

**UM ESTUDO ACERCA DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO  
E GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS (GMD)  
EM EMPRESA INDUSTRIAL DO RAMO ALIMENTÍCIO**

*Carlos Eduardo de Oliveira*  
*Francieli Daiane Ramos*  
*Davy Antonio da Silva*  
*Thiago Alberto dos Reis Prado*  
*Universidade Federal de Uberlândia (UFU)*

**RESUMO:**

O presente artigo apresenta o estudo em uma empresa alimentícia localizada em Itumbiara/GO, que teve como objetivo verificar a utilização do orçamento, especificamente o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). Foi realizada entrevista estruturada, que utilizou um questionário como instrumento de coleta de dados, junto ao gestor do orçamento da empresa. Como principais resultados obteve-se que o orçamento é uma ferramenta de apoio para direcionar o controle da empresa e auxiliar no fluxo de caixa, fornece informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados, apresenta as reais necessidades da empresa contribuindo para os gestores avaliarem a aplicação dos recursos, cria a prática interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado e identifica perdas ou engessamento de recursos que não são prioridade. O GMD é uma ferramenta flexível que permite criação de parâmetros para as contas de caráter variáveis.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade Gerencial; Planejamento Orçamentário; Gestão Matricial de Despesas; Controle Orçamentário; Setor Alimentício.

**ABSTRACT**

The paper shows a study in a food company located at Itumbiara/GO, and it aimed to verify the use of budget, specifically the Matrix Management Fees (MMF). A structured interview used a questionnaire as a data collection instrument with the company's budget manager. The main results it was found the budget is a support tool to steer the company's control and help the cash flux, provides detailed information on the resources, required to achieve the desired ends, shows the actual business needs helping to the managers to evaluate the application resources, creating a questioning practice and identifies loss or immobilization of resources that are not the priority. The MMF is a flexible tool that allows the creation of vestments for all character variables.

**KEY WORDS:** Management Accounting; Budget Planning; Matrix management fees; Budget Control; Alimentary sector.

## **1. INTRODUÇÃO**

Nos tempos atuais, a realização de um planejamento é de fundamental importância para as empresas, pois assim poderão obter uma melhor visão dos negócios. Uma empresa que realiza o planejamento de forma adequada terá um diferencial, pois com as várias mudanças no ambiente externo, as empresas precisam de informações para que tomem decisões rápidas, e sem o

planejamento, torna-se mais difícil prever tais mudanças. Planejar envolve, entre outros, definir metas, e sem a definição de metas a empresa não sabe aonde ela deveria estar.

O orçamento está ligado a duas vertentes básicas da administração: o planejamento e o controle. A primeira refere-se à fixação de objetivos e programação de atividades necessárias para alcançar as metas estabelecidas e a segunda ao processo de avaliação dos resultados obtidos, confrontação de estimativas, proposição de ações corretivas (ZDANOWICZ, 2001).

Segundo Benetti *et. al* (2010) no processo de elaboração, execução e avaliação do orçamento há participação da média e baixa gerência e “na execução do orçamento existe flexibilidade nas metas estabelecidas”. Seu estudo demonstrou que “empresas maiores, mais diversificadas e descentralizadas tendem a utilizar o orçamento dando importância ao alcance de metas orçamentárias, sem tanta ênfase nos relacionamentos interpessoais”.

Padoveze e Taranto (2009) definem orçamento como “o ato de colocar a frente aquilo que está acontecendo hoje”. Já para Frezatti (2008, p. 46) “o orçamento é mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”. Para Oliveira (2008):

As indústrias normalmente necessitam de relatórios quantitativos de previsão de resultados e a elaboração do planejamento orçamentário facilita o processo de tomada de decisão. O orçamento empresarial apresenta-se como importante instrumento quantitativo para a gestão dos negócios (OLIVEIRA, 2008, p. 16).

Considerando a importância do orçamento para o planejamento das empresas, a pergunta problema deste estudo é: como é efetuado o planejamento e o controle orçamentário em uma empresa do setor alimentício? O objetivo geral desta pesquisa é descrever o sistema orçamentário utilizado em uma empresa do setor alimentício. Os objetivos específicos são:

- Identificar qual o tipo de orçamento que a empresa utiliza;
- Verificar a contribuição do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) para o controle orçamentário;
- Detectar a periodicidade do orçamento;
- Identificar se há flexibilidade no orçamento;
- Evidenciar como são corrigidos os desvios do planejamento orçamentário;
- Apontar se orçamento permite identificar o potencial de lucro da empresa;
- Descrever os benefícios do planejamento orçamentário para a empresa.

O estudo se justifica em virtude do GMD ser pouco conhecido e abordado na literatura. Com o conhecimento dos conceitos e de como é feita a aplicação na empresa pesquisada, outras empresas poderão utilizar-se dessa importante ferramenta, pois, de acordo com Padoveze e Taranto (2009), o controle matricial pode ser utilizado tanto em organizações de grande porte quanto de pequeno porte, bem como de qualquer perfil. Esta pesquisa pode contribuir com o fornecimento de informações acerca do orçamento e, especificamente, do GMD para empresas do ramo industrial alimentício.

Esta pesquisa está estruturada em cinco seções, sendo essa primeira introdutória, seguida pela seção onde estão referenciados estudos acerca do orçamento empresarial; na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos e os resultados dos estudos anteriores; na quarta seção é apresentado os resultados obtidos da pesquisa e na quinta seção são as considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Orçamento Empresarial

O planejamento das atividades empresariais deve ser considerado por todo gestor. Para Sobanski (2009), deve-se planejar para que a qualquer momento possamos responder às seguintes perguntas: “Como estamos indo?” “Estamos indo bem ou mal?” “Em que vamos bem e em que vamos mal?”, pois sem planos prévios, não tem como saber em que níveis deveriam estar.

