

# GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS NA ÁREA DE OPERAÇÕES: PROPOSTA E IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA METALÚRGICA DE GRANDE PORTE

Josadak Astorino Marçola (UNIP)

jmarcola@uol.com.br

José Henrique de Andrade (UFSCAR)

andrade.josehenrique@gmail.com



*O presente trabalho tem o propósito de apresentar uma proposta e o processo de implantação do Gerenciamento Matricial de Despesas na área de operações em uma empresa metalúrgica de grande porte localizada no interior do Estado de São Paulo,, a qual desenvolve e fabrica bens de capital sob encomenda. Para tanto, partiu-se de uma revisão bibliográfica sobre os temas relacionados e um estudo de caso na empresa objeto de estudo. A fim de preservar seu caixa, evitar desperdícios e gerar melhores resultados, as empresas precisam mudar sua postura em relação ao planejamento e controle orçamentário. As mudanças observadas no cenário empresarial somadas ao quadro recessivo configurado em meados de 2008 intensificaram a necessidade de ações desta natureza. Como principais resultados do trabalho observou-se que: a implantação do Gerenciamento Matricial de Despesas pode prover uma forma perene, dinâmica e sistemática de preservação e melhor aplicação dos recursos financeiros nas organizações; os resultados da implantação podem ser potencializados a partir de um adequado engajamento e mudança de postura dos gestores no trato com a despesas; um conjunto de indicadores de desempenho é benéfico ao processo, pois possibilita o acompanhamento, medição e comparação entre as entidades e unidades da organização, possibilitando também a disseminação das melhores práticas.*

*Palavras-chaves: Gerenciamento matricial de despesas, Controle orçamentário*

## 1. Introdução

Em momentos de recessão econômica as organizações privadas buscam maximizar ou preservar o resultado através de ações diretas de redução de despesas. Estas ações são tomadas em virtude da redução das carteiras de pedido, que ocasionará valores de Receita Operacional aquém do necessário para a geração de resultados, proporcionando uma forte pressão orçamentária.

Para enfrentar as crises econômicas, tal qual a ocorrida no segundo semestre de 2008, as empresas precisam revisar seu *modus operandi*, adotando práticas que possibilitem preservar seu caixa, por meio da redução de desperdícios, mantendo um nível de despesas compatível com sua receita operacional vigente. Para se reduzir os desperdícios, primeiramente é necessário conhecê-los. A mensuração dos desperdícios indica o seu potencial de redução e onde agir corretivamente.

Em meio a esta empreitada, no âmbito empresarial, duas soluções são predominantes, e podem ser adotadas de modo isolado ou complementar: 1. redução do quadro de funcionários, por meio de demissões ou práticas menos drásticas envolvendo a redução de jornada ou suspensão temporária do contrato de trabalho (*lay-off*), entre outras; 2. racionalização e redução significativa das despesas operacionais.

A primeira solução envolvendo demissões, no geral, é traumática, pois afeta significativamente a moral dos funcionários e reduz o poder de retomada da empresa no pós-crise, devendo ser evitada quando possível. Já a segunda alternativa, traz ganhos relevantes para a empresa sem necessariamente desestruturá-la, tornando-se, se bem implantada, uma nova ferramenta de gestão para preservação dos recursos financeiros a ser utilizada permanentemente.

Grande parte deste trabalho é realizado pela área de operações. É nesta área que encontram-se alocados os principais ativos das empresas, a maior quantidade de funcionários e significativa parcela das despesas operacionais da companhia (SLACK *et al.*, 2000).

Alinhado a este propósito, o presente trabalho tem como objetivo apresentar uma proposta de Gerenciamento Matricial de Despesas e o processo de implantação em uma empresa metalúrgica de grande porte localizada no interior do estado de São Paulo, a qual desenvolve e fabrica bens de capital sob encomenda. A fim de atingir o objetivo proposto, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o tema e um estudo de caso na empresa objeto de estudo, exemplificando-se a aplicação com base em aplicações na área fabril.

## 2. Planejamento e controle orçamentário

Welsch (1996, p.21) apresenta o termo “planejamento e controle de resultados” como sinônimo de “orçamentos para fins administrativos” e “controle orçamentário”. O autor o define, numa perspectiva ampla, “como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração”. A partir de uma perspectiva mais específica, envolve a preparação e utilização de: a) objetivos globais e de longo prazo; b) um plano de resultados de longo prazo, desenvolvido em termos gerais; c) um plano de resultados de curto prazo, detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade – divisões de negócio, áreas organizacionais, produtos, projetos etc.; d) um sistema de relatórios periódicos de desempenho.

De outro modo, Helfert (2000, p.129) conceitua orçamento empresarial dentro do tópico

“projeção de necessidades financeiras”, ressaltando diversas modalidades de orçamentos, entre elas o de Caixa e os Operacionais. Os orçamentos de Caixa enfocam exclusivamente os recebimentos e pagamentos e no geral são preparados mensal ou semanalmente pelo pessoal da área financeira. Já os Operacionais expressam de forma detalhada as projeções de necessidades e resultados financeiros de uma área específica, normalmente sob responsabilidade de uma gerência, estando muito ligados à estrutura organizacional e ao tipo de medida de desempenho utilizada pela empresa e às atividades realizadas em cada setor operacional, e no geral vislumbram o período de um ano.

