

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

LISIANE DOS SANTOS

DIFICULDADES NA ELABORAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO
MATRICIAL DE DESPESAS, EM UMA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO

São Leopoldo
2015

Lisiane dos Santos

DIFICULDADES NA ELABORAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO
MATRICIAL DE DESPESAS, EM UMA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO

Artigo apresentado como requisito parcial
para obtenção do título de Especialista
em Controladoria e Finanças, pelo
MBAem Controladoria e Finançasda
Universidade do Vale do Rio dos Sinos -
UNISINOS

Orientador: Prof.Ms.Osmar Carneiro

São Leopoldo

2015

DIFICULDADES NA ELABORAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS, EM UMA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO

Lisiane dos Santos*

Resumo: O presente estudo de caso trata de uma análise descritiva sobre as dificuldades na elaboração e no acompanhamento do orçamento matricial de despesas em uma empresa de grande porte, do setor alimentício. O método utilizado consiste em pesquisa-diagnóstico, com abordagem qualitativa, revisando os conceitos apresentados por diversos autores. Serão mapeadas as dificuldades do processo e elaboradas sugestões para amenizar tais dificuldades.

Palavras-chave: Orçamento. Conceito. Orçamento Matricial. Gestão. Dificuldades.

1 INTRODUÇÃO

Existem autores que discordam da utilização do orçamento como ferramenta adequada ao planejamento de uma empresa, pois é demorado para ser elaborado, envolve várias pessoas, tomamtempo e podem desviar a atenção para elementos que talvez não se tornem realidade em períodos vindouros. (MUCCI, 2013).

O orçamento matricial de despesas (OMD) é uma ferramenta que para funcionar, os gestores operacionais devem entender suas despesas no detalhe, explicá-las aos gestores de cada pacote de despesa, refletir sobre as causas de determinadas anomalias e criar planos de ação que mitiguem o risco ou disponibilizem oportunidades de ganhos financeiros. Os colaboradores devem ter como cultura o entendimento que os resultados da empresa são efeitos de suas ações.

Por outro lado é importante destacar que muitasempresas possuem colaboradores em cargos de gestão que não consideram a visão sistêmica dos processos e os impactos da sua área no todo. O gestor comercial tem estratégias de vendas surpreendentes, mas poderia dar mais atenção às programações das viagens da equipe, para comprá-las com antecedência e obter um valor mais baixo. O gestor da logística possui o dom de alinhar a equipe para receber, armazenar e distribuir mercadorias em tempo recorde, mas não observa que a equipe está utilizando muito *filmstretch* para embalar os paletes antes de expedi-los. Esses

*Bacharel em Administração de Empresas pelo Centro Universitário Unilasalle - Canoas. E-mail: lisianne.dsantos@gmail.com

gestores tem ação fundamental na gestão do negócio, pois são posições estratégicas e se gerenciadas corretamente auxiliam para um melhor resultado operacional.

O orçamento matricial, na empresa estudada foi aplicado nas despesas, pois é onde existe maior possibilidade de ajustes de processo, melhorando a eficiência e por consequência reduzir os gastos. Nela existe uma equipe responsável pelo orçamento e performance das áreas, a qual consolida as informações e compila os dados, visando melhores práticas e melhorias contínuas de processos, baseadas em exemplos positivos já mapeados. Mas estes procedimentos ainda estão centralizados na área de orçamento, e para se obter melhor resultado, a responsabilidade deve migrar para as pontas, para os responsáveis pela execução das despesas, pois são esses que têm o conhecimento e decisão ajustar os processos e melhorar os resultados.

A vista disto, o processo de planejamento torna-se ferramenta essencial para o crescimento controlado, alinhando eficiência e eficácia na realização dos processos que o compõe, obedecendo a regras, métodos, processos e padrões. O sistema orçamentário empresarial consiste em planejar todas as atividades a serem desenvolvidas visando obtenção de resultado determinado, em curto prazo, com a finalidade de realizar o planejamento da empresa. Essa ferramenta permite antecipar conjunturas econômicas e prever como a organização reagirá a determinadas manifestações do mercado no qual está inserida.(PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Com o objetivo de melhorar os resultados da empresa foco do estudo de caso optou em 2012 por refinar o orçamento empresarial que fazia e implantou o OMD.A proposta do OMD é detalhar os gastos, definindo formas de atuação padrão para entendimento das despesas, aumentando a eficiência, e comparando atuações qualitativas a fim de aperfeiçoar os dispêndios e mitigar possíveis riscos.