Segundo Chiavenato e Sapiro (2004), o planejamento deve maximizar os resultados e minimizar as deficiências. Para Marion e Ribeiro (2011, p. 197) orçar significa estimar, prognosticar, calcular, computar, esmar. Orçamento empresarial é a projeção de receitas e gastos que uma organização elabora para determinado período de tempo (CARNEIRO; MATIAS, 2011). Padoveze e Taranto (2009) definem orçamento como:

O ato de colocar a frente aquilo que está acontecendo hoje. Mais especificamente, é a expressão quantitativa de um plano de ação, que se caracteriza como um modelo de programação de atividades. A expressão quantitativa se dá pela quantificação máxima possível de todos os elementos que farão parte dos programas constantes do plano de ação e pela mensuração econômica desses elementos quantificados (PADOVEZE E TARANTO, 2009, p. 3).

Os orçamentos são muito valiosos, são ferramentas mais utilizadas para a redução dos custos e para o controle. Eles forçam o gestor para que se torne realmente um administrador melhor e para que o planejamento esteja sempre na frente da mente do gestor. Os orçamentos são de certa forma um meio para dizer aos funcionários o que se espera deles, o bom orçamento comunica desde o topo até a base (HORNGREN *et al.*, p. 230-231).

Para Welsch (1983), o orçamento é definido como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um futuro período definido. É a expressão formal das políticas, planos objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões. O orçamento é um documento formal, porque ele deve ser atingido por todos os níveis hierárquicos da empresa, desde a alta administração até o menor nível de comando, reproduzindo estruturas já existentes e também as estruturas planejadas que irão afetar o período orçamentário. Deve seguir fielmente a estrutura contábil do plano de contas da empresa, bem como seus centros de custos, as despesas e receitas. Por meio de lançamentos orçamentários deverá também ser incluído no sistema de informação contábil para facilitar o acompanhamento. Como o orçamento geralmente é feito para o período de um ano, deverá ser dividido em 12 períodos (meses), não poderá existir orçamentos trimestrais pois a apuração de resultados empresariais deverá ser feita no mínimo mensalmente, e por fim deverá consolidar e finalizar as demonstrações financeiras (Demonstração de resultado do exercício, balanço patrimonial e fluxo de caixa) sendo complementado por análises financeiras e de rentabilidade (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Para Marion e Ribeiro (2011), o orçamento empresarial é:

O documento no qual são discriminados os objetivos desejados, bem como os meios necessários para atingir esses objetivos. Pode envolver todos os tipos de atividades desenvolvidas pela organização, sejam elas operacionais ou financeiras, como a previsão do fluxo de receitas e de despesas, do fluxo de caixa, das receitas de vendas, o planejamento das ampliações da produção (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 197).

O orçamento é um excelente sistema de informação gerencial, porém necessita de recursos para atingir os seus objetivos, pois ele tem um custo e também ocupa bastante tempo das pessoas

envolvidas nas empresas, que precisam de tempo para dedicar não somente na elaboração, mas também no controle orçamentário. (PADOVEZE; TARANTO, 2009)

Ribeiro e Marion (2011) salientam que no processo orçamentário são englobados três elementos: a previsão, orçamento e o controle: (a) Previsão: é o estudo antecipado de alternativas do que se fazer (plano de ação) para alcançar os objetivos que a empresa almeja; (b) Orçamento: formalização do plano de ação feito no planejamento especificando os objetivos e os meios para que se alcancem esses objetivos (definição de metas); e (c) Controle: faz-se uma comparação do realizado (desempenho real) com o orçado, para analisar e verificar se a empresa está conseguindo cumprir suas metas, e se está ultrapassando o que foi planejado investiga-se qual foi o motivo e quais providencias devem ser tomadas para corrigir.

Zdanowics (1983, p. 21-22) deixa claro que o processo orçamentário deverá ser apresentado algumas características como: a projeção do futuro, a flexibilidade na aplicação e também a participação direta dos responsáveis. Para Horngren e outros (2008) existem três principais benefícios do orçamento:

- Compelem os gestores a pensar no futuro pela formalização de suas responsabilidades para planejar;
- Fornecem expectativas definidas, que são a melhor estrutura para julgar o desempenho subsequente;
- Ajudam os gestores na coordenação de seus esforços, de modo que os planos das subunidades da organização satisfaçam os objetivos da organização como um todo.

Mas para fazer para que todos os funcionários realmente lutem para alcançar as metas propostas, algumas empresas dão recompensas aos que cumprirem as metas, geralmente não apenas o desempenho individual e sim da equipe, setor ou departamento. Conforme defende Horngren *et al* (2008, p. 242), “Os orçamentos criados com a participação ativa de todos os empregados afetados são, em geral, mais eficazes do que os orçamentos impostos aos subordinados. Esse envolvimento é chamado de orçamento participativo”. A seguir serão apresentados outros tipos de orçamento com destaque na literatura.

### 2.1.1. Tipos de Orçamento

A literatura acerca do orçamento destaca alguns tipos de orçamento existentes. “A adoção de determinado tipo e conceito de orçamento está totalmente ligada ao modelo de gestão da empresa e a cultura orçamentária desenvolvida internamente” (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 33). Cabe, portanto, destacar alguns dos tipos de orçamento existentes na literatura. Serão destacados a seguir o Orçamento Estático ou *Budgeté*, Orçamento Ajustado ou *Forecast*, Orçamento Flexível, Orçamento Contínuo ou *Rolling*, Orçamento Base Zero, *Beyond Budgeting* e o Orçamento de Tendências.

O Orçamento Estático ou *Budgeté*, o mais simples e utilizado pelas empresas, pois as peças orçamentárias são criadas depois da fixação da quantidade de vendas, e por meio disso são determinadas as quantidades de atividade e setores da organização. A intenção por detrás desses tipos de orçamento é ter metas fixadas para o próximo período e que não sejam alteradas, se houver diferença entre os valores orçados e os realizados os responsáveis pela execução do orçamento devem apresentar justificativas (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Orçamento Ajustado ou *Forecast*, segundo Padoveze e Taranto (2009), “tem como objetivo oferecer ao orçamento uma alternativa de flexibilização e se dá quando se faz necessária uma alteração no orçamento original em razão de uma mudança significativa”. Ou seja, se houver alguma mudança significativa em fatores externos e internos, por exemplo, desvalorização cambial ou grande variação do quadro de funcionários, poderá ser feito ajustes no orçamento da empresa. Não há uma quantidade

limite de ajustes e nem a periodicidade que deve ser feito, porém existe uma regra geral que de ser cumprida nesse tipo de orçamento “[...] só deverão ser feitos quando as variações forem realmente significativas e no momento em que elas forem de fato impactar os resultados da empresa” (PADOVEZE e TARANTO, 2009). Isso significa que deve se evitar ao máximo os ajustes.