Silva e Gonçalves (2008, p.166) destacam que o orçamento não tem a pretensão de substituir o plano estratégico da empresa, “mas é um apoio que a empresa tem para administrar o curto prazo, sem se esquecer do longo prazo”. As autoras salientam o fato de que muitas decisões, devido ao seu nível de detalhamento, não estão diretamente apresentadas no plano estratégico e sim nos planos detalhados, entre os quais o orçamento é um deles.

O controle orçamentário tem papel importante na coordenação das atividades e no estabelecimento de incentivos apropriados nas organizações (SILVA e GONÇALVES, 2008). Sua relevância pode ser maximizada na medida em que ocorre o aumento da participação de pessoas dos níveis hierárquicos inferiores, devido à aproximação com os processos e atividades que realmente determinam o resultado final.

Covaleski *et al.* (2003) destacam que não existem práticas orçamentárias de sucesso universal, ou seja, uma boa solução aplicada a um caso específico de empresa e contexto, não pode ser tomada como panacéia para solução do problema em outras organizações. Neste sentido um mapeamento adequado da realidade da organização em análise possibilita o correto desenho ou escolha da solução apropriada.

Corroborando com esta idéia, Welsch (1996) salienta que um programa de planejamento e controle de resultados deve ser projetado sob medida a cada situação considerada, destacando o fator humano como determinante para seu sucesso e não simplesmente a aplicação de um determinado conjunto de conceitos e técnicas.

Silva e Gonçalves (2008) apresentam cinco variáveis diretamente ligadas à caracterização do uso dos sistemas de controle orçamentário, sendo elas: tecnologia do sistema de controle orçamentário, participação, acompanhamento, integração e ênfase. A tecnologia está relacionada à forma pela qual os processos de trabalho acontecem na empresa, incluindo *hardwares*, *softwares*, materiais, processos, pessoas e conhecimentos. A participação, por sua vez, esta relacionada à efetiva atuação dos gestores e outros colaboradores no processo de planejamento e controle orçamentário. O acompanhamento está diretamente relacionado à metodologia adotada no controle orçamentário, periodicidade, existência de mecanismos de *feedback* e proposição de ações corretivas. A integração com os demais sistemas de controle gerencial é tratada na variável integração. Por fim, a ênfase está relacionada a duas configurações possíveis para o sistema de controle orçamentário: foco no planejamento (projeção financeira) ou nas questões de controle gerencial.

Enquanto na perspectiva tradicional de controle orçamentário o foco restringe-se a aspectos financeiros, Silva e Gonçalves (2008) apresentam-no a partir de uma perspectiva mais ampla, englobando aspectos organizacionais, ou seja, o contexto onde ocorrem as atividades: estrutura e cultura organizacional, comportamento individual, contexto social e competitivo, não desprezando ainda a existência dos controles informais.

Resumidamente destaca-se que o sistema de controle, independentemente da área

organizacional na qual ele é aplicado, deve encorajar os gestores a arcarem com a responsabilidade de manter a organização afinada com as demandas do ambiente no qual ela se insere e se possível de modo integrado ao planejamento.

### 3. Gerenciamento matricial de despesas

Segundo Pyhrr (1981), está cada vez mais clara a necessidade de um processo orçamentário eficaz tanto na indústria quanto na administração pública. O autor destaca que todas as organizações devem se adaptar a um ambiente no qual a alocação de recursos constitui um desafio cada vez mais sério, devido à queda dos lucros em ocasião do aumento da concorrência, aos custos maiores e pressões cada vez mais fortes por preços baixos.

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) consiste em uma estrutura de planejamento e controle de despesas com o respectivo desmembramento em Contas e Sub-Contas Contábeis para apuração e acompanhamento. Na literatura acadêmica são poucos os trabalhos que tratam especificamente do GMD. Na busca literária para confecção da proposta a ser aplicada na empresa e elaboração deste trabalho, foram encontrados alguns artigos e manuais que descrevem a sistemática do GMD (INDG, 2008; SEPLAG, 2007; ALEXANDRE SÁ, 2008), havendo uma predominância de trabalhos aplicados em instituições governamentais.

