

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SOCIOECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DAIANE EVANGELISTA DE OLIVEIRA GRANDINETTI

**ESTUDO SOBRE ORÇAMENTO MATRICIAL UTILIZADO POR UM GRUPO DE  
COMUNICAÇÃO NO SUL DO BRASIL**

Florianópolis

2018

Daiane Evangelista de Oliveira Grandinetti

**ESTUDO SOBRE ORÇAMENTO MATRICIAL UTILIZADO POR UM GRUPO DE  
COMUNICAÇÃO NO SUL DO BRASIL**

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro Socioeconômico da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Rogério João Lunkes

Coorientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ms. Joice Denise Schafer.

Florianópolis

2018

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Grandinetti, Daiane  
ESTUDO SOBRE ORÇAMENTO MATRICIAL UTILIZADO POR UM GRUPO  
DE COMUNICAÇÃO NO SUL DO BRASIL / Daiane Grandinetti ;  
orientador, ROGÉRIO JOÃO LUNKES, coorientador, JOICE  
DENISE SCHAFFER, 2018.  
46 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio  
Econômico, Graduação em Ciências Contábeis, Florianópolis,  
2018.

Inclui referências.

1. Ciências Contábeis. I. LUNKES, ROGÉRIO JOÃO . II.  
SCHAFFER, JOICE DENISE . III. Universidade Federal de Santa  
Catarina. Graduação em Ciências Contábeis. IV. Título.

Daiane Evangelista de Oliveira Grandinetti

**ESTUDO SOBRE ORÇAMENTO MATRICIAL UTILIZADO POR UM GRUPO DE  
COMUNICAÇÃO NO SUL DO BRASIL**

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovado em sua forma final pelo Programa de Graduação.

Local, 22 de novembro de 2018.

---

Prof. Dr. Joice Antônio Lorandi  
Coordenador do Curso

**Banca Examinadora:**

---

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.  
Orientador  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof.<sup>a</sup> Joice Denise Schafer, Ms.<sup>a</sup>  
Orientadora  
Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof. Alcindo Cipriano Argolo Mendes, Dr.  
Universidade Federal de Santa Catarina

Este trabalho é dedicado ao meu esposo, à minha família e aos meus queridos amigos.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu esposo pela força e incentivo em seguir com os meus objetivos, pela paciência, companheirismo e apoio durante toda a jornada do curso; por ter me oferecido seus ombros para chorar nos momentos de aflição e pelo abraço apertado simbolizando siga em frente.

Aos meus pais, irmã e familiares pelo amor incondicional.

Aos meus amigos por entender os momentos que estive ausente.

A minha Gerente por possibilitar a realização desse estudo.

Aos meus Orientadores por toda ajuda na execução desse trabalho.

A Deus por ter me dado saúde para concluir mais essa etapa.

“O que não pode ser medido não pode ser gerenciado”

William Edwards Deming

## RESUMO

A competitividade do mercado faz com que as empresas busquem excelência em seus resultados. O orçamento matricial é uma ferramenta da contabilidade gerencial que aos poucos está sendo utilizada pelas empresas brasileiras para agregar ao orçamento tradicional uma metodologia de controle cruzado e participativo. A presente pesquisa tem como objetivo analisar o processo de mudança de um modelo tradicional de orçamento para o modelo matricial, por meio do estudo de caso de uma empresa de comunicação do sul do Brasil que há cinco anos implementou este modelo de orçamento. Por meio de entrevista e aplicação de questionários junto aos participantes do processo de mudança orçamentária foi possível caracterizar as etapas de implantação do orçamento matricial, verificar os aspectos dificultadores do processo e a ação da empresa para inibi-los. Observou-se na pesquisa que o apoio da alta gestão, insistência na mudança orçamentária e treinamento dos envolvidos orientados pelo ciclo PDCA, trouxe a maturidade metodológica necessária para o sucesso do projeto, atualmente aprovado e recomendado por todos os colaboradores da pesquisa.

**Palavras-chave:** Orçamento matricial. Gerenciamento matricial de despesa. Ciclo PDCA.

## ABSTRACT

The competitiveness of the market causes companies to seek excellence in their results. The matrix budget is a management accounting tool that is gradually being used by Brazilian companies to add a cross-control methodology and participatory control to the traditional budget. The present research aims to analyze the process changing from a traditional budget model to the matrix model, through a case study of a communication company from southern Brazil that implemented this budget model five years ago. By interviewing and applying questionnaires to the participants of the budget change process, it was possible to characterize the stages of implementation of the matrix budget, to verify the difficult aspects of the process and the company's action to inhibit them. It was observed in the research that the support of the high management, insistence on the budget change and the training of those involved oriented by the PDCA cycle, brought the methodological maturity necessary for the success of the project, currently approved and recommended by all the research collaborators.