Para Marion e Ribeiro (2011), o Orçamento Flexível:

São aqueles que, uma vez elaborados, permitem modificações ou ajustes de suas previsões em decorrência dos desvios observados durante a sua execução entre o que foi fixado e o que foi realizado. Esses reajustes podem estar previstos em decorrência do prazo de abrangência do orçamento ou mesmo em decorrência de oscilações que são normais entre o padrão fixado e o desempenho realizado. Dificilmente um orçamento é executado cem por cento conforme o planejado. Muitos fatores podem influenciar entre a data do planejamento e a da realização. Quando o orçamento for do tipo operacional e se referir à produção, por exemplo, podem ocorrer variações no custo da matéria-prima, dos salários, do volume de fabricação etc. (MARION; RIBEIRO, 2011, p. 200).

O ponto central da elaboração do orçamento flexível é o fato da distinção entre custos fixos e variáveis, pois os custos fixos recebem o mesmo tratamento do orçamento tradicional, já os custos variáveis seguem o volume de vendas. Padoveze e Taranto (2009) chamam a atenção quanto a esse tipo de orçamento, pois há um desalinhamento parcial entre o fundamento de orçamento, que é justamente a previsão do que irá acontecer.

Orçamento Contínuo ou *Rolling* planeja um período específico, geralmente por ano e organizado em subintervalos mensais, assim que vão passando os meses estes mesmos são excluídos do período orçamentário e o próximo mês toma o seu lugar. Para Padoveze e Taranto (2009), “a adoção do conceito *rolling forecast* descaracteriza o processo orçamentário tradicional, uma vez que são feitos ajustes periódicos no orçamento base, de modo que o acompanhamento orçamentário e a análise de variações perdem o sentido”.

O Orçamento Base Zero está na vertente de manter o orçamento mais rígido, e também para utilizar esta ferramenta gerencial como o principal instrumento para controle, avaliação da performance dos responsáveis pelo orçamento. Para implantação de tipo de orçamento deve ser verificada minimamente a relação custo/benefício, pois traz novas tarefas e necessidades de gestão. Isso torna muito mais trabalhoso levando bastante tempo do que a do orçamento tradicional (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

O *Beyond Budgeting* pode ser traduzido como “além do orçamento”, como sua própria tradução mostra, ele não é apenas um novo método de aperfeiçoamento do orçamento, ele vai além. Carneiro e Matias (2011) afirmam que “caso fizéssemos uma análise mais criteriosa, o *Beyond Budgeting* nem deveria ser classificado como um tipo de processo orçamentário; deveria ser classificado como um novo tipo de modelo de gestão organizacional”. Para Padoveze e Taranto (2009) o *Beyond Budgeting* é o conceito mais refratário para a utilização do processo orçamentário, pois admite apenas os conceitos mais flexíveis e considera desnecessário e até prejudicial o uso do orçamento tradicional.

O Orçamento de Tendências é utilizado na elaboração do processo orçamentário para calcular os valores das metas. Utiliza os valores encontrados nos orçamentos anteriores para referenciar os valores futuros (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 39).

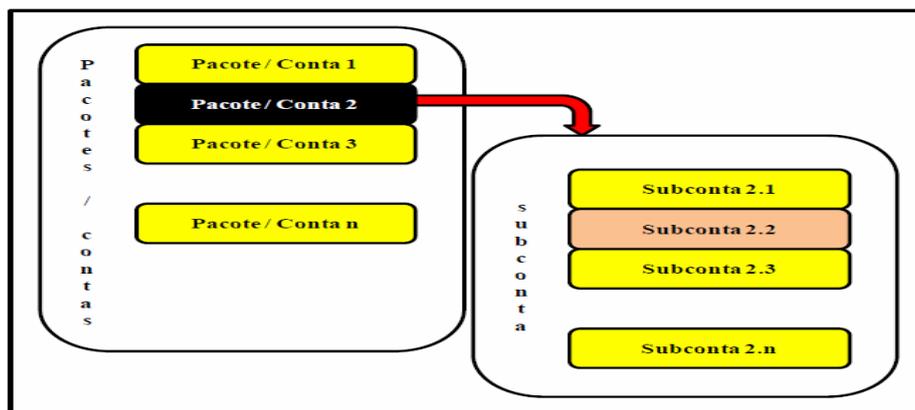
Considerando o orçamento como um importante instrumento para o planejamento e controle nas empresas, realizou-se este referencial teórico. Outro aspecto a ser considerado no orçamento é o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), que será apresentado a seguir.

## 2.2. Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD)

O GMD faz parte dos mais recentes conceitos de planejamento e controle orçamentário, pois faz um minucioso exame detalhado de todos os gastos, fazendo com que se definam metas de redução para cada centro de custo, comparando com as melhores práticas.

Padoveze e Taranto (2009) afirmam que o mais interessante do GMD é que além de oferecer desafios compatíveis com os potenciais ganhos de área por área, o mesmo também traz uma sistemática muito eficiente no acompanhamento dos gastos, conforme mostra a Figura 1, os pacotes são desdobrados em contas e as contas em subcontas, facilitando o acompanhamento.