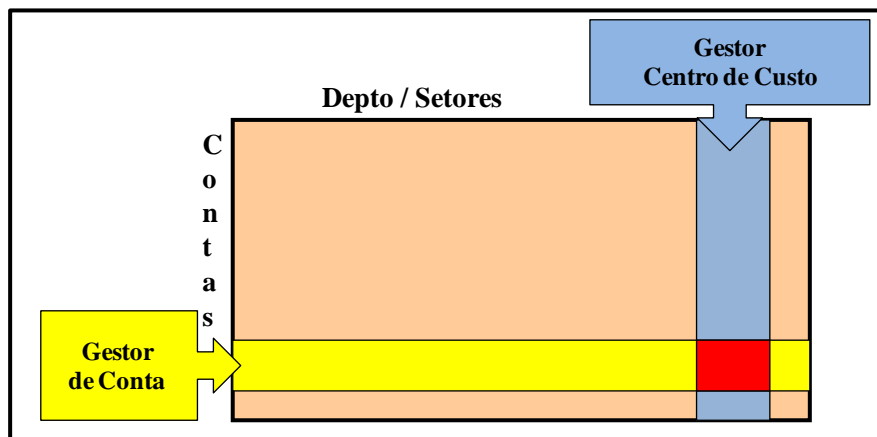
Um conceito comum é que deve se partir de uma Matriz Orçamentária, que representa como as despesas estão agrupadas em pacotes com outras despesas de mesma natureza, as quais, geralmente, são comuns a vários centros de custo ou entidades.

A partir da análise do trabalho de Pyhrr (1981), é possível identificar o GMD como uma evolução do Orçamento Base Zero ao incorporar técnicas e mecanismos que tornam o processo mais dinâmico. No Orçamento Base Zero dois passos são considerados como base do processo. São eles (PYHRR, 1981, p.5-6):

1. *Identificação dos pacotes de decisão* – um pacote de decisão é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo que a administração possa avaliá-la, priorizá-la em relação à utilização de recursos e decidir sobre sua aprovação ou rejeição;
2. *Priorização dos pacotes de decisão* – avaliação e escalonamento dos pacotes de decisão de acordo com sua ordem de importância, por meio de uma análise custo/benefício ou de avaliação subjetiva.

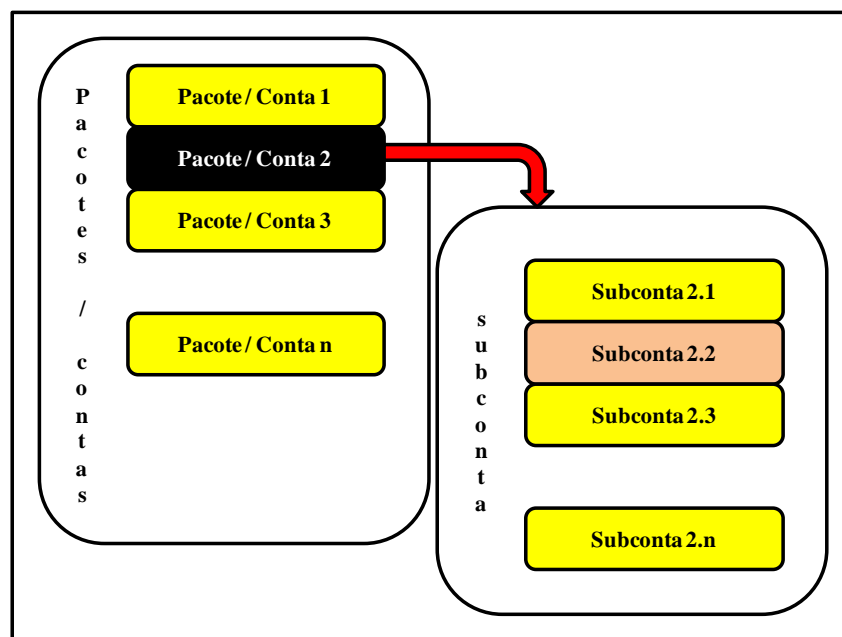
O GMD, por sua vez, fundamenta-se em três princípios, os quais são:

1. *Controle cruzado* – as principais despesas são orçadas e controladas por duas pessoas, o gestor do centro de custos ou entidade e o gestor do pacote de gastos ou conta, como mostrado na figura 1;



**Figura 1** – Controle cruzado de despesas no GMD  
Fonte: Elaboração própria

2. *Desdobramento ou Dissecamento das Despesas* – decomposição de todas as despesas ao longo da matriz orçamentária até os centros de custos e processos, onde ocorrem as atividades, representado na figura 2;



**Figura 2** – Dissecamento das despesas no GMD  
Fonte: Elaboração própria

3. *Acompanhamento sistemático* – sistemático acompanhamento da evolução das despesas no tempo, comparando-as com metas pré-estabelecidas por tipo ou grupo de contas e subcontas a fim de que cada desvio observado seja objeto de uma ação corretiva por parte dos gestores envolvidos.

Na abordagem tradicional, o sistema de controle orçamentário é tipicamente limitado à projeção anual, que é avaliada mensalmente para prestação de contas junto ao conselho administrativo da empresa e ao uso de mecanismos de pressão junto às áreas, estes últimos, nem sempre formalizados e sistemáticos. Desta forma, “não existe forte ênfase na análise de processos e em sua integração com a estratégia da empresa” (SILVA e GONÇALVES, 2008, p.166).

Neste sentido o GMD traz contribuições significativas na medida em que o controle cruzado determina a alocação de duas pessoas responsáveis pelo acompanhamento sistemático das despesas. Importante atentar que na Matriz Orçamentária, o Gestor da Entidade tem abrangência vertical na análise de suas despesas, enquanto o Gestor de Conta tem abrangência horizontal, transpassando os diversos centros de custos/entidades da organização.