**Keywords:** Matrix Budget. Matrix Expense Management. PDCA Cycle.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Evolução dos processos orçamentários.....	19
Figura 2 - Modelo do método PDCA. ....	23
Figura 3 - Fluxo de implementação de orçamento matricial. ....	25
Figura 4 - Modelo da matriz orçamentária. ....	31
Figura 5 - Modelo da matriz orçamentária de acompanhamento utilizada. ....	34
Figura 6 - Modelo de relatório 3G utilizado pela empresa. ....	39
Figura 7 - Apresentação dos resultados consolidados por pacote. ....	40

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura Geral do GMD.....	22
Quadro 2 - Solução de problemas através do ciclo PDCA.....	26
Quadro 3 - Roteiro de entrevista.....	29
Quadro 4 - Questionário aplicado.....	30

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC – Activity Based Costing

AMBEV – American Beverage – Cervejaria das Américas

GMD – Gestão Matricial de Despesa

GMR – Gestão Matricial de Receita

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

INDG – Associação Brasileira de Normas Técnicas

OBZ – Orçamento Base Zero

PDCA – Plan, Do, Check, Action

UDN – Medida de unidade

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>13</b>
1.1	TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2	OBJETIVOS.....	14
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos</b> .....	<b>15</b>
1.3	JUSTIFICATIVA.....	15
1.4	ESTRUTURA DA PESQUISA .....	17
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>18</b>
2.1	ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....	18
2.2	ORÇAMENTO MATRICIAL .....	21
2.3	PDCA .....	23
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>27</b>
3.1	ABORDAGEM METODOLÓGICA.....	27
3.2	ESTUDO DE CASO .....	28
3.3	ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	29
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>31</b>
4.1	IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL .....	32
<b>4.1.1</b>	<b>Planejamento</b> .....	<b>32</b>
<b>4.1.2</b>	<b>Execução</b> .....	<b>35</b>
<b>4.1.3</b>	<b>Controle</b> .....	<b>36</b>
<b>4.1.4</b>	<b>Ação</b> .....	<b>37</b>
4.2	DISCUSSÕES.....	38
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	<b>42</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>44</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O ambiente empresarial passou por mudanças sucessivas com a abertura da economia e a globalização dos mercados, imputando às empresas a necessidade de reestruturação por meio de instrumentos que atendam ao processo de gestão organizacional, visando garantir sua permanência no mercado (RAUPP; MARTINS; BEUREN, 2006). Para isso, muitas empresas estruturam um planejamento estratégico formal. O planejamento estratégico advém de uma política empresarial que envolve regras e diretrizes norteadoras às estratégias, aos objetivos e às metas a serem alcançadas pela instituição (LUNKES, 2010). Nesse sentido, o orçamento empresarial é o instrumento que contempla formalmente as metas, os objetivos e as ações que garantam a continuidade e o aumento da riqueza das organizações (LEITE et al., 2008).

O orçamento é parte do planejamento estratégico quando estima e determina a melhor relação entre resultado e despesa a fim de atender as necessidades da empresa no período. Pode ser elaborado de forma democrática, transparente, proporcionando gestão participativa sensível aos colaboradores, a fim de integrar e criar sinergia. Assim, utilizando-se das oportunidades que o próprio orçamento oferece, as empresas podem aproveitar para aumentar a sua competitividade avaliando seus indicadores, prevenindo-se de possíveis circunstâncias que as coloquem em risco (LUNKES, 2010).

O orçamento é uma ferramenta de controle do processo operacional por excelência, pois envolve todos os setores da companhia, buscando estabelecer e coordenar objetivos para cada área, de forma que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucro traçados anteriormente por meio da definição das estratégias empresariais (PADOVEZE, 2010). O orçamento não deve ser entendido como um instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos, funcionando como meio para comunicar de onde e para onde a empresa está indo (LEITE et al., 2008).

A base do controle orçamentário está em planejar e posteriormente acompanhar as variações obtidas confrontando o acontecimento real e o planejado, pois permitirá uma série de análises como preços, custos, quantidades, eficiência, entre outros (PADOVEZE, 2010). Para isso, existem diversos modelos ou métodos orçamentários utilizados pelas empresas, entre eles o orçamento matricial, ou gerenciamento matricial de despesas.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

Modelo de gestão brasileiro, o gerenciamento matricial foi utilizado pioneiramente há quase 20 anos pela empresa AMBEV para elaboração do orçamento (de 1999). Posteriormente, foi formalizado pela Fundação de Desenvolvimento Gerencial, hoje intitulada Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial – INDG (WANZUIT, 2009). O modelo pode ser entendido como um método de gerenciamento orçamentário cruzado, baseado na análise parametrizada dos gastos operacionais (despesas e custos fixos) (WANZUIT, 2009).