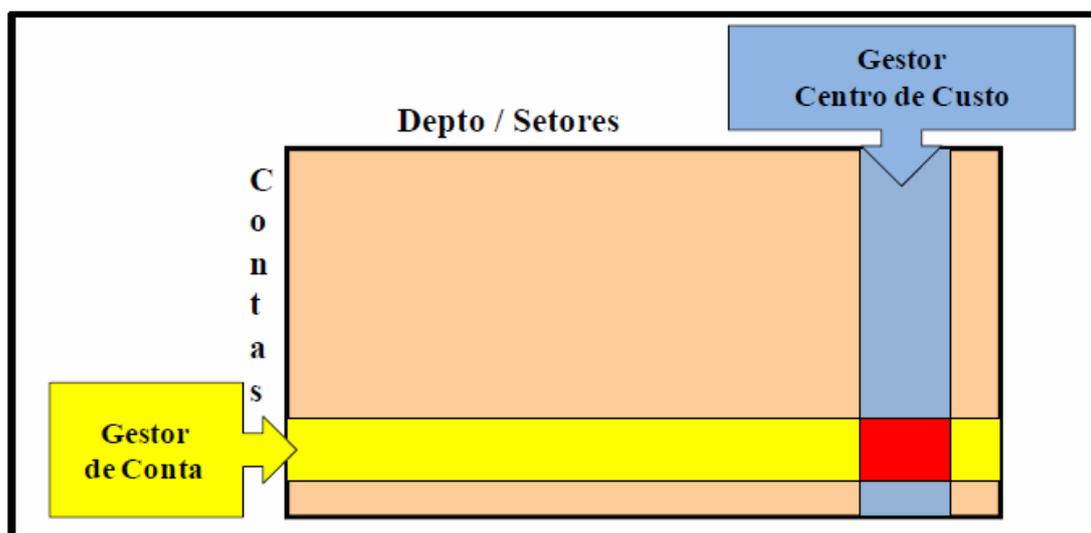
Figura 1: Desdobramento das contas no GMD



Fonte: Marcola e Andrade (2010).

O orçamento matricial tem como a base uma matriz, conforme a Figura 2 mostra, as colunas são as entidades (é a pessoa responsável pelo pacote) e as linhas são os pacotes (são os conjuntos de contas da mesma natureza). O gestor de cada centro de custo faz o seu orçamento das despesas, estas despesas depois serão subdivididas em pacotes que serão representados pelas entidades responsáveis por estes pacotes. Com isso a empresa terá pelo menos duas pessoas fazendo o controle cruzado, pois um gestor ficará responsável pelo controle orçamentário de todas as despesas do seu centro de custo e outros gestores serão responsáveis pelos pacotes que foram subdivididos dentro do centro de custo (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 61).

Figura 2: Controle Cruzado GMD



Fonte: Marcola e Andrade (2010).

Para Padoveze e Taranto (2009):

O objetivo do gerenciamento matricial de despesas (GMD) é a redução dos custos, a qual é obtida por meio da análise detalhada da situação atual, bem como a identificação e da utilização de melhores práticas. O GMD também gera diversos benefícios qualitativos para a organização, entre eles: (a) Conhecimento detalhado dos gastos; (b) Avaliação do desempenho de cada área; (c) Estabelecimento de metas justas e desafiadoras; (d) Melhoria da qualidade dos dados para a tomada de decisão; (e) Implementação de mudanças/melhorias no processo de gestão dos recursos; e (f) Elaboração de um orçamento de custos que assegure o alcance da diretriz anual de redução de despesas (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 64).

O controle matricial é o oposto do *Beyond Budgeting*, porque aceita o modelo de estruturação do orçamento base zero e ainda usa um controle duplo (ou cruzado) nas receitas e despesas, fazendo com que cada gestor seja obrigado a prestar contas de seu orçamento para o superior hierárquico e também para o representante escolhido pela empresa responsável pelo planejamento orçamentário (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 39).

“A metodologia de gestão matricial de despesas cria uma visão a partir de uma análise detalhada dos gastos, metas e reduções específicas de despesas para cada área, com desafios compatíveis com o potencial de ganho que pode ser gerado por unidade de negócio”. (BARTILOTTI, 2006 *apud* SILVA e BEZERRA 2014).

Lunkes (2003) afirma que se as metas não foram atingidas o dono do pacote (gestor responsável) deve justificar as variações, elaborar um programa de melhoria contínua e solucionar o problema, identificando as causas que levaram a um resultado inferior ao esperado. Considerada a fundamentação teórica do estudo, que não teve a pretensão de esgotar a discussão, mas a de posicionar a teoria acerca do tema e clarificar a discussão, apresentam-se a seguir alguns estudos anteriores relacionados ao tema desta pesquisa.

### **2.3. Estudos anteriores**

Como o objetivo principal deste trabalho é descrever como é o processo orçamentário em uma empresa do setor alimentício, foram selecionados quatro estudos realizados anteriormente com alguns pontos semelhantes, que contribuiriam para a realização desta pesquisa.

O primeiro estudo foi Benetti (2010), o principal objetivo desta pesquisa foi identificar o processo orçamentário utilizado em uma empresa. O autor concluiu que no processo de elaboração, execução e avaliação do orçamento participam a média e baixa gerencia e que não há flexibilização nas metas estabelecidas na execução do orçamento.

O segundo trabalho foi de autoria de Fumagalhi (2009), que teve como objetivo principal conhecer como o planejamento orçamentário auxilia no processo decisório da empresa, e mostrar como é realizado o controle dos desvios negativos encontrados. Neste trabalho foi apresentado como é o passo a passo do processo orçamentário em uma concessionária de motocicletas, como foi feita a elaboração até o controle e análise, mostrando a importância no gerenciamento da empresa. Os principais resultados encontrados foram que o planejamento é feito com muita cautela, para tomar uma decisão mais acertada possível em relação ao futuro de cada loja; todos participam ativamente do planejamento, desde encarregados até diretores; o orçamento faz com que os gestores tenham dados suficientes para tomar decisões, evitando que assim tomem decisões por “achismo” ou por impulso.

O objetivo principal do terceiro trabalho foi analisar quais contribuições as ferramentas gestão matricial de despesas e o orçamento base zero proporcionam para a empresa, identificando e

comparando o método orçamentário utilizado com os conceitos literários e indicar os benefícios da implantação. Silva (2010) identificou que a empresa estudada utiliza uma mescla dos sistemas orçamentários base zero e o tradicional. Quando inicia um novo ciclo orçamentário e utiliza-se o método OBZ (orçamento base zero) com todas as atividades que serão feitas juntamente com as justificativas dos gastos, toda a base de valores é zerada e passa por aprovação para a execução.