Outra contribuição oriunda da adoção do GMD, é que o Planejamento Orçamentário é tratado como a atividade que objetiva a elaboração de um plano que contemple todas as despesas previstas para uma determinada área ou entidade dentro da organização. É resultado do estudo das despesas uma a uma e sua distribuição no tempo. Nele são definidas as metas orçamentárias com base nas análises feitas pelos gestores. O controle, neste contexto, consiste no sistemático acompanhamento da evolução das despesas e na tomada de ações corretivas a fim de atingir o plano traçado.

Destacados o conceito, passos, importância e contribuições do GMD para a gestão empresarial, cabe agora analisar sua aplicação em um contexto empresarial específico, assim como a forma de operacionalizar sua utilização de maneira sistemática.

#### 4. Método e empresa objeto de estudo

Com relação aos procedimentos técnicos para coleta de dados sobre a situação analisada, este trabalho pode ser caracterizado como um estudo de caso. O estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”, e no qual múltiplas fontes de evidência são usadas (YIN, 2001, p.32). Este tipo de procedimento envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

A empresa objeto de estudo atua no mercado desde 1920 e tem sua matriz localizada no interior do Estado de São Paulo. A empresa possui um parque fabril composto 6 plantas indústrias e 9 fábricas, além de escritórios administrativos e comerciais distribuídos pelo Brasil. Por questões de confidencialidade sua identificação não será revelada.

A empresa emprega aproximadamente 5000 funcionários, diretos e indiretos, contando, também, com cerca de 1000 terceiros na sua equipe de colaboradores, além de uma grande cadeia de fornecedores e sub-fornecedores. Seu sistema de produção pode ser caracterizado essencialmente como *Engineering-to-Order* (ETO) em relação à estratégia de resposta à demanda, no fornecimento de equipamentos e sistemas para indústria sob encomenda, assim como peças de reposição para diversos setores industriais.

Desde 1999 a empresa tem realizado investimentos expressivos na modernização de seu parque fabril e na aquisição/implantação de sistemas de tecnologia de informação que possibilitem melhorar suas operações. A empresa possui um sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*) para execução e controle de suas transações operacionais.

A proposta de criação e implantação de uma metodologia para o Gerenciamento Matricial de Despesas na empresa foi originada no departamento de Planejamento Central (PCP Central), com auxílio de uma empresa de consultoria especializada. O objetivo principal foi criar e motivar um comportamento perene no planejamento e controle de despesas de modo sistemático, auxiliando, ainda, a empresa a enfrentar o cenário de recessão vigente, por meio da preservação de recursos financeiros e de caixa.

A empresa já empregava um modelo de Planejamento Orçamentário, porém o mesmo

apresenta uma série de deficiências operacionais que impossibilitam ações sistemáticas e objetivas no planejamento e controle de despesas, sendo elas:

- Inexistência de um planejamento mensal das despesas (contas e subcontas);
- Contas estruturadas de forma extremamente agregada, sem a correspondente abertura em subcontas (desagregação);
- Falta de direcionadores de custo para auxiliar planejamento da conta(s) e subconta(s);
- Não existência da figura de gestores de contas e subcontas;
- Dificuldade de se obter informação correta e adequada de forma rápida;
- Identificação de desvios com grande defasagem de tempo do fato gerador, dificultando ações proativas para controle;
- Presença de relatórios meramente analíticos, dificultando o gerenciamento das despesas por parte dos gestores.

## 5. Proposta de aplicação do GMD na empresa

O projeto foi estruturado em nove passos seqüenciais detalhados nas seções apresentadas a seguir.

### 5.1 Identificação das contas

Esta fase consistiu no agrupamento dos subitens homogêneos de despesas em relação à natureza do lançamento que as originaram. O mesmo agrupamento deve estar representado no Plano de Contas utilizado pela empresa. Um exemplo de identificação das contas para o grupo Despesas Gerais Variáveis (DGV) para uma entidade fabril é apresentado na figura 3.

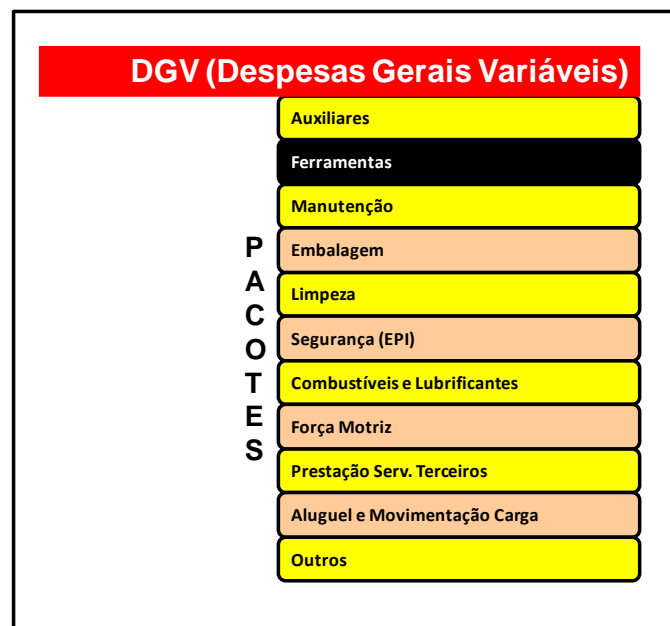


Figura 3 – Identificação das contas  
Fonte: Elaboração própria

### 5.2 Identificação e alocação dos gestores

Foi criada a figura do Gestor de Pacote que trabalhará em conjunto com diversos Gestores de Centro de Custo, tendo em vista que no geral o Gestor do Centro de Custo é o próprio gerente funcional, incumbido de diversas outras atribuições.