Dentro desse conceito surge a questão norteadora desse estudo de caso:De acordo com a visão de quem trabalha com o OMD, quais as principais dificuldades encontradas na elaboração e acompanhamento desse processo, em uma empresa de grande porte, do setor alimentício?

O controle dos gastos é extremamente importante para todas as organizações e, em situações extremas, pode significar o fracasso ou o sucesso de toda a gestão da empresa. Atualmente, as informações de despesas são essenciais para o

planejamento financeiro e controle das atividades empresariais como um todo, assim como a definição das estratégias de comercialização e produção.(LUNKES, 2003).

O assunto que foi escolhido está em foco no momento atual da empresa e a expectativa de mapear falhas de eficiência no processo de orçamentação e execução é alta e os resultados são esperados com expectativa de que reduzam as despesas em relação aos anos anteriores.

A relevância desta pesquisa se justifica diante do crescimento da competitividade empresarial e a globalização acelerada. A necessidade de buscar maior eficiência e eficácia das decisões e atividades, utilizando novas técnicas de desenvolvimento do trabalho surge em razão deste crescimento.

Diante disso, o objetivo geral desse artigo define-se como descrever quais as dificuldades do processo de orçamento matricial de despesas sob a ótica de quem o elabora e acompanha sua execução, em uma empresa de grande porte, do setor alimentício. A partir disso é preciso pesquisar na literatura o que é orçamento matricial para que seja possível cruzar com as dificuldades encontradas no decorrer do processo de orçamentação e com estes resultados pode-se sugerir uma forma de superá-las.

Considerando a configuração econômica desse contexto global, constata-se que indicadores e sistemas de controle de gastos precisam estar alinhados para que forneçam as informações corretas para dar eficiência à gestão, minimizando dificuldades que podem gerar atrasos ao fluxo correto de decisão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Uma das formas de tornar a administração mais sistemática, segundo Vatter (1975) é elaborando um orçamento. Para garantir que as estratégias de uma organização sejam alcançadas, sugere-se incluir os administradores na elaboração das previsões e do planejamento para alcançá-las, garantindo que os mesmos formem um conjunto de decisões inter-relacionadas. Mas também é importante que uma parte da preparação do orçamento seja centralizada em uma área específica, para consolidar, padronizar e alinhar as estratégias.

Padoveze(2010)instrui que o orçamento envolve todos os setores de uma companhia e isso o torna uma ferramenta de controle de todo o processo

operacional. O processo de planejamento e controle orçamentário ou planejamento e controle financeiro e de resultados são a base da controladoria operacional.

Ao atingir determinado nível de atividade as empresas precisam organizar e preparar suas atividades, buscar uma visão de onde os negócios irão chegar e em que proporção, no intuito de atender ao mercado enfrentando a concorrência. Orçar, para Padoveze(2010), nada mais é do que processar os dados constantes do sistema contábil de hoje, introduzindo dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para este período.

Para que o orçamento atenda às necessidades da empresa deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e do controle de resultados. O plano orçamentário “não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle.”. (PADOVEZE, 2010, p. 31). É fundamental estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que todos trabalhem sinergicamente em prol da mesma meta.

Para as empresas implantarem e controlarem o orçamento os propósitos são variados, desde forçar os gerentes e diretores a planejar, melhorar as tomadas de decisões, avaliar desempenho com base nos recursos pré-estabelecidos e também atingir metas.(TAGLIARI et al., 2011).

Todos os envolvidos no processo orçamentário devem ser ouvidos. Isso proporcionará uma gestão participativa, com delegação de responsabilidades e possibilitará o comprometimento de todos. O processo de estabelecimento de objetivos deve ser interativo, coordenando as estratégias da corporação com as diversas áreas ou funções da empresa.(TAGLIARI et al., 2011).

O processo orçamentário tem de permitir a participação de toda a estrutura hierárquica com responsabilidade orçamentária, não devendo ser um processo ditatorial, de cima para baixo. (PADOVEZE, 2010).

“Por ser um instrumento de gestão, o orçamento precisa estar bem sintonizado com a gestão geral de uma empresa. Portanto, para estudar um orçamento, precisamos antes saber como funciona a administração da empresa.”. (PADOVEZE, 2012, p. 04).

A partir desta análise se pode concluir que o orçamento deve direcionar-se para que os objetivos da empresa sejam desmembrados e atingidos por todas as áreas de forma eficaz e eficiente. Todos os gestores responsáveis por um orçamento

específico, ou de uma área, devem participar ativamente do processo de planejamento e controle. As informações devem ser corretas e concisas, devendo haver compatibilidade entre elas e o processo de tomada de decisão.(PADOVEZE, 2012).