Por último, o quarto estudo de Marçola e Andrade (2010) concluíram que a implantação o GMD gera ganhos significativos, pois propicia uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática, motivando assim, ações proativas para o planejamento e controle orçamentário. Para ter sucesso na ferramenta GMD é fundamental importância que haja o engajamento de todos os gestores, pois há uma necessidade de mudança de comportamento em relação às despesas.

Pode-se identificar nos estudos apresentados que o planejamento orçamentário é de suma importância para o desenvolvimento e continuidade das empresas. A próxima seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados neste trabalho.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Esta pesquisa pode ser caracterizada como descritiva, que, segundo Gil (2008), tem como objetivo a descrição de características de determinada população.

Utiliza-se também a pesquisa bibliográfica, pois possibilitam uma rápida forma de obter informações. “Ela é obrigatória nas pesquisas exploratórias, na delimitação do tema de um trabalho ou pesquisa, no desenvolvimento do assunto, nas citações, na apresentação de conclusões” (ANDRADE, 2007, p. 25).

Quanto a abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa, pois o intuito da pesquisa é analisar e descrever como é o sistema orçamentário adotado na empresa. A pesquisa qualitativa caracteriza-se como sendo “fonte direta de dados no ambiente natural, construindo-se o pesquisador no instrumento principal” (BOGDAN e BIKLEN, 1994 *apud* BOAVENTURA, 2004, p. 56).

Em relação à seleção da população e amostra, o estudo se restringirá a uma empresa alimentícia de grande porte localizada no município de Itumbiara/GO. Segundo Lakatos e Markoni (2007, p. 165) a amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo.

Os dados foram coletados na empresa através de uma entrevista estruturada do pesquisador junto ao responsável pelo orçamento empresarial na empresa, o gerente de custos e orçamentos do setor de controladoria, o mesmo é responsável por este setor na matriz e de todas as outras unidades; ele responde diretamente ao diretor de controladoria. A entrevista foi enviada e respondida através de e-mail. Foram utilizados dados primários, em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas. Ela se realiza de acordo com um formulário elaborado (MARCONI e LAKATOS, 2007).

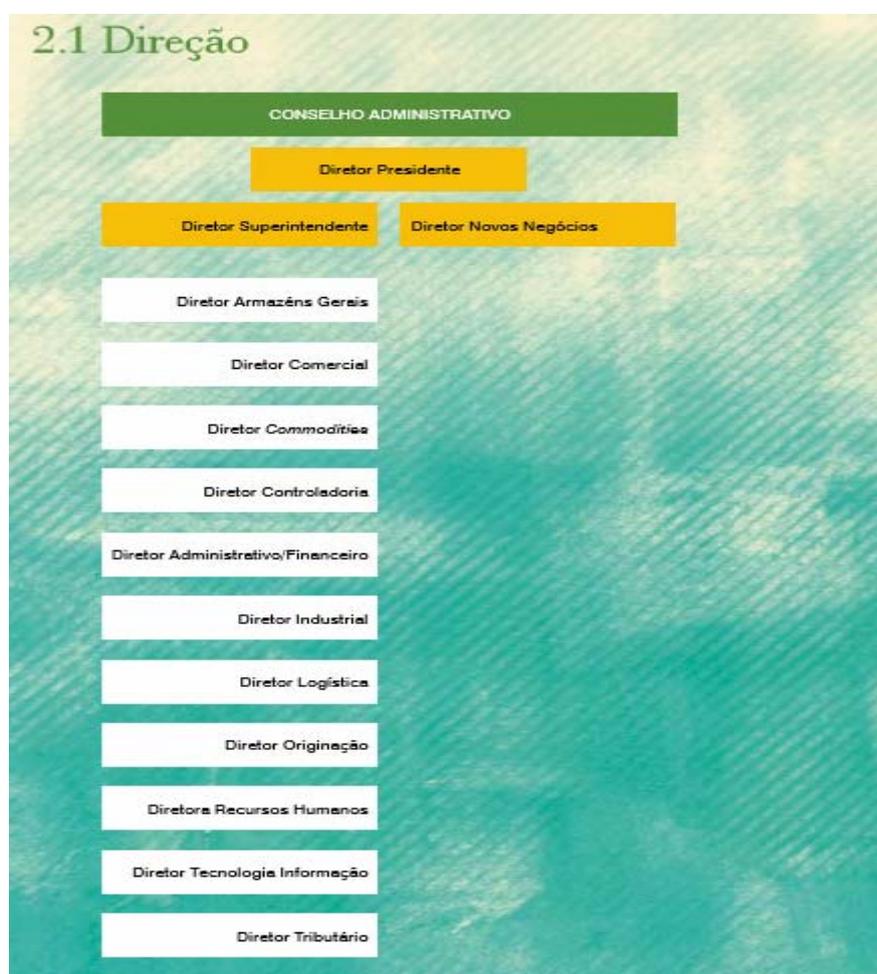
Para Gil (2008), o processo de análise e interpretação pode, naturalmente, envolver diferentes modelos de análise, todavia, é natural admitir que a análise dos dados seja de natureza predominante qualitativa. Os dados da pesquisa foram analisados, interpretados e organizados, e estão apresentados na seção a seguir.

#### 4. RESULTADOS DA PESQUISA

A empresa estudada pertence a um grupo brasileiro e é uma das maiores do país no processamento de milho, soja, canola e girassol; está a cinquenta anos no mercado. Possui cerca de 2800 colaboradores e está presente em quatro estados brasileiros, com unidades industriais, terminais (portuário, hidroviário, hidroferroviário e hidrorodoviário) e armazéns em nos Estados de Goiás, Mato Grosso, Paraná, e São Paulo. Sua matriz está localizada no município de Itumbiara/GO. A empresa atua em várias áreas, quais sejam: produtos de consumo, *commodities*, biodiesel e logística. Por questões de confidencialidade não será revelado o nome da empresa, objeto de estudo.

