeção de ações futuras quanto para o controle de ações correntes. Para atingir os valores traçados é necessário um controle contínuo e neste cenário, o gerenciamento matricial, por proporcionar um controle cruzado das receitas e despesas, resulta em maior eficiência. Para auxiliar, utiliza as ferramentas on-line GMD e GMR, que são de fácil acesso aos interessados e engajam todos os colaboradores em um pacto comercial em prol de um único objetivo.

O segundo objetivo específico traçado também foi cumprido, pois, através de um estudo na empresa, percebeu-se que o controle cruzado das despesas é feito através do GMD. Nele, tanto os gestores de pacote quando os gestores do centro de custo tem acesso ao orçado e realizado e a partir dos dados demonstrados, tomar as atitudes e ações que se fazem necessário.

O controle das receitas é realizado através do GMR, aonde cada gerente de filial, tem a facilidade de acompanhar a receita, preço e margem de contribuição. Este acompanhamento é feito por pacotes, compostos pelos produtos que a empresa comercializa, separados por suas dimensões.

Trimestralmente são realizadas reuniões com o intuito de dimensionar o andamento do planejamento orçamentário, aonde o GMD e GMR auxiliam na compreensão dos dados.

O terceiro objetivo específico foi atingido por meio de entrevista com 06 gestores de diferentes setores da organização. Nela, sob a percepção dos gestores, este tipo de gerenciamento é eficiente, sendo que o mesmo cumpre com seu papel. Vale destacar que, para implantá-lo e mantê-lo, é essencial que a companhia tenha uma estrutura organizada e que as responsabilidades delegadas sejam cumpridas.

A periodicidade com que se utiliza o GMD e o GMR é variável, porém, ela deve permitir ao gestor reagir em tempo hábil para se manter dentro das metas estabelecidas no planejamento.

Com relação aos desvios que a projeção orçamentária apresenta no decorrer do ano corrente, todos devem ser avaliados de modo singular por cada gestor responsável, a fim de corrigi-lo, na condução e na obtenção da meta inicialmente estabelecida.

A organização objeto de estudo possui uma estrutura organizada, o que proporciona a ela o suporte necessário para que o gerenciamento matricial funcione de forma adequada. Os gestores delegados a serem responsáveis pelos pacotes e centros de custos, denominados auditores do processo, exercem com rigor sua função, pois, são cobrados nas reuniões trimestrais e devem prestar satisfações a seus superiores. O ponto chave para o sucesso ou fracasso na implantação deste modelo reside na quebra da hierarquia. É de suma importância que os gestores de pacotes tenham autonomia para realizar as cobranças sobre os desvios e isto deve estar formalizado e comunicado a todos na empresa.

Deixa-se como sugestão para futuras pesquisas, realizar um estudo para implantação deste tipo de gerenciamento em uma empresa do mesmo ou outro ramo, a fim de descrever o processo, características, nível de dificuldade, a atitude dos gestores perante incorporação da nova forma de gerenciamento.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony ; BANKER, Rajiv; KAPLAN, Robert ; YOUNG, Mark. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Pouri do Carmo; AQUINO, André Carlos Buzanelli de. **Contabilidade gerencial: Mensuração, Monitoramento e Incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 4ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

_____; _____. **Metodologia científica**. 5ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e controle gerencial**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GRIPPA, D. B. **Proposta de uma Sistemática Orçamentária para o Controle e Redução de Despesas: O Gerenciamento Sistêmico de Despesas (GESIDE)**. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.

GODOY, Arlida Schmidt. **Introdução à Pesquisa Qualitativa e suas Possibilidades**. In: Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, abril 1995.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento Empresarial: Manual de elaboração**. 5º ed. São Paulo. Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional**. 3ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2015.

_____. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. _____ **Um enfoque em sistema de informação contábil**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009

_____. **Planejamento Orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PADOVEZE, Clovis Luiz; TARANTO, Fernando Cezar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. **Orçamento na administração de empresas: Planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Acilon Batista de. **Curso de administração financeira e orçamento: Princípios e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2014.

SÁ, Carlos Antônio de. **Orçamento empresarial: Novas técnicas de elaboração e de acompanhamento**. São Paulo: Atlas, 2014.

TOFOLI, Eduardo Teraoka. **Proposta de um modelo de alinhamento da metodologia seis sigma com o gerenciamento matricial de receita**. 2011, 276 f. Tese (Doutorado em engenharia de produção) - Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo da Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP, São Paulo, 2011. Disponível em: <https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/docs/26062013_164922_eduardottofoli.pdf> Acesso em : 15 maio 2017.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

ANEXOS

ANEXO A - ROTEIRO DA ENTREVISTA

- 1- Tempo de atuação na empresa:
- 2- Formação:
- 3- Como você enxerga que deve ser o papel do gestor de linha e coluna na organização?
- 4- Para você o GMD ou GMR, sendo ferramentas de controle, são eficazes ao que se propõe? Ou necessitaria de melhoria ou outra ferramenta para auxiliar neste acompanhamento?
- 5- Com qual frequência você utiliza o GMD ou GMR? Você considera esta frequência ideal? Se não, por qual motivo não é feito o acompanhamento na frequência ideal?
- 6- Até que ponto são tolerados desvios no orçamento sem que seja tomado alguma ação? Após este ponto, o que é feito?
- 7- Você concorda que o gerenciamento matricial, e suas ferramentas de controle, como o GMD e GMR, são eficientes para esta empresa? Quais vantagens você pode destacar?
- 8- Você percebe alguma desvantagem na utilização deste tipo de gerenciamento?