As empresas que aplicam o conceito de gerenciamento matricial (tanto de despesas como de receitas e investimentos) devem incorporá-lo ao controle orçamentário justificando duplamente as variações. Em outras palavras, cada gestor de centro de custo ou receitas justifica a sua parte, e o gestor responsável pelo total dos gastos ou receitas, concorda ou não com as justificativas individuais, fazendo sua interpretação do conjunto do item orçamentado (PADOVEZE, 2010).

Diante das especificidades deste método orçamentário, a alta gestão precisa estar ciente das dificuldades que pode encontrar ao buscar implementá-lo. Além de uma mudança significativa nos procedimentos técnicos, necessários para a implantação do orçamento matricial, também há uma mudança no relacionamento entre os funcionários da empresa, pois gerentes de área que até então eram os únicos responsáveis por seus orçamentos, no modelo matricial passam a ter que justificar seus gastos aos gerentes de pacotes. Os funcionários escolhidos pela alta gestão para a gerência de pacotes, por sua vez, agregam, além desta função, as atribuições normais do cargo para o qual foram contratados.

Frente a estas questões, nota-se que a mudança efetiva do modelo orçamentário tradicional para o matricial tende a ser complexo – envolve mudança de rotinas técnicas, divisão/redução da percepção de comando dos gerentes de área e acumulação de funções por parte dos gestores de pacote, entre outros. A partir de tais questões a pergunta que direciona a presente pesquisa é: Como foi o processo de mudança de um modelo tradicional de orçamento para o modelo matricial na empresa estudada?

## 1.2 OBJETIVOS

Nesta seção são apresentados, o objetivo geral e os objetivos específicos que norteiam esta pesquisa.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do estudo é analisar o processo de mudança de um modelo tradicional de orçamento para o modelo matricial no grupo de comunicação do presente estudo:

### 1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar as etapas de implantação do orçamento matricial;
- Verificar quais os principais aspectos dificultadores no processo de implantação / mudança no modelo orçamentário;
- Identificar as políticas adotadas pela empresa para inibir os aspectos dificultadores para a implantação do novo modelo orçamentário;
- Observar a ação da metodologia PDCA para acompanhamento do orçamento matricial;
- Verificar os resultados da implementação do orçamento matricial.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

A eficácia com que um empreendimento é administrado é tida como importante elemento de sucesso a longo prazo (WELSCH, 2010). Nesse sentido, Vieira (2008) complementa que, por meio da adoção de ferramentas gerenciais as empresas são capazes de estruturar adequadamente suas metas e medir o desempenho organizacional, o que auxilia no alcance dos objetivos estabelecidos no planejamento estratégico. Uma destas ferramentas é o orçamento.

É importante estudar o orçamento em termos de relevância efetiva para as empresas, pois o mesmo pode ser considerado a materialização do planejamento estratégico, possibilita uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando gargalos, gerando maior eficiência, eficácia e economia nas operações. Além disso, por meio de técnicas adequadas de análises pode-se extrair informações relevantes do processo orçamentário, como por exemplo índices que auxiliem na tomada de decisões (LUNKES, 2010).

Uma das técnicas mais modernas utilizadas no Brasil é o orçamento matricial. Ferramenta nacional, introduzida no final da década de 1990 pela empresa AMBEV para controle orçamentário e ainda pouco difundida no país (e fora dele) - o que demonstra a dificuldade em encontrar estudos publicados sobre o tema. Pioneira no assunto, Wanzuit (2009) objetivou a elaboração de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial, analisando sua implantação em uma indústria de alimentos onde os principais resultados obtidos são as oportunidades de melhorias orçamentárias identificadas, bem como as principais vantagens e desvantagens associadas à sua utilização como ferramenta de gestão e de racionalização de despesas.

Santos (2014) analisou a aplicação personalizada do GMD e seus desdobramentos em uma organização de saúde e a pesquisa de campo realizada permitiu visualizar o uso da ferramenta, além de identificar os principais benefícios por ela proporcionados e suas limitações nesse setor de prestação de serviços em saúde. Torres (2014), por sua vez, estudou a influência no resultado financeiro das empresas a partir da adoção do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) e como principais resultados do estudo, observou que a utilização do método proporciona uma melhor aplicação dos recursos financeiros nas organizações, mudança de postura dos gestores em relação às despesas e maior possibilidade de acompanhamento e comparação entre unidades, disseminando desta forma, as melhores práticas observadas.