Além disso, o sucesso do processo depende da motivação das pessoas. Devem ser apresentadas metas desafiadoras, dentro da melhor perspectiva da empresa, mas que sejam factíveis, para que as expectativas não sejam divorciadas da realidade.(TAGLIARI et al., 2011).

Importante destacar que o sistema orçamentário não é um instrumento de dominação. O ganho está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. O orçamento deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e, se for o caso, de objetivos. Possuir flexibilidade na aplicação. Ainda, o orçamento é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho, desde que seus princípios sejam corretamente observados. (PADOVEZE, 2010).

A implantação de um orçamento pode ser afetada por dois fatores interpessoais muito comuns: o fator comportamental e a cultura da empresa. O fator comportamental está ligado às pessoas que muitas vezes não se sentem a vontade de sair de sua zona de conforto e mudar sua rotina ou forma de trabalho. E a cultura da empresa são as crenças que junto com os colaboradores refletem seus valores, por isso, antes de iniciar uma nova forma de orçamentação é importante esclarecer com todos os funcionários as motivações e objetivos que impulsionaram a mudança.(TAGLIARI et al., 2011).

Existe uma série de vantagens e utilizações do processo orçamentário que devem ser exploradas para viabilizar a utilização deste instrumento. O plano orçamentário, como qualquer outra ferramenta de controladoria, é um exercício de aprendizagem permanente e só pode ser desenvolvido e atingir um grau de utilização eficaz se praticado.(MUCCI, 2013).

O orçamento, que contém a mensuração econômica dos planos operacionais da empresa, é necessário para o processo de planejamento, execução e controle. A orçamentação induz os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento. Também fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente e ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os

objetivos da organização sejam confrontados com os objetivos de suas partes. (PADOVEZE, 2010).

Considerando os objetivos, princípios e propósitos, o orçamento é um instrumento que possui múltiplas funções. Vai da simples mensuração de planos operacionais até um instrumento de premiação ou não pelo desempenho dos gestores responsáveis pelas diversas áreas e divisões da corporação. Possui também vários tipos, que serão descritos a seguir.

2.1 Tipos de Orçamento

A terminologia orçamento é a expressão formal de planos de curto prazo, geralmente de um ano, com base nas estruturas empresariais existentes e ou já programadas. Decorre dos planos operacionais, na parte que é relativa ao próximo exercício contábil, ou seja, programação operacional. (MUCCI, 2013). “O orçamento obedece rigidamente à estrutura informacional contábil, seja de plano de contas, seja do plano de departamentalização”. (PADOVEZE, 2010, p. 41).

As peças orçamentárias devem ser elaboradas para cada gestor do menor nível de decisão da empresa, em que há custos ou receitas controláveis por gestores. (BARTILOTTI, 2006).

Não existe uma única maneira de estruturar o orçamento e, conseqüentemente, de como fazer o processo de avaliação e controle. (PADOVEZE, 2010). Mucci (2013) relata que existem várias formas de elaborar um orçamento empresarial, podendo ser Base Zero, Contínuo, Por atividades, Flexível, Tradicional e Matricial.

Orçamento empresarial, tradicional ou estático é o mais comum. São elaboradas todas as peças orçamentárias a partir da fixação de determinados volumes de produção ou venda. “O orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias”. (PADOVEZE, 2010, p. 43).

O orçamento de tendências, ou contínuo, consiste na utilização dos dados passados para projeções de situações futuras. É uma prática que tem resultado, na medida em que os eventos passados decorrem das estruturas organizacionais já existentes e há uma forte tendência de tais eventos se repetirem. (MAGALHÃES, 2009).

A proposta do orçamento base zero está em rediscutir toda a empresa sempre que se elabora orçamento. Cada gasto é questionado, assim como cada estrutura, na busca da real necessidade de sua existência.

“A filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado. Consiste essencialmente em dizer que o orçamento nunca deve partir da observação dos dados anteriores, pois eles podem conter ineficiências que o orçamento de tendências acaba por perpetuar.”. (PADOVEZE, 2010, p. 42).

A base para elaboração do orçamento flexível é a perfeita distinção entre custos fixos e variáveis. Neste caso, em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade setorial, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou vendas. (PADOVEZE, 2010). Basicamente, o “orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades”(HORNGREN, 1985, p. 137).

O orçamento por atividades torna os direcionadores de custos ser considerados, para fins de orçamento, como os dados variáveis, podendo-se, então, elaborar orçamentos para cada atividade. “Os defensores dos conceitos de Gestão Estratégica de Custos, (...) podem elaborar seus orçamentos flexíveis considerando como quantidades ou nível de atividades os dados quantitativos gerados pelos direcionadores de custo”. (PADOVEZE, 2010, p. 44).