O Gestor de Pacote é o responsável direto pelo resultado de uma determinada Família de Despesa (INDG, 2008). Suas principais atribuições são:

- Analisar detalhadamente o conteúdo de sua Família de Gastos nos diversos Centros de Custo;
- Definir parâmetros e agrupamentos para cada subitem de despesa de sua responsabilidade;
- Definir metas preliminares com base nas comparações entre as unidades;
- Estabelecer procedimentos de gasto das contas contábeis sob sua responsabilidade;
- Negociar as metas junto aos Centros de Custo;
- Elaborar e executar os planos de ação;
- Identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios;
- Solicitar os relatórios detalhados de desvios das despesas à equipe;
- Realizar reuniões formais para apresentação dos Relatórios de Desvios, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas.

O Gestor de Centro de Custo é o funcionário responsável pelo resultado da unidade organizacional sob seu comando, recebendo o auxílio de um Coordenador de Pacote (pessoa de sua área, nomeada para auxílio no gerenciamento das despesas), quando aplicável (INDG, 2008). Suas principais atribuições são:

- Atuar no alcance das metas relativas à sua entidade;
- Identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios;
- Solicitar os Relatórios de Desvio, com análise por subitem de despesa;
- Realizar a reunião formal para apresentação do Relatório de Desvio, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas;
- Elaborar e executar os planos de ação.

### **5.3 Dissecamento das contas e classificação ABC**

Neste tópico deve-se dissecar as contas na menor unidade possível, refletindo o consumo no local onde ocorre. As despesas são agrupadas por semelhança em grupos pré-definidos. Tanto no nível de conta, como no nível de subconta aplicou-se o conceito de classificação ABC, ordenando as despesas de modo decrescente. Efetua-se a somatória acumulada dos percentuais e esforços devem ser direcionados nos primeiros itens da lista, pois, via de regra, são itens com maior potencial de redução (itens A e B). A figura 4 mostra esse caso para a conta de Ferramentas.



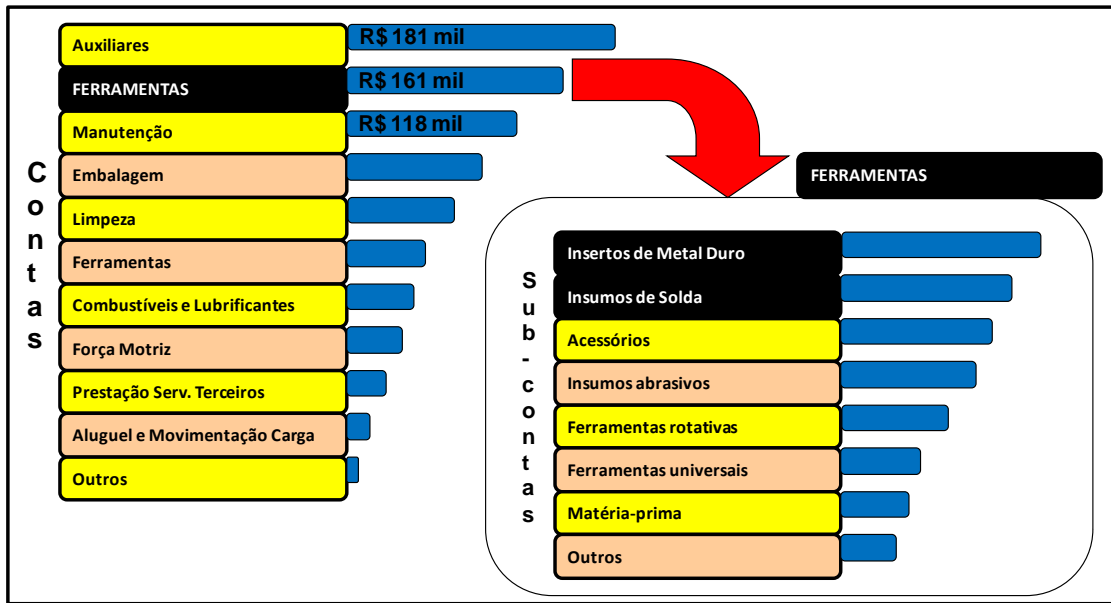


Figura 4 – Dissecamento das contas e classificação ABC  
 Fonte: Elaboração própria

#### 5.4 Identificação dos direcionadores de custos

Corresponde à identificação do fator que influencia diretamente o consumo do item. Os itens mais significativos devem ter nomeado seu direcionador de custo. Os direcionadores de custo permitem que seja feito o: (i) acompanhamento da evolução dos custos, não somente sob a ótica do volume de gastos, mas sob a orientação de indicadores de desempenho no tempo e; (ii) benchmarking de performance entre unidades fabris.