Os estudos apresentados mostram que o planejamento orçamentário é importante para o desenvolvimento e continuidade das empresas e que o Gerenciamento Matricial, especificamente, como ferramenta de controle apresenta resultados satisfatórios. Pouco tem sido estudado, entretanto, sobre as dificuldades encontradas no processo de implementação desse modelo orçamentário. Portanto o estudo justifica-se pela relevância do método no processo de controle orçamentário empresarial, e por contribuir com a teoria do tema, ao abordar o assunto sob um foco específico, de implementação ou mudança do processo orçamentário tradicional para o matricial, incluindo questões como alteração de rotinas técnicas, divisão/redução da percepção de comando dos gerentes de área e acumulação de funções por parte dos gestores de pacote, entre outros.

Quanto às questões gerenciais, a pesquisa busca evidenciar uma alternativa orçamentária, ainda pouco conhecida e aplicada pelas empresas, e que tem apresentado resultados satisfatórios na perspectiva dos funcionários. Os resultados desta pesquisa demonstram aos gerentes e administradores, que pretendem implementar o orçamento matricial, os principais desafios do processo e formas para contorná-los.

#### 1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Para alcançar os objetivos gerais e específicos estabelecidos e propiciar a resolução da problemática descrita, objetivando o melhor entendimento sobre o estudo, a pesquisa foi estruturada em cinco capítulos. O primeiro capítulo é composto da introdução, com a definição do tema e problema de pesquisa que originaram o estudo de caso, estabelecendo em seguida seus objetivos geral e específicos, bem como a justificativa para o desenvolvimento do trabalho e este tópico de estrutura da pesquisa.

No segundo capítulo são abordados tópicos relevantes que fundamentam teoricamente a pesquisa apresentando as revisões da literatura acerca do orçamento empresarial, qual a sua relevância, os tipos de orçamento, dando ênfase para o orçamento matricial e ao entendimento da forma como o processo é desenvolvido, aplicado, controlado e principalmente revisado com apoio da metodologia PDCA (*Plan, Do, Check, Act*).

No terceiro capítulo é apresentada a metodologia empregada pelo pesquisador para o desenvolvimento do estudo, a empresa pesquisada e a forma de coleta dos dados. No quarto capítulo constam as análises dos dados obtidos. E, por fim, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões da pesquisa, de acordo com os objetivos propostos, as limitações encontradas e as recomendações para futuros trabalhos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta a base teórica da pesquisa, sendo dividido em três subtópicos principais: i) orçamento empresarial, em que é apresentado os principais conceitos sobre orçamento e a evolução dos modelos orçamentários; ii) orçamento matricial, sua origem e forma de aplicação nas empresas; e, iii) PDCA, o funcionamento da ferramenta e o uso conjunto com o orçamento matricial.

### 2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento empresarial é uma das mais importantes ferramentas de controladoria e contabilidade gerencial (PADOVEZE, 2010). A orçamentação compele os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento; fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente e ajuda os administradores na coordenação de seus esforços para que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes (PADOVEZE, 2010).

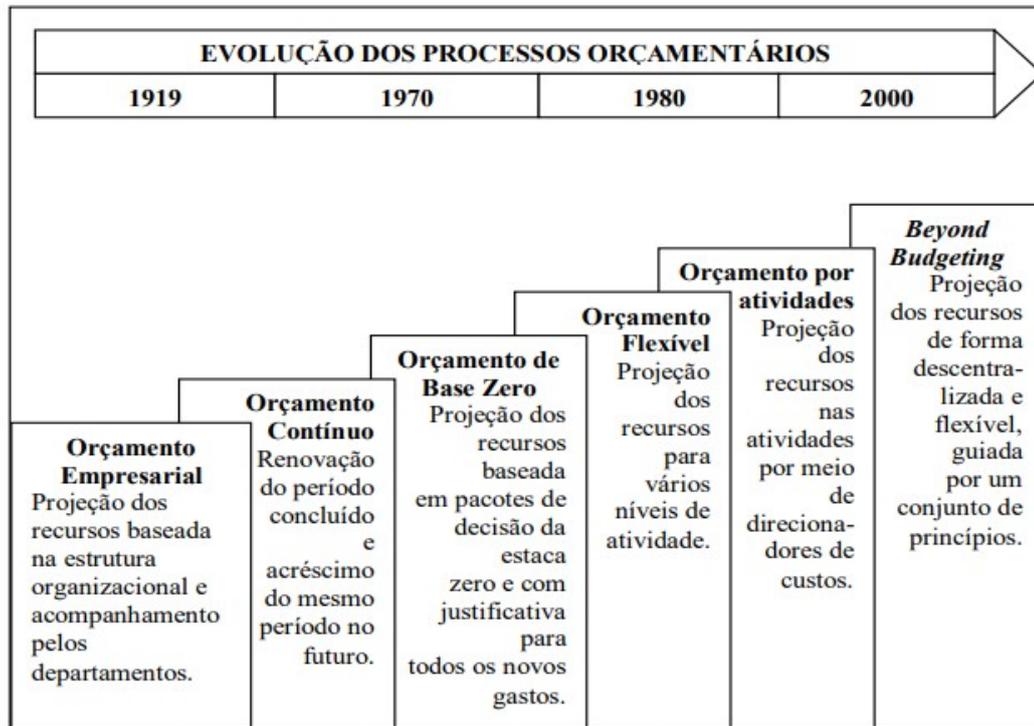
De acordo com Lunkes (2010), as vantagens podem ser extraídas do processo orçamentário quando a integração e a participação de gestores com formação estrutural composta de atribuições e responsabilidades aumentam a coordenação e controle das atividades organizacionais. Não obstante, conforme o autor, as medidas de desempenho extraídas desse processo pode ser a base para remuneração variável das unidades de responsabilidade.