Feitas estas considerações, passa-se a análise do orçamento matricial, suas peculiaridades, diretrizes, funcionamento e sua aplicação. Por se tratar do tema focal desse estudo de caso, será feita uma descrição aprofundada do modelo, no subcapítulo a seguir.

2.2 Orçamento Matricial

O Orçamento Matricial (OMD) disciplina a elaboração orçamentária de forma diferente. Há a substituição do corte de despesas vertical, de cima para baixo, por uma proposta de alocação, ou realocação, de recursos, de baixo para cima. Esse comportamento antecipa o erro, racionalizando o processo e criando o compromisso dos executivos com as metas propostas. (FERREIRA, 2012).

Ele é fundamentado na teoria do ciclo PDCA, onde P significa *plan* (planejamento e controle), D significa *do* (execução), C significa *check* (conferir) e A significa *act* (ação). O PDCA é uma das primeiras ferramentas de gestão de qualidade que permite o controle do processo. Alinhado ao PDCA, a metodologia do matricial traz metas de redução específicas para cada área, desafios compatíveis com o potencial de ganho e análises detalhadas dos dispêndios. (MAGALHÃES, 2009).

O principal objetivo do OMD, segundo Bartilotti(2006 *apud* INDG 2007) é a redução de custos fixos, a disseminação de melhores práticas entre as diversas áreas, objetivando processos com mais qualidade, rentabilidade e segurança. Essa técnica possibilita conhecer detalhadamente os gastos nos diversos níveis hierárquicos, sugerir e programar mudanças na gestão de recursos e uma maior sinergia entre as áreas.

O OMD procura se antecipar ao erro na fase de controle orçamentário. Evita os cortes *flat* pela direção, pois todos conhecem o detalhamento de suas propostas e cada corte sugerido deve ser criteriosamente analisado. (MUCCI, 2013). Para a correta implementação do OMD alguns elementos importantes devem ser observados, e Ferreira (2012) identifica-os: o controle cruzado, o desdobramento dos gastos, a negociação das metas e o acompanhamento sistemático:

a) o controle cruzado impõe a duas pessoas o controle das principais despesas orçadas, o gerente do centro de custos/entidade (centro de custo é onde alocam-se contabilmente as despesas de determinadas áreas) e o gerente do pacote (pacote entende-se pelo agrupamento de contas contábeis com despesas da mesma natureza);

b) o desdobramento dos gastos serve para a definição das metas. Todos os gastos são analisados ao longo da hierarquia orçamentária até o centro de custos;

c) deve haver a negociação das metas, ou seja, o planejamento dos gestores de pacotes e dos gestores de centro de custos/entidade devem estar alinhados com as metas e os projetos de redução de custos devem ser implantados em conjunto;

d) e finalmente, os gastos devem ser sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio gere uma ação corretiva.

Pacotes de despesas são grupos de despesas de uma mesma natureza e que, geralmente, são comuns a vários centros de custos. (CARVALHO, 2012).

“Pacotes são agrupamentos de contas contábeis homogêneas, em relação à natureza do lançamento que as originou. Os pacotes são formados a partir da identificação dos gastos que compõem cada conta contábil e das atividades que estão envolvidas na geração do gasto. Por variáveis entende-se o nível de abertura da contabilidade, ou seja, as contas contábeis.”.(BARTILOTTI, 2006.p. 34).

Cada pacote de despesas possui um diretor responsável pelo seu resultado, que é denominado Dono de Pacote, ao qual compete estabelecer as metas de gastos do pacote sob sua responsabilidade, aprovar e acompanhar as diretrizes (metas e padrões) a ele referentes. Além dele, têm-se os Gestores de Pacotes, que são técnicos ou gerentes, aos quais cabe entender completamente as contas que compõem o seu pacote, propor as metas e elaborar os padrões de gastos junto com os especialistas, que, por sua vez, são as pessoas responsáveis pelo processo que gera o gasto. O gestor de pacote é o responsável pelo resultado do pacote sob a sua responsabilidade, nos níveis de centros de custos. (BARTILOTTI, 2006).

Para a preparação da base orçamentária em consonância com a metodologia de OMD, são considerados como elementos básicos os gastos que compõem os pacotes e onde eles ocorrem, ou seja, a qual centro de custos ele pertence. A identificação de quais são as unidades da estrutura organizacional e o desdobramento dessas entidades, de acordo com esta estrutura, desde unidades corporativas até centros de custo, estabelecendo uma clara definição de responsabilidade dos gestores de entidade, irá proporcionar o estabelecimento da matriz orçamentária. (CARVALHO, 2012).