De acordo com os resultados da entrevista estruturada, inicialmente quando o gerenciamento matricial foi implantado na empresa, foi necessário apoio externo (consultoria) para levantamento dos dados, treinamento da equipe interna e disseminação da metodologia aplicada aos controles de gastos. A empresa sempre utilizou o orçamento como ferramenta de gestão e definição das metas na organização.

Figura 3: Estrutura Organizacional da empresa pesquisada



Fonte: Dados da pesquisa.

O Conselho de Administração é composto por cinco sócios e dois conselheiros externos que tem como objetivo contribuir na eficiência geral da empresa e na gestão dos negócios. As estratégias que são definidas pelo Conselho de Administração devem ser executadas principalmente pelos seus diretores executivos, que também são representantes legais da empresa, além disso, também elaboram planos e projetos e zelam pelo desempenho operacional e financeiro.

Segundo o gerente de custos e orçamentos, a empresa utiliza dois tipos de orçamento: o tradicional e o base zero. Para os custos fixos é utilizado o método tradicional, onde é feito um levantamento dos históricos e definindo assim as metas para o próximo ano de acordo com as informações dos anos anteriores. Já para os custos variáveis, é feito através dos conceitos do orçamento base zero, onde são criados parâmetros para análise do preço médio por tonelada, volume de produção. Assim se o volume de produção aumentar, a meta irá aumentar se reduzir a produção, conseqüentemente, a meta também será reduzida, para alcançar o percentual de lucro esperado.

A empresa elabora as seguintes peças orçamentárias: Orçamento Comercial, Originação, Produção, Distribuição, Fluxo de Caixa, Centro de Custos, entre outros suborçamentos, separados por centro de custo e processo. Cada centro de custo tem um responsável pela gestão, geralmente são os supervisores. Como a empresa utiliza a ferramenta para planejamento e controle orçamentário GMD, onde é feito um acompanhamento cruzado, existem também os gestores dos pacotes que geralmente são os gerentes ou diretores.

O orçamento é planejado anualmente com distribuições mensais. É feito, discutido e analisado com base em um cronograma, geralmente começa a ser feito no mês de julho e entregue ao setor de orçamentos no mês de outubro, finalizado e formalizado em dezembro. As etapas para elaboração do orçamento são na empresa estão apresentadas no Quadro 1.

*Quadro 1: Etapas para elaboração do orçamento da empresa pesquisada*

<b>Etapas</b>	<b>Descrição</b>
Definição das premissas orçamentárias e entrega às áreas	As premissas são definidas pelo presidente, diretoria e gestores. Os principais critérios para elaboração são a realidade de mercado e índice de correção do dólar, percentual de aumento da massa salarial, dentre outros de maior relevância para a formação do custo de produção. Após isso as premissas juntamente com a planilha para preenchimento dos dados são entregues a cada gestor de centro de custo.
Elaboração de plano de ação e orçamentos	Cada gestor de centro de custo preenche a planilha de orçamento com base nas premissas estabelecidas anteriormente e devolve para a controladoria (setor planejamento orçamentário).
Entrada de dados e montagem de orçamento	Após o recebimento das planilhas preenchidas pelos gestores dos centros de custos, o setor de planejamento orçamentário faz as devidas análises em relação ao preenchimento correto e faz o <i>input</i> no sistema SAP/R3.
Análise Gerências/Gestor do Pacote	Realiza revisões necessárias no orçamento comparando as metas estabelecidas; depois do <i>input</i> é disponibilizado no sistema para o gestor do pacote analisar as contas em nível de empresa, fazendo as correções necessárias, comparando e conferindo as metas estabelecidas, retornando para a área de planejamento. Em seguida, devem ser validados pelos gestores de pacotes (GMD) e diretoria da área.
Apresentação à Superintendência e/ou Presidente	O orçamento é submetido à aprovação final pelo diretor superintendente e/ou presidente.

Fonte: Dados da pesquisa.

Foi possível identificar que não existe um comitê orçamentário na empresa; a área responsável pelo início, integração e consolidação final do orçamento é o setor de planejamento orçamentário.

Em relação ao acompanhamento e controle, controle gerencial é feito através dos sistemas Axcel e Excel onde é feito um banco de dados, transformado em planilhas para facilitar a visualização e análise destes dados. Todos os lançamentos são feitos no sistema integrado SAP/R3. Posteriormente os dados lançados são cruzados com as planilhas orçamentárias. O software utilizado faz a integração dos orçamentos entre setores e proporciona relatórios do orçado versus realizado. A Matriz Geral do GMD pode ser observada no Quadro 2.