A definição dos parâmetros, assim como as comparações, é feita individualmente para cada subitem de despesa. A figura 5 mostra dois exemplos de direcionadores de custo para a Conta Ferramentas. No caso de consumo de inserto de metal duro o direcionador é hora trabalhada e para o caso de insumos de solda o direcionador é peso (em kg) de solda depositada durante o período de avaliação.

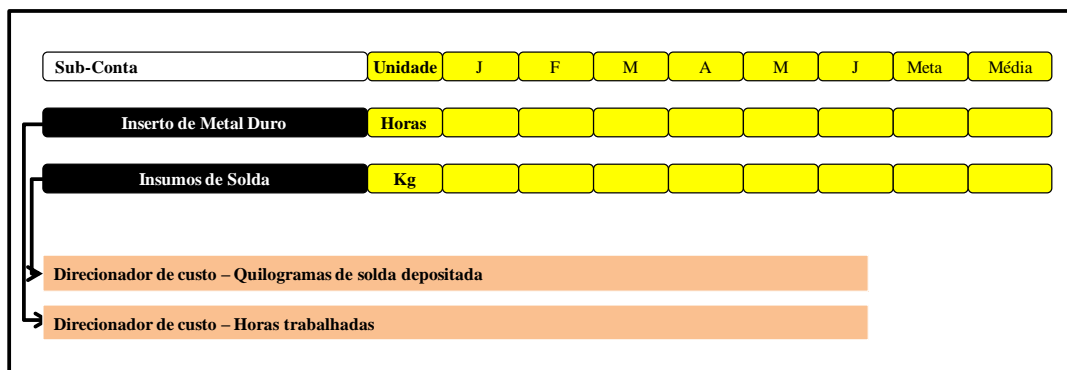


Figura 5 – Identificação dos direcionadores de custo  
 Fonte: Elaboração própria

#### 5.5 Desenvolvimento dos indicadores

É o quociente da divisão do gasto da subconta (em Reais) pelo consumo do direcionador de custo escolhido, fato que permitirá a comparação do desempenho das diferentes entidades. São utilizados, também, para definição da meta e, a partir disso, revelam-se as oportunidades

de ganho existentes. Outra aplicação é sua utilização para acompanhamento da evolução histórica de uma determinada despesa. A figura 6 ilustra o desenvolvimento de um indicador para a subconta Inseto de Metal Duro, pertencente à conta Ferramentas.

Sub-Conta	Valores em R\$ x mil								
	J	F	M	A	M	J	Meta	Med	DP
Ferramentas Rotativas									
<b>Inseto de Metal Duro</b>	15								
Insumos Abrasivos									
Insumos de Solda									
Acessórios									
<b>Direcionador de custo – Horas trabalhadas</b>									
<b>Horas trabalhadas</b>	2								
Volume produzidos (kg)									
Número Funcionários Diretos									
Número Funcionários Indiretos									
<b>Indicador - Índice</b>									
<b>Valor gasto (R\$) / horas trabalhadas</b>	7,5								
<b>Consumo (qte) / horas trabalhadas</b>	4								

• Para acompanhamento de consumo;  
 • Para planejamento do consumo no tempo

Figura 6 – Desenvolvimento de um indicador  
 Fonte: Elaboração própria

### 5.6 Benchmarking interno e funcional

Com intuito de definir padrões de consumo, considerando os melhores resultados das unidades fabris, deve-se efetuar o comparativo dos indicadores de desempenho das subcontas entre e dentro das unidades fabris e/ou células fabris.

A figura 7(a) mostra um *benchmarking* funcional feito para a subconta inserto de metal duro entre as unidades fabris. Note que a Fábrica 5 apresentou o pior índice. Efetua-se, posteriormente, um detalhamento desta fábrica, e verifica-se, na figura 7(b), que a Célula de Fabricação 2 apresenta um índice ruim e bem acima das demais áreas. A análise das causas deve ser feita na seqüência.