Neste caso,

“Entende-se por entidades as unidades da estrutura organizacional (funcional ou por projeto), ou seja, as áreas também denominadas gerências ou diretorias. Níveis de entidades por sua vez, são os desdobramentos das entidades, de acordo com a estrutura organizacional, ou seja, os denominados ‘centros de custos’.”. (BARTILOTTI, 2006, p. 34).

A existência de donos e gestores de pacotes, bem como dos gestores das entidades se justifica em razão da necessidade, eventual, de negociação das metas. Os objetivos propostos pelos gestores de pacotes deverão ser analisados pelos gestores (gerentes e supervisores) responsáveis pelos centros de custos (entidades), e, em seguida, caso não haja alinhamento entre as partes, faz-se

necessária à negociação entre eles. Os responsáveis pelas entidades deverão formalizar e justificar sua nova proposta e, em seguida, negociá-la com o gestor de pacote, a quem cabe aprovar ou não o novo valor. Caso não seja encontrado um denominador comum, o dono do pacote assume um papel de definição. Ele irá definir sua proposta orçamentária que será aplicada. (BARTILOTTI, 2006).

“O valor consolidado é analisado, verificando-se se os números obtidos estão de acordo com a meta corporativa estabelecida para a empresa. Caso não estejam, fazem-se os ajustes necessários para enfim, obter-se a aprovação final. Após essa etapa, o orçamento é oficializado e divulgado para toda a empresa, juntamente com os padrões aprovados para todos os níveis.”.(BARTILOTTI, 2006, p. 42).

A equipe de orçamento, além da finalização da previsão, é responsável pelo controle orçamentário mensal. O acompanhamento dos gastos em relação ao orçamento permite a verificação da ocorrência de anomalias, que são desvios da meta a partir de um percentual pré-estabelecido pelo gestor de pacote até o limite de 10%. Sempre que determinado centro de custo ultrapassa esse limite, faz-se necessário o preenchimento do “relatório de anomalia” pelo responsável pelo centro de custo, o qual deverá informar as causas prováveis para a ocorrência do desvio, as medidas corretivas a serem adotadas e o prazo para a absorção do gasto excedente. (BARTILOTTI, 2006).

3 MATERIAL(IS) E MÉTODOS

A empresa alvo do estudo de caso atua no ramo de alimentos e bebidas no Rio Grande do Sul (RS) e Santa Catarina (SC), é considerada de grande porte, possui cerca de cinco mil colaboradores e tem mais de 60 anos de atuação no segmento. Com a finalidade de alinhar a execução das despesas da companhia optou-se por implantar a gestão matricial de despesas no ano de 2012 com o auxílio de uma consultoria especializada.

A empresa é composta por muitos gestores de entidades/centros de custos distribuídos no RS e SC, nas unidades. A área responsável pelo planejamento, controle, elaboração e implantação do orçamento matricial fica em Porto Alegre, RS. Para acompanhamento do orçamento matricial são necessárias reuniões mensais, analisando o resultado e listando as principais anomalias do mês, e sempre

apresentada pelos Gestores de Pacotes à presidência e diretoria da empresa, apontado as justificativas e seus planos de ação para convergir a meta.

Para analisar a utilização do gerenciamento matricial de despesas será adotado o método qualitativo, usando uma pesquisa-diagnóstico, por meio de uma entrevista. O formato será de estudo de caso, que é uma estratégia de pesquisa que examina o fenômeno dentro do seu contexto original, aqui apresentado como orçamento matricial, e também permite a utilização de várias técnicas de pesquisa e uma maior flexibilidade na análise dos dados.

A partir dessa, a técnica de coleta de dados foram questionários remetidos a 5gestores de pacotes, 8 gestores de entidades, 1 gerente e 2 coordenadores da área de orçamento e performance envolvidos no processo.A utilização de documentos elaborados pela equipe de orçamento e performance também serviram de base para analisar as respostas referentes a evolução do OMD desde sua implantação.E foi possível observar o acompanhamento do orçamento de 2015 e preparação do início da elaboração do orçamento 2016, que agregaram na análise dos dados.