Quadro 2: Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) - Matriz Geral

Pacotes	Conta Contábil	Realizado	Meta	Desvio	Desvio %
FRETE COMMODITIES		250.000.000	240.000.000	-10.000.000	104,17
MASSA SALARIAL		100.000.000	98.000.000	-2.000.000	102,04
FRETE PRODUTO ACABADO		45.000.000	44.000.000	-1.000.000	102,27
MANUTENÇÃO		20.000.000	19.000.000	-1.000.000	105,26
TAXAS E MULTAS		1.000.000	1.200.000	200.000	83,33
VEÍCULOS PESADOS		5.400.000	5.100.000	-300.000	105,88
SERVIÇOS DE ADVOGADOS		1.383.650	1.096.065	-287.585	126,24
SEGURANÇA TRABALHO		1.100.000	1.000.000	-100.000	110,00
DESPESAS GERAIS	MATERIAIS DIVERSOS	800.000	850.000	50.000	94,12
	PRODUTOS PARA COPA E LIMPEZA	1.300.000	1.400.000	100.000	92,86
	BENS PEQUENO VALOR	23.000	20.000	-3.000	115,00
	ALUGUEIS / CONDOMINIOS	0	25.000	25.000	0,00
	UNIFORMES	560.000	640.000	80.000	87,50
	ALUGUEIS / CONDOMINIOS	100.000	180.000	80.000	55,56
	IMPRESSOS E MATERIAIS	300.000	500.000	200.000	60,00
<b>DESPESAS GERAIS TOTAL</b>		<b>3.083.000</b>	<b>3.615.000</b>	<b>532.000</b>	<b>85,28</b>
BRINDES / DOAÇÕES		860.000	720.000	-140.000	119,44
ARMAZENS - EXPURGO E DEDETIZAÇÃO		652.940	523.520	-129.419	124,72
VEÍCULOS LEVES ADM		2.900.000	2.850.000	-50.000	101,75
DESPESAS DE TRANSPORTE		13.000.000	13.010.000	10.000	99,92
EMBALAGENS EMPACOTADO / ENVASADO		24.900.000	24.800.000	-100.000	100,40
DESPESAS FINANCEIRAS		950.608	921.712	-28.896	103,14
SEGUROS		2.200.000	2.198.000	-2.000	100,09
PROCESSAMENTO DE DADOS		1.950.000	2.050.000	100.000	95,12
COMUNICAÇÃO		1.300.000	1.400.000	100.000	92,86
VIAGENS E ESTADIAS		3.200.000	3.400.000	200.000	94,12
SERVIÇOS PORTUÁRIOS		3.900.000	4.100.000	200.000	95,12
COMBUSTÍVEIS		25.700.000	25.900.000	200.000	99,23
ARMAZENS ALUGUÉIS		21.900.000	22.000.000	100.000	99,55
CONSUMOS DE INSUMOS E INGREDIENTES		21.000.000	21.000.000	0	100,00
BENEFÍCIOS		18.000.000	19.400.000	1.400.000	92,78
ENERGIA ELÉTRICA		18.900.000	20.300.000	1.400.000	93,10
VERBA PROPAGANDA		6.000.000	7.000.000	1.000.000	85,71
SERVIÇOS PF / PJ		5.000.000	5.350.000	350.000	93,46
AUDITORIAS E ASSESSORIAS		750.000	2.500.000	1.750.000	30,00
<b>Total Geral</b>		<b>600.030.198</b>	<b>592.434.297</b>	<b>-7.063.900</b>	<b>101,28</b>

Fonte: Elaborado pelo autor de acordo com os dados da pesquisa.

O Quadro 2 mostra a Matriz GMD geral de toda a empresa, incluindo todas as filiais e todas as contas e pacotes contábeis. Esta planilha é disponibilizada no Excel para todos os envolvidos no planejamento e controle orçamentário (gestores dos centros de custos, gestores dos pacotes e diretoria) para que todos possam fazer o acompanhamento dos seus setores. Os valores são fictícios, somente utilizados para o entendimento dos desvios. Os dados podem ser filtrados por Diretoria, Conta Contábil, Período (mensal, anual), Gerência e Centro de Custo.

Para cada “pacote” relacionado ao Quadro 2 existem subgrupos, pois eles representam a compilação de diversas contas dentro de cada pacote (Ex: no pacote Despesas Gerais encontram-se subcontas relacionadas com os valores pagos de produtos de limpeza, alugueis, uniformes entre outros). Este desdobramento propicia facilidades na elaboração do planejamento e controle empresarial.

O Quadro 2 mostra a meta conforme o planejamento orçamentário feito anteriormente; o realizado, ou seja, os valores que foram realmente gastos; o desvio, que é variação em reais do orçado *versus* realizado e o desvio em percentual, neste campo também contém o farol, que facilita a visualização: até 94% esta verde (conformidade), entre 95% á 99% amarelo (atenção) e acima de 100% vermelho (necessidade de plano de ação).

Na análise das variações, quando diagnosticado qualquer tipo de anormalidade o gestor de pacote deve solicitar junto do responsável pela gestão do centro de custo criar um plano de ação e uma solução para que a anormalidade não volte a ocorrer. O plano de ação está estruturado no Quadro 3.

*Quadro 3: Plano de ação do Centro de Custo Controladoria*

<b>Mês de referência</b>	jan-15
<b>Pacote</b>	MANUTENÇÃO
<b>Conta</b>	MANUT CIVIL-MATERIAIS
<b>Diretoria</b>	INDUSTRIAL
<b>Gerência</b>	Gerente Industrial
<b>Centro de Custo</b>	CONTROLADORIA
<b>Desvio Mensal (R\$)</b>	(\$1.000,00)
<b>Desvio Anual (R\$)</b>	(\$12.000,00)
<b>Causa</b>	Reparo na estrutura frontal do piso da balança que estava cedendo, correndo risco de ceder com o peso dos veículos. Compra de materiais
<b>Ação</b>	Efetuar compra dos materiais para negociação mais barata da mão de obra
<b>Responsável</b>	Fulano
<b>Prazo</b>	31/02/2015
<b>Impacto</b>	10%
<b>Status</b>	OK

Fonte: Elaborado pelo autor de acordo com os dados da pesquisa.

Em cada linha são preenchidas as identificações do: Mês de referência, Conta, Pacote, Diretoria, Gerência, Centro de Custo e o Desvio acumulado mensal e anual (em R\$). Todas as ações devem conter a causa do desvio, a ação para reverter o desvio, o nome do responsável pela ação (gestor do centro de custo), o prazo para execução da ação (dia/mês) e o impacto que a ação tem sobre o desvio total da conta.

Na reunião de acompanhamento da Gerência, o Gerente irá selecionar as ações que têm impacto no resultado total da sua Gerência e que poderão ser apresentadas na reunião com a Diretoria. Se houver necessidade, o Gerente poderá criar uma ação complementar às apresentadas pelos centros de custo. Da mesma forma, o Diretor e o gestor do pacote poderão criar uma ação complementar. A Controladoria deve receber os arquivos com os planos de ação das Gerências, fazer a consolidação para a reunião com o Diretor e em seguida disponibiliza na rede para o acompanhamento.

O acompanhamento do orçado *versus* realizado é feita pelo setor de planejamento orçamentário, mas a responsabilidade sobre os gastos é do gestor do centro de custo e o gestor do pacote. Mensalmente, é feita um reunião de controle, com a presença dos encarregados, supervisores, gerentes, diretores, gestores do pacote, superintendente e colaboradores representantes de cada setor, pois irão repassar as informações para os demais colaboradores.

Todos os colaboradores da empresa devem ser comprometidos com o cumprimento das metas orçamentárias, pois todos os setores que cumprirem suas metas recebem os benefícios em pontuação nas metas de participação nos lucros e resultados (PLR) que são distribuídos de acordo com o programa desenvolvido internamente. Desta forma a empresa consegue maior envolvimento e contribuição dos colaboradores, pois todas as áreas têm metas de cumprimento de volumes, custos e receitas a ser atingidas, buscando uma maior competitividade, margem de contribuição e margem líquida.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa, que teve como objetivo apresentar como o orçamento é utilizado por uma empresa do setor alimentício, especificamente a utilização e funcionamento do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), pode-se tecer, com base nos resultados do estudo, algumas considerações.

Com relação aos benefícios do orçamento na empresa, destaca-se que:

- Fornecem informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior, fazendo os gestores avaliarem melhor a aplicação eficiente dos recursos;
- Cria a prática interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado;
- Identifica perdas ou engessamento de recursos que não são prioridade.

Segundo o gerente, o orçamento não permite identificar o potencial de lucro da empresa, pois é apenas uma ferramenta de apoio, para direcionar o controle da empresa e auxiliar no fluxo de caixa. A empresa considera que o Gerenciamento Matricial de despesas (GMD) é uma ferramenta flexível que permite criação de parâmetros para as contas de caráter variáveis.

Obteve-se o mesmo resultado do estudo de Benetti (2010), onde o planejamento orçamentário teve participação da alta, média e baixa gerência. É considerado participativo em relação ao controle, pois todos os colaboradores são envolvidos no controle orçamentário de seu setor, pois este fator impacta diretamente na Participação dos Lucros e Resultados.

A empresa segue na prática rigorosamente, as definições de planejamento orçamentário e gerenciamento matricial de despesas que estão na literatura e nos trabalhos anteriores.

Uma limitação encontrada com a prática orçamentária da empresa é a falta de comprometimento para elaboração do plano de ação para reverter os desvios negativos e rever as metas do pacote. Outra limitação ao estudo é o fato da empresa não divulgar valores do orçamento, impossibilitando verificar se Gerenciamento Matricial de Despesas, depois que foi implantado, realmente diminuiu os gastos da empresa, ou se trouxe mais lucro.

Uma sugestão para estudos futuros é que se faça uma pesquisa quantitativa e com mais de uma empresa, podendo assim comparar valores, se as empresas estão utilizando orçamento e o gerenciamento matricial de despesas como ferramenta de gestão, e se está realmente trazendo resultados para as empresas.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, M.M. (2007): *Introdução à metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas.
- BOAVENTURA, E.M. (2004): *Metodologia da pesquisa: Monografia, dissertação, tese*. São Paulo: Atlas.

- BENETTI, J.E.; FIORENTIN, M.; LAVARDA, C.E.F. (2010): *Processo orçamentário em uma empresa agroindustrial de Santa Catarina*. In: XIII Seminários em Administração. São Paulo.
- CARNEIRO, M.; MATIAS, A.B. (2011): *Orçamento empresarial: Teoria, prática e novas técnicas*. São Paulo: Atlas.
- CHIAVENATO, I.; SAPIRO, A. (2004): *Planejamento estratégico: Fundamentos e aplicações*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- FREZATTI, F. (2008): *Orçamento empresarial: Planejamento e controle gerencial*. 5ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas.
- FUMAGALHI, S. (2009): *Planejamento Orçamentário: Um estudo de caso em uma concessionária de motocicletas*. Juína.
- GIL, A.C. (2008): *Cómo elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. Traduzido por PEREIRA, E. (2008): *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Pearson.
- LUNKES, R.J. (2003): *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas.
- MARCONI, M.A.; LAKATOS, E.M. (2007): *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas.
- MARÇOLA, J.A.; ANDRADE, J.H. (2010): *Gerenciamento matricial de despesas na área de operações: Proposta e implantação em uma empresa metalúrgica de grande porte*. In: Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos.
- PADOVEZE, C.L.; TARANTO, F.C. (2009): *Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson.
- MARION, J.C.; RIBEIRO, O.M. (2011): *Introdução a contabilidade gerencial*. São Paulo: Saraiva.
- OLIVEIRA, C.E. (2008): *Planejamento orçamentário empresarial de indústrias do distrito industrial I de Bauru*. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Faculdade de Engenharia de Bauru, Universidade Estadual Paulista - UNESP.
- SILVA, M.S.; BEZERRA, F.A. (2014): *Impactos do Controle orçamentário: Uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose*. In: Congresso Anpcont, Rio de Janeiro.
- SILVA, R.O. (2010): *Estudo de caso da aplicação do orçamento base zero e do gerenciamento matricial de despesas como ferramenta para o planejamento e controle de resultados*. Blumenau.
- WELSCH, G.A. (1973/1983): *Orçamento Empresarial*. São Paulo: Editora Atlas.
- ZDANOWICZ, J.E. (1983): *Orçamento Operacional: Uma abordagem prática*. 3ª ed. Porto Alegre: D.C. Luzzatto.
- ZDANOWICZ, J.E. (2001): *Planejamento Financeiro e Orçamento*. 4ª ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto.



**Carlos Eduardo de Oliveira**

Doutorando em Economia (UFU), Mestre em Engenharia de Produção (UNESP), MBA em Gestão Empresarial com Ênfase em Finanças (FECAP) e Graduado em Ciências Contábeis (ITE). Professor Assistente – DE da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), atuando nos cursos de Ciências Contábeis e Engenharia de Produção.



**Francieli Daiane Ramos**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Integradas do Pontal da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).



**Davy Antonio da Silva**

Mestre em Ciências Contábeis pela UFMG, com graduação na mesma área. Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia. Membro do Grupo de Pesquisa e Estudos em Custos, Inovação e Sustentabilidade da Universidade Federal de Uberlândia.



**Thiago Alberto dos Reis Prado**

Professor da Faculdade de Ciências Integradas do Pontal da Universidade Federal de Uberlândia. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Presidente Antônio Carlos; Especialização em Auditoria & Perícia e Mestrado em Gestão Financeira e Controladoria pela Universidade Federal de Uberlândia.