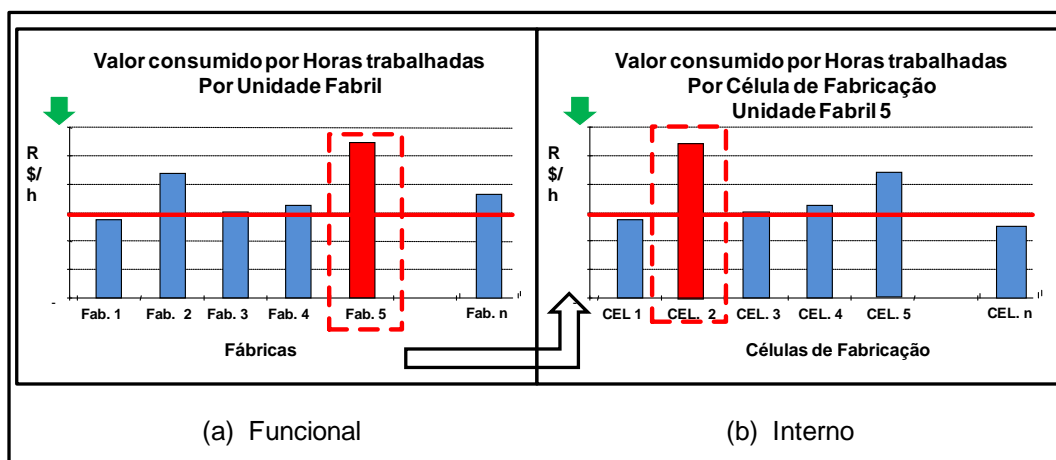


Figura 7 – Benchmarking funcional e interno com base nos indicadores  
 Fonte: Elaboração própria

### 5.7 Definição e negociação das metas

Na fase de definição das metas os gestores de pacote, com base nas análises feitas e nos direcionadores de custos definidos anteriormente, definem as metas para cada conta e subconta e simulam os impactos das metas nos resultados das áreas e no resultado global. Posteriormente, discutem e validam as metas preliminarmente estabelecidas com os Gestores de Centro de Custo, fixando-as para o horizonte de planejamento estabelecido.

### 5.8 Elaboração do Plano de Ação e Formalização de Procedimento

Para que as metas definidas no passo anterior sejam atingidas, é necessário que para cada conta e/ou subconta seja elaborado um plano de ação segmentado por assunto. Quando há consumo de materiais relacionado ao item ou subitem de despesa, é fundamental mapear o processo de consumo nas diversas entidades, escolher a melhor prática e formalizar o procedimento para consumo (por exemplo, emissão da requisição de compra, solicitação do material ou serviço e baixa do material).

Isto permitirá a sistematização de duas ações fundamentais no processo de redução de despesas: (1) Redução do consumo, a partir da adoção das melhores práticas; (2) Busca de melhores preços para aquisição, a partir de ações na compra.

### 5.9 Acompanhamento

Definidas as metas orçamentárias, inicia-se a etapa de Acompanhamento das Despesas que ocorre basicamente através da execução dos planos de ação estabelecidos para se alcançar o nível de gasto proposto e do controle das despesas realizadas.

As despesas realizadas serão acompanhadas pelo Gestor do Centro de Custos e Gestor de Pacotes, cada um sob um escopo. O foco do Gestor do Centro de Custo é, em linhas gerais, reduzir e/ou melhorar a gestão do gasto na sua entidade com auxílio do Coordenador de Pacote de sua entidade. O foco do Gestor de Pacotes é tomar ações no âmbito corporativo visando otimizar o gasto daquela linha de despesa em toda a empresa.

Toda conta deve ter um valor planejado para cada mês do ano. Ao término de cada mês deve-se efetuar o acompanhamento dos valores planejados versus realizados para: (i) mês vigente, (ii) acumulado e (iii) acumulado mais previsto. A Figura 8 exemplifica esse caso e é uma tela de apoio que foi desenvolvida para uso dos gestores.

Unidade Fabril	Célula de Fabricação	Ano	Mês	Conta			Mês			Acumulado			Acum. + Prev.					
				p	r	%	p	r	%	p	r	%	p	r	%			

P – plan                      r – real                      % - de desvio

Figura 8 – Matriz de Acompanhamento das Contas  
Fonte: Elaboração própria

Note que a conta Ferramentas é a terceira grande conta do grupo e apresenta estouro do orçamento, com pode ser observado nas colunas mês, acumulado e acumulado mais previsto.

Para cada subconta, dissecada conforme seção 5.3, procedimento análogo ocorre, como mostrado na figura 9. Na realidade, o planejamento das despesas deve ocorrer na subconta, mês-a-mês, e a obtenção dos valores relacionados às contas se dão a partir de um processo de agregação para composição final do planejamento.

<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <span>Unidade Fabril ▼</span> <span>Célula de Fabricação ▼</span> <span>Ano ▼</span> <span>Mês ▼</span> </div>									
Sub-Conta FERRAMENTAL	Mês			Acumulado			Acum. + Prev.		
	p	r	%	p	r	%	p	r	%
Ferramentas Rotativas									
<b>INSERTOS DE METAL DURO</b>	60	90	150%	180	215	119%	720	765	106%
Insumos abrasivos									
Insumos de solda									
Acessórios									
Ferramentas Universais									
Matéria-prima									
Outros									
	P – plan			r – real			% - de desvio		

Figura 9 – Matriz de Acompanhamento das Subcontas  
Fonte: Elaboração própria

O último passo do detalhamento consiste em obter um relatório analítico e dinâmico, por centro de custo e período, que lista os componentes adquiridos, para as diversas contas e suas respectivas subcontas.