Em termos amplos o orçamento pode ser definido como um processo sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração. O orçamento utiliza para a sua preparação o planejamento da empresa de longo, médio e curto prazo e periodicamente apresenta um sistema de relatórios de desempenho para análise e acompanhamento (WELSCH, 2010). Uma de suas principais funções é coordenar o desenvolvimento das áreas e dos gestores para o atingimento de seus objetivos, e claro, os objetivos da empresa em sua totalidade. Assim, sua existência baseia-se na forte interdependência entre as atividades empresariais, tornando obrigatória a coordenação a fim de conciliar seus resultados ao interesse maior da empresa (CATELLI, 2010).

O orçamento, conforme Lunkes (2010), está presente em todo o ciclo administrativo e sua estrutura básica é formada pelas projeções financeiras dos orçamentos cada

unidade/departamento da empresa, impactando tanto as decisões operacionais, quanto as decisões financeiras. Assim, conforme o autor, o orçamento pode ser definido em termos amplos, com um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento, execução e controle. Na Figura 1, se encontra um resumo da evolução dos processos orçamentários.

Figura 1 - Evolução dos processos orçamentários.



Fonte: Lunkes (2010).

Como pode ser observado na Figura 1, com o passar do tempo e respectiva mudança no cenário empresarial, novos conceitos e métodos orçamentários emergiram. A opção das empresas pela adoção de determinado tipo e conceito de orçamento está totalmente ligada a forma de gestão da empresa e a cultura orçamentária desenvolvida internamente (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Inicialmente, o orçamento empresarial tratava-se de uma metodologia estática, em que eram fixados os volumes de vendas e a partir daí as receitas e despesas a serem executadas em períodos posteriores, sendo que as variações deveriam ser justificadas (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Esse modelo orçamentário não permitia, portanto, alterações no orçamento após sua elaboração (FRANGIOTTI, 2011). Mediante um cenário empresarial cada vez mais dinâmico, este modelo orçamentário passou a ser criticado, levando a criação

de um modelo orçamentário que suprisse as necessidades das empresas, neste cenário teve origem o orçamento contínuo.

O orçamento contínuo permite melhor controle das atividades orçadas, uma vez que pode ser revisada quantas vezes forem necessárias, adaptando-se a realidade da empresa (SILVA, 2009). O orçamento base zero, por sua vez, é uma ferramenta gerencial que tem como objetivo manter o orçamento mais rígido para poder ser utilizado como o principal instrumento para controle e 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 tornando o processo mais trabalhoso e demorado para ser desenvolvido do que o orçamento tradicional (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

O orçamento base zero consiste na projeção dos dados em pacotes de decisão como se a empresa estivesse começando suas operações do zero, com justificativa para todos os gastos. A desvantagem do método anterior é que perpetuam as ineficiências do passado. O orçamento de base zero é uma alternativa para solucionar tal problema pois projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez. A controladoria da empresa define as metas para as unidades de negócio e elabora um conjunto de medidas de desempenho que devem ser atingidas. As medidas de unidade são amplas e procuram avaliar a unidade como um todo cada UDN (medidas da unidade) terá um gestor responsável pela sua execução e controle (LUNKES, 2010).

Já 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” (OLIVEIRA et al., 2015, p. 5). Silva (2009, p. 29) explica que o orçamento flexível funciona “como uma série de orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividade”, sendo que o orçamento original deve ser ajustado a realidade de cada atividade de acordo com as necessidades identificadas.

O orçamento por atividades, como pode ser antecipado pelo nome, possui relação com a metodologia ABC (*activity based costing*). Assim, para a adoção deste tipo de orçamento, é necessário que a empresa tenha implantado previamente a mesma sistemática para apuração de custos. A operacionalização do orçamento por atividade consiste na alocação dos recursos por atividades baseando-se nos direcionadores utilizados na aplicação do ABC (SILVA, 2009).

O modelo *beyond budgeting*, que pode ser traduzido como “além do orçamento”, surgiu a partir de críticas aos modelos orçamentários existentes e propõem que um pacote de

ferramentas substitua a necessidade de elaboração de um orçamento (SILVA, 2009). Dentre as ferramentas Silva (2009) cita: modelos de valor para os acionistas (como o EVA), *benchmarking*, *balanced scorecard*, gestão baseada em atividades, gestão de relacionamento com clientes, entre outros.

Além dos modelos orçamentários apresentados no esquema de evolução de Lunkes (2010) (Figura 1), outros modelos orçamentários foram incluídos nas rotinas empresariais, no sentido de atender a realidade específica de algumas organizações, como é o caso do orçamento matricial, que é o foco desta pesquisa e por este motivo será discutido de forma mais aprofundada na sequência.

## 2.2 ORÇAMENTO MATRICIAL

Os conceitos iniciais de controle orçamentário matricial foram implantados originalmente na AMBEV em 1998 com resultados surpreendentes através do projeto chamado “volta às origens” que planejava o orçamento do ano de 1999 (TARANTO, 2006). A empresa adaptou as premissas do orçamento base zero e uniu à melhoria do conceito de controle orçamentário, difundindo e possibilitando a utilização da sistemática por qualquer organização independente do porte e perfil. Tão logo, após êxito da metodologia na organização, o Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG) formalizou a metodologia (CLAAS; VICTOR, 2015).

O orçamento matricial surge, portanto, da necessidade de gestão dos recursos financeiros das organizações, relacionando-os às estruturas matriciais, integrando orçamento com o gerenciamento por processos (BUREAU VERITAS, 2008 apud SOUZA et al., 2015). O nome controle matricial, deriva da premissa que, para realização do orçamento e controle de desempenho da empresa é necessário um cruzamento entre pacotes e entidades de uma matriz (TARANTO, 2006). Conte e Dutra (2014) complementam que na matriz de controle as linhas são os pacotes e as colunas são as unidades.

Pacotes podem ser entendidos como agrupamentos de variáveis de análise relacionadas ao mesmo tema, como por exemplo despesa de pessoal, e entidades, como o menor nível do levantamento de dados, podendo ser um centro de custo onde cada uma delas possui seu gestor responsável (PADOVEZE, 2018).

A Quadro 1 demonstra de forma didática o funcionamento do modelo:

Quadro 1 - Estrutura Geral do GMD.

		Diretor			Total	
		Gestor da Entidade 1	Gestor da Entidade 2	Gestor da Entidade j		
		Pacotes/Entidades	Entidade 1	Entidade 2	Entidade j	
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 1	Pacote 1	Meta 11	Meta 12	Meta 1j	
Dono do Pacote 1	Gestor do Pacote 2	Pacote 2	Meta 21	Meta 22	Meta 2j	
Dono do Pacote j	Gestor do Pacote i	Pacote i	Meta 31	Meta i3	Meta ij	
		Total				

Fonte: Vieira (2011), adaptado de Grippa (2005) e Silva e Gonçalves (2008).

A efetiva implementação do orçamento matricial consiste na nomeação dos gestores de pacotes e entidades que coletarão dados da matriz de acompanhamento para realização do *benchmark* interno - possibilitando a composição de indicadores de desempenho (WANZUIT, 2009). Assim, os gerentes das unidades passam a ser acompanhados pelos gestores de pacote na efetivação de suas ações, devendo reportar a estes as justificativas para os gastos efetuados ou metas de receitas não alcançadas. O gerente de pacotes, além da função que desempenha na organização (os gerentes são funcionários de outros setores que são convidados a gerenciar determinados pacotes) deve, portanto, acompanhar os gastos do pacote que gerencia e sugerir opções para a melhoria dos resultados.

O modelo de gerenciamento matricial pode ser aplicado para o gerenciamento matricial de despesas, de receita ou de ambos. O gerenciamento matricial de despesas faz parte do controle orçamentário e traz os mais modernos conceitos de planejamento por fazer um exame detalhado de todos os gastos da empresa com metas de redução para cada centro de custo (OLIVEIRA et al., 2015). O controle orçamentário matricial resulta em uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos (TARANTO, 2006). Para Marçola e Andrade (2010), o método consiste em uma estrutura desmembrada de contas e subcontas contábeis utilizadas para planejamento, acompanhamento, apuração e controle de despesas.

O gerenciamento matricial de receitas, por sua vez, envolve todas as pessoas da organização comercial, num pacto corporativo onde as metas de faturamento, preço, volume e principalmente, rentabilidade são atingidas por meio dos planos de ação levando a empresa a um ciclo de crescimento sustentado nas vendas (TOFOLI et al., 2008). Os autores mencionados entendem que o GMR é uma ferramenta focada em uma análise detalhada de *mix* de produtos, carteira de clientes e organização comercial.

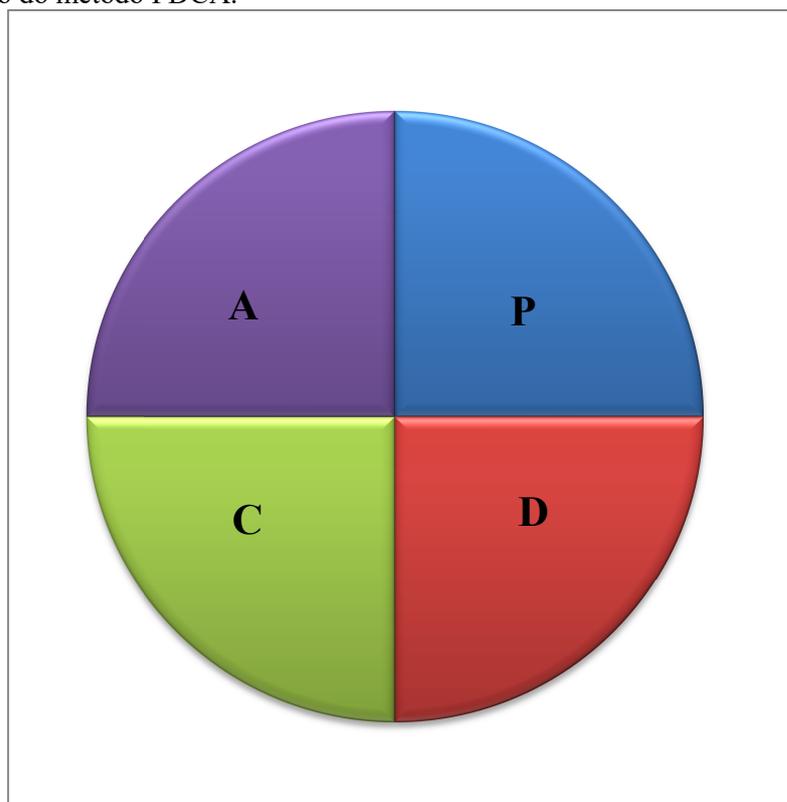
Sobre a execução e controle do orçamento, Wanzuit (2009) afirma que a primeira etapa corresponde ao dia-a-dia do orçamento na empresa sendo utilizado para promover melhorias e corrigir anomalias encontradas, enquanto a segunda etapa corresponde a comparação entre o orçado e o realizado onde os resultados da ferramenta serão divulgados

pelos gestores de entidades e de pacotes aos demais gestores, funcionários e direção da empresa ao final de cada mês.

### 2.3 PDCA

Para promover mudanças dentro de um determinado período de tempo as empresas precisam de um sistema de gestão adequado para ajudá-las a enfrentar os desafios que irão encontrar buscando garantir o sucesso nos negócios (TOFOLI et al., 2008). A metodologia PDCA é utilizada para apoio à gestão da empresa no cumprimento de metas provindas tanto da alta administração quanto de pessoas ligadas diretamente ao setor operacional, com o objetivo de esforços para melhoria contínua – a conclusão de uma volta do ciclo fluirá para o começo do próximo ciclo possibilitando a reanálise com uma nova perspectiva (ANDRADE, 2003). A Figura 2 representa o modelo circular do método:

Figura 2 - Modelo do método PDCA.



Fonte: Adaptada de Campos (2013).

Toda meta de melhoria precisa de um plano de ação, se o plano de ação é bom e bem executado, a meta de melhoria deverá ser atingida (CAMPOS, 2013).

*Plan* (plano de ação) - Consiste em identificar o problema (ou definir a meta) e levantar todas as informações que puder agrupar sobre o tema buscando definição clara e reconhecimento de sua importância. Todos os envolvidos que poderão ajudar no processo de coleta de conhecimento devem ser convocados para observação, análise e desdobramento do problema maior em problemas menores. A organização das ideias em um fluxograma facilita a visualização do plano de ação para cada problema menor bloqueando as causas fundamentais (CAMPOS, 2013).

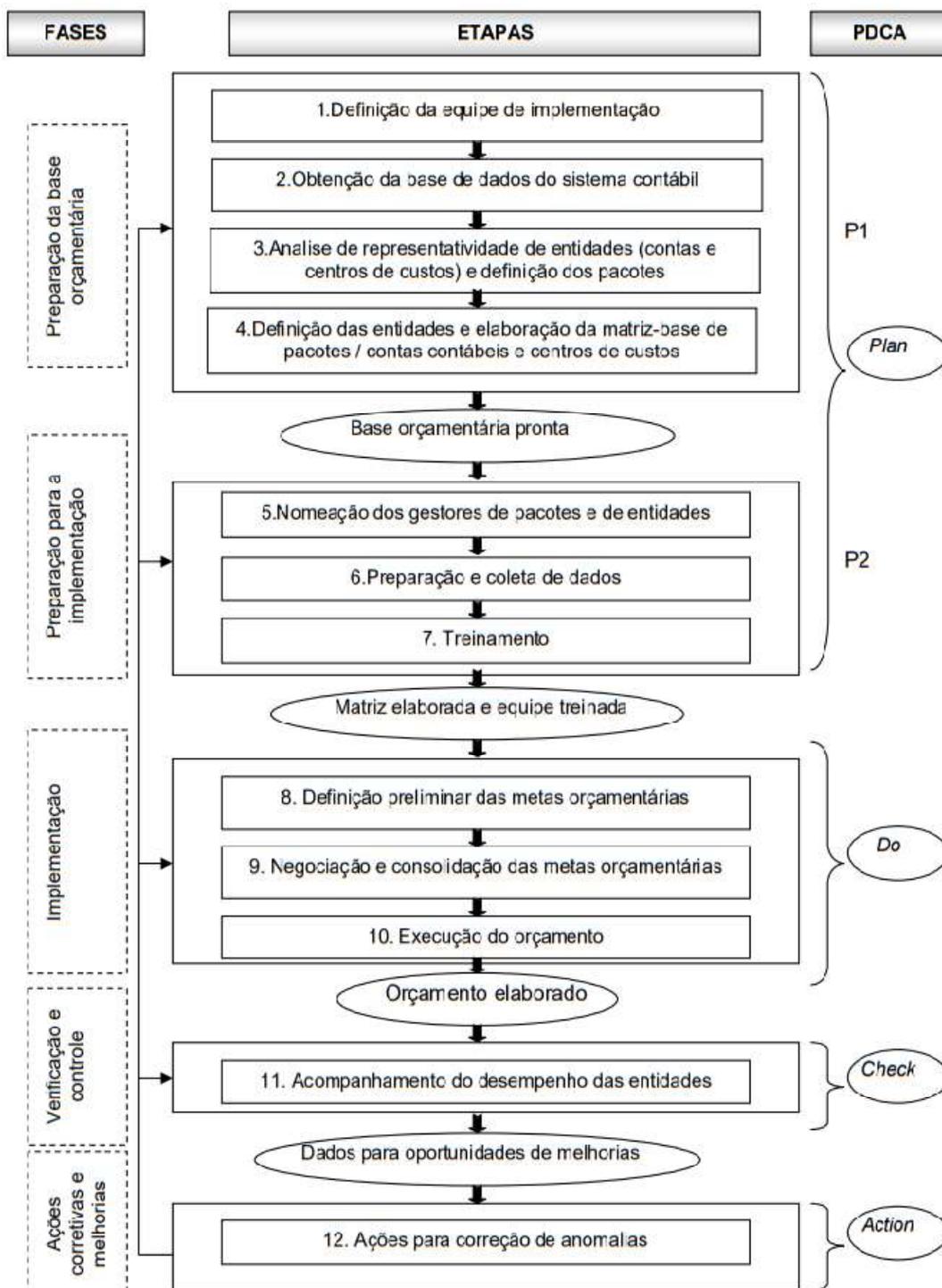
*Do* (execução do plano de ação) – Verificação das ações que precisam da cooperação de todos. Divulgação do plano e apresentação clara das tarefas e as razões delas com técnicas de treinamento certificando que todos entenderam e concordam com as medidas propostas. Definição do cronograma de acompanhamento das execuções das ações com registros dos bons e maus resultados, inclusive com as datas dos mesmos (CAMPOS, 2013).

*Check* – Verificação se o bloqueio foi efetivo com tarefas que comparam os resultados de dados coletados antes e depois da ação de bloqueio comparando a efetividade e o grau de redução dos resultados indesejados em um formato padrão de gráficos, cartas de controle e histogramas. Se a causa fundamental não foi encontrada e bloqueada, deve-se voltar à etapa anterior (CAMPOS, 2013).

*Action* – Padronização para prevenir o reaparecimento do problema com esclarecimento de “o que”, “quem”, “quando”, “onde”, “como” e “por que”. Comunicação é uma tarefa importante para evitar confusões sobre a nova sistemática entre as áreas afetadas, garantindo aplicação do padrão em todos os lugares necessários, ao mesmo tempo e por todos os envolvidos. Educar e