4 RESULTADOS

A empresa em estudo possui, dentre os pilares estratégicos, ter excelência operacional, e alinhada à estratégia um dos objetivos é a busca contínua pela eficiência. Para atingir a meta de aprimorarem a eficiência da organização, em 2012 foi implementado o OMD, com os objetivos de:

- a) desenhar um processo eficiente para a elaboração e controle do orçamento de despesas fixas que perpetue ciclos de melhorias;
- b) identificar oportunidades de redução de despesas fixas, com base na definição de metas *benchmarks* e na aplicação de melhores práticas; e,
- c) implementar mecanismo de acompanhamento e controle da execução do orçamento.

Campos (2002) afirma que para uma implantação bem sucedida do OMD é fundamental o comprometimento da alta direção e a definição clara das responsabilidades dos envolvidos. Por esse motivo, a entrevista em forma de questionário foi remetida por e-mail para os colaboradores que participam

ativamente do processo do orçamento matricial de despesas, devida alta relevância das suas opiniões.

Para que os ganhos auferidos no primeiro ciclo do projeto se perpetuem na organização é fundamental entender que: a) a implantação não deve ser conduzida como um projeto de redução de despesas, apesar de como resultado da implantação, se auferir ganhos expressivos no primeiro ano; b) a promoção de ciclos de melhoria contínua é fundamental para obtenção de ganhos sustentáveis no médio e longo prazo; e c) é um processo e como tal deve ser continuamente avaliado, repensado e adaptado aos objetivos da organização.

Com base nessas premissas, foi solicitado aos entrevistados que apontassem quais as dificuldades encontradas na elaboração e no acompanhamento do orçamento matricial, que serão listados a seguir, agrupado em três grupos: gestores de entidades, gestores de pacotes e área de orçamento e performance.

As dificuldades apontadas pelos gestores de entidades foram:

- a) Alto número de justificativas para tratar, analisando executado versus orçado;
- b) Ter que explicar variações com valores irrisórios;
- c) Explicações repetitivas, pois o tratamento é sempre na visão acumulada, o que foi tratado no mês anterior, repete-se no próximo mês, até o próximo *Rolling Estimate*, onde se ajustam os meses para frente com planos de ação retroativos;
- d) Falta de entendimento do racional de elaboração do orçamento para comparar com o realizado;
- e) Baixa flexibilidade de realocar verbas entre contas;
- f) Resoluções *top down*, não importando os cálculos e *drivers*(custo e consumo de fator) elaborados, desestimulando o interesse em aprofundar os cálculos, pois existe o receio que no final façam cortes *flats* e o trabalho feito anteriormente não será analisado;
- g) E por fim, problemas de comunicação de métodos, metas, prazos e formas de elaboração.

As dificuldades apontadas pelos gestores de pacote foram:

- a) Baixo envolvimento dos gestores de entidades;
- b) Planos de ação com pouca efetividade;

- c) Metas impostas pela área de planejamento com baixo nível de negociação;
- d) Foco no passado ao invés de foco no futuro, por parte das entidades;
- e) Reuniões repetitivas e com pouca efetividade;
- f) Baixa possibilidade de apontar riscos para os próximos períodos (meses) do exercício;
- g) Modelo cruzado de análise aumenta o tempo que os gestores têm de conhecer o processo para propor melhorias;
- h) Comunicação ineficaz, gerando retrabalho muitas vezes.

As dificuldades apontadas pela área de orçamento e performance foram:

- a) Muito foco no montante e pouco foco no driver;
- b) Pouco foco em performance;
- c) Baixo interesse por parte das entidades em alocar as despesas nos centros de custos e contas corretas;
- d) Dificuldade de integração entre gestores de entidades e pacotes;
- e) Alta dependência da área de orçamento, desde análises simples até elaboração de *drivers*;
- f) Devido não estar alinhado ao PPR não há preocupação com a meta orçada;
- g) Gestores não tem iniciativa de entender os processos nos quais são responsáveis;
- h) A alta direção e presidência poderiam se envolver mais ativamente nas reuniões em que participam, e na cobrança dos seus subordinados para entregar o melhor resultado possível.

Outro item do questionário foi a identificação de dificuldades já superadas desde a implantação do OMD na empresa. As principais reclamações foram os seguintes:

- a) Os questionamentos sempre eram focados no passado e com a evolução do processo passou a ter também foco no futuro, com ações propositivas;
- b) Donos de entidade tinham participação reduzida no processo, muitas vezes as decisões ficavam centralizadas na área de orçamento;
- c) Somente 50% das contas de despesas tinham acompanhamento matricial, diminuindo a capacidade de ganhos capturados;

d) Reuniões eram repetitivas e cansativas; analisando todos os pacotes e muitas vezes deixando de focar naqueles que dariam mais resultados. Com os anos passou-se a ter uma agenda elaborada no mês, de acordo com a relevância dos resultados e mantendo uma agenda fixa para garantir de todos os pacotes fossem analisados pelo menos um mês ao ano;

e) Não era possível apontar riscos para os próximos meses; antecipando e programando as demais despesas. Atualmente essa etapa é uma das partes mais importantes dos acompanhamentos, analisando o cenário atual do mercado, que sofre mudanças diárias;

f) As anomalias abriam apenas para valores acima de R\$ 20 mil, deixando de analisar muitas contas cujo esse valor representava altos percentuais frente ao orçamento. Ajustou-se para percentuais e valores próximos a realidade por conta;

g) Não era possível reprogramar as verbas que não tinham sido utilizadas no período anterior. Muitas vezes são eventos reprogramados, erros de sazonalidade ou reajustes postergados;

h) As diretrizes orçamentárias eram elaboradas pela área de orçamento sem a interação com os gestores de pacotes;

i) As análises eram apenas com foco nos montantes gastos (variação R\$) e passou para os *drivers* (custo e consumo de fator);

j) Aumentaram os números de treinamentos nas entidades.

Além dos itens listados acima, um ponto importante observado no acompanhamento do orçamento 2015 pela autora do estudo, é que uma parcela dos gestores de entidade e pacote não entende o OMD como parte da sua rotina, mas sim, como uma tarefa extra. Segundo Lunkes (2003) para um resultado eficiente, é importante que os colaboradores se sintam donos do negócio, e o método para alcançar isso é envolvendo-os no processo orçamentário, pois assim participam ativamente nas decisões e proposições de ações para alcançar o objetivo.

5 DISCUSSÃO

As dificuldades na elaboração e acompanhamento do OMD listadas nos resultados da pesquisa podem ser agrupadas em macro assuntos, que serão relacionados com a teoria nos próximos parágrafos, são eles: processo,

comunicação, conhecimento e planejamento. O agrupamento das dificuldades é uma forma de simplificação que deve auxiliar na análise dos resultados.

Campos (2002) explica que as empresas possuem alta capacidade de criar um planejamento, utilizando todo o tipo de recurso para isso, mas pecam no gerenciamento. Na sua maioria as metas não são alcançadas na sua totalidade e não se exige nenhuma análise ou reflexão sobre o resultado. O orçamento matricial traz essa análise sempre que alguma meta não é alcançada, e isso na empresa em estudo não é uma atividade praticada. Esse é um dos motivos das reclamações relacionadas a processo: grande número de anomalias a tratar, valores irrisórios, reuniões repetitivas, etc. Sempre que uma meta não é alcançada ela volta à discussão e esse item expõe problemas de gerenciamento.

O gerenciamento pelas diretrizes, que Campos (2002) nos ilustra, é um processo que requer treinamento e padronização das atividades e análises. Sempre que possível deve-se treinar os participantes e garantir o entendimento de todos sobre a importância da inserção na rotina diária as etapas de análise do ciclo PDCA. A empresa do estudo de caso tem problemas com esse item, pois tem muita reclamação de problemas de comunicação, desde o cronograma, passando pela integração precária entre entidades e gestores de pacotes, até a negociação das metas, que são disponibilizadas para a elaboração dos valores orçados.

Outro item que impacta diretamente é o conhecimento, que se relaciona com os desdobramentos dos gastos, que é o acompanhamento no detalhe de todas as despesas, em todos os níveis hierárquicos. Os gestores de entidades, olhando o seu negócio devem garantir que as despesas são realizadas nos centros de custos corretos, analisar os *drivers*, elaborar planos de ação com foco na causa do problema, e dessa forma terão maior respaldo para negociar suas metas, o que hoje não acontece. Os gestores de pacotes tratam a gestão matricial como atividade secundária, e não dedicam tempo necessário para entender o que acontece de fato com as despesas. Com base nos relatos dos anteriores, a área de orçamento centraliza as análises que os gestores deveriam fazer para que o processo não pare.

Por fim, tem o quesito que é o acompanhamento sistemático, que nos itens de dificuldade listou-se como planejamento. Campos (2002) relata que para utilizar melhor a capacidade mental das pessoas, deve-se melhorar o gerenciamento, do contrário ela será desperdiçada. Para os desdobramentos das estratégias o entusiasmo das pessoas é importante, e isso dissemina boas ideias. As pessoas não

podem pensar que o gerenciamento é uma perda de tempo. E nisso entra o papel da alta direção e do presidente, que deve criar grupos de trabalho descentralizados, para estimular as reflexões e as boas práticas entre as áreas.

6 CONCLUSÃO

O objetivo geral deste trabalho foi descrever quais as dificuldades encontradas no processo de elaboração e acompanhamento do OMD em uma empresa do setor alimentício.

O primeiro objetivo específico desse artigo foi conceituar orçamento matricial, e com base nesse conceito, o estudo de caso identificou os seguintes princípios do orçamento matricial na empresa em estudo: controle cruzado dos gastos por mais de uma pessoa, desdobramento dos gastos, negociação de metas e acompanhamento sistemático sobre as despesas.

Através de um questionário, enviado aos principais envolvidos no processo, foi possível entender quais foram as principais dificuldades no processo de orçamentação, desde a sua implantação, e entender que a empresa já possui a cultura de todo final de processo de orçamento fazer uma reflexão sobre os pontos que podem ser melhorados, mas ainda no processo atual possui muitos pontos que podem ser melhorados.

Por fim, como último objetivo específico passa-se à busca de superar as dificuldades encontradas no decorrer do processo de orçamentação. Para este fim pode-se sugerir, com base na literatura as seguintes ações:

a) usar treinamentos e reuniões ministrados, com o respaldo do presidente da empresa, para reforçar como é o processo do OMD, os objetivos que a companhia almeja com a ferramenta e reforçar os papéis de cada participante, como gestores de entidade ou de pacote;

b) utilizar a cultura de analisar as anomalias de acordo com a sua causa e refletir qual o melhor plano de ação deve ser levado em consideração para a resolução definitiva dos problemas;

c) analisar a possibilidade de atrelar a gestão de despesas da companhia a participação de resultados do exercício, pois dessa forma seria entendido que o

OMD é uma atividade principal de todo o gestor e que cada despesa deve ser bem pensada antes de ser executada;

d) criar grupos de trabalho descentralizados, para estimular reflexões e boas práticas entre as áreas. Para aumentar o valor dessas reuniões é importante que o presidente ou membros da diretoria que são ligados a ele participem e estimulem essas reuniões, para todos compreenderem a importância que o OMD tem na empresa.

Completando, a implantação do Orçamento Matricial de Despesas requer uma mudança de cultura da companhia, focando nas pessoas e em treinamentos, explicando a importância de cada meta e cada alocação correta. Importante não deixar desmotivarem, avistarem os resultados obtidos e serem reconhecidos pelos objetivos alcançados.

Esse artigo limita-se a fazer uma análise descritiva do caso da empresa em estudo. Como sugestão para próximas pesquisas fica a análise do impacto em implantar o orçamento matricial para alavancar as receitas da companhia, que tem peso substancial no resultado final do negócio.

Difficulties in developing and monitoring matrix expenditure budget in a company in the food sector

Abstract: The case of this study is a descriptive analysis of the difficulties in the preparation and monitoring of the matrix budget expenses in a large company, in the food sector. The method used consists of research-diagnosis with a qualitative approach, reviewing the concepts presented by several authors. Map the difficulties of the process and is effected suggestion to alleviate such difficulties.

Keywords: Budget. Concept. Matrix Budget. Management. Difficulties.

REFERÊNCIAS

BARTILOTTI, Vanessa Farias. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos**: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações. 2006. 86 f. Dissertação (Mestrado Profissional de Administração) – Faculdade de Ensino à Distância, Belo Horizonte, 2006.

CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerenciamento pelas Diretrizes**. 3. ed. Minas Gerais: Editora de Desenvolvimento Gerencial, 2002.

CARVALHO, Priscilla Thomazinho. **O uso do orçamento matricial como uma ferramenta para o planejamento econômico-financeiro e para a melhoria de resultados**. 2012. 64 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2012.

FERREIRA, João Pedro Gaspar. **Orçamento Matricial**: diagnóstico do processo de orçamentação do Grupo RBS. 2012. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

LUNKES, Rogério J. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAGALHÃES, Angelo dos Reis. **Aplicação do orçamento matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa**. 2009. 110 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica) – Universidade de Taubaté, Taubaté: Unitau, 2009.

MUCCI, Daniel Magalhães. **Influência do estilo do uso do orçamento empresarial sobre as percepções de seus usuários**. 2013. 168 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson do Brasil, 2009.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração**: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso / Colaboração de Grace Vieira Becker, Maria Ivone de Mello. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TAGLIARI, Ana Maria et al (Org.). **Orçamento Empresarial**. São Leopoldo: Unisinos, 2011.

VATTER, William Joseph. **Introdução ao orçamento empresarial**: orçamentos operacionais. São Paulo: Atlas, 1974.

WANZUIT, Diane Regine Ditz. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial** – o caso de uma indústria de alimentos. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.