## 6. Operacionalização da proposta

Para operacionalização da proposta uma série de ações foi desencadeada, numa seqüência lógica de execução. De modo geral:

- Formou-se uma equipe composta por quatro pessoas para desenvolvimento do projeto. As principais atividades desta fase foram: conceituação do projeto, identificação das contas, preparação do manual, preparação das apresentações, desenvolvimento das telas de interface e relatórios gerenciais, análise da base de dados, e detalhamento das contas em subcontas, com identificação do direcionador de custo, elaboração do indicador de desempenho e *benchmarking* entre as unidades;
- Apresentação do projeto para Diretoria e Gerência, os quais aprovaram a idéia e posteriormente definiram os Gestores e Coordenadores de Pacote. Na seqüência promoveu-se uma reunião envolvendo Gestores de Pacote e Centro de Custo e Coordenadores para se disseminar a metodologia do GMD proposta;
- Definição das metas principais, coordenada pelos Gestores de Pacotes, e suportados pelos Gestores de Centro de Custo para cada conta e subconta. Esses valores foram inseridos na coluna planejado, conforme figura 9, de cada subconta, mês-a-mês.

As principais dificuldades encontradas foram de ordem técnica, e estão relacionadas a: formação das subcontas e determinação dos seus respectivos elementos de custos; cadastro de atributos no sistema de gestão empresarial (ERP); padronização das subcontas entre as

unidades fabris; estudo da distribuição dos valores por subconta no tempo.

Outro aspecto que pode ser identificado como uma dificuldade a ser vencida para o sucesso do projeto, relaciona-se ao comportamento dos gestores, devido ao receio de que o GMD aumentaria a carga de trabalho, traria maior dispêndio de tempo para tratar do assunto ao criar subcontas e devido à necessidade de planejamento de cada uma delas no tempo.

## 7. Considerações e Recomendações Finais

A perspectiva tradicional de planejamento e controle orçamentário dificulta o direcionamento de ações proativas que conduzem a ações gerenciais que possibilitam a consecução dos resultados. Desta forma, o atendimento das metas e objetivos traçados no plano estratégico da empresa fica comprometido devido a postura estática e limitada a medições superficiais realizadas em períodos muito espaçados, muitas vezes pós-fato.

Neste sentido, o adequado desenho e implantação de um GMD traz ganhos significativos ao propiciar uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática, que motiva a consecução de ações proativas no planejamento e controle orçamentário. Aspecto fundamental para o sucesso do GMD é o engajamento de todos os gestores, independentemente do nível hierárquico. Isto se dá em função da necessidade de mudança no comportamento no trato com as despesas, tendo em vista a preservação do caixa da empresa, propiciando a disponibilização de recursos para investimentos que levem a um incremento no seu nível de competitividade.

Um passo importante é a integração do planejamento e controle orçamentário a um sistema de indicadores de desempenho, tendo em vista a característica complementar existente no processo de medição de desempenho organizacional, ou seja, as métricas se complementam para orientar uma visão abrangente do negócio. Aspecto que pode ser melhor tratado em trabalhos futuros.

Algumas limitações do trabalho devem ser registradas, como o fato de ser um estudo de caso único, de especificidades de tamanho (grande empresa) e setor (industrial mecânico). Porém os resultados na empresa estudada demonstram excelentes oportunidades para melhor controle orçamentário e uma contribuição significativa para a preservação de caixa, em vista da representatividade da área de operações no que se refere ao volume de despesas.

## Referências

ALEXANDRE SÁ, C. *O Gerenciamento Matricial de Despesas*. Disponível em:

<http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Gerenciamento-Matricial-de-Despesas.pdf> (Acesso dez/2008).

COVALESKI, M.; EVANS, J. H. III; LUFT, J. L.; SHIELDS, M. D. Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, v.15, n.1, p.3-49, 2003.

HELFERT, E. A. *Técnicas de análise financeira: um guia prático para medir o desempenho dos negócios*. 9a. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

INDG. *Manual de treinamento – Gerenciamento Matricial de Despesas: etapa de acompanhamento*. Disponível em: [http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento\\_matricial.pdf](http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento_matricial.pdf) (Acesso dez/2008).

PYHRR, P. A. *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação de despesas*. Rio de Janeiro: Interciência; São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1981.

SEPLAG. *Gerenciamento Matricial de Despesas – Política de Ação: eficiência energética*. Governo do Estado do Rio de Janeiro/ Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG), 2007. Disponível em: [http://www.educacao.rj.gov.br/arq\\_pdf/Cartilha\\_SEPLAG\\_Eficiencia\\_Energetica.pdf](http://www.educacao.rj.gov.br/arq_pdf/Cartilha_SEPLAG_Eficiencia_Energetica.pdf) (Acesso dez/2008).

**SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. M. G.** Aplicação da abordagem contingencial na caracterização no uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, v.5, n.1, p.163-184, 2008. Disponível em:

[http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero\\_articulo?codigo=2734318&orden=0](http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2734318&orden=0) (Acesso fev/2009).

**SLACK, N.; CHAMBERS, S.; HARLAND, C.; HARRISON, A.; JOHNSTON, R.** *Administração da Produção*. Atlas, 2000.

**YIN, R.K.** *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2a. ed. Porto Alegre-RS: Bookman, 2001.

**WELSCH, G. A.** *Orçamento empresarial*. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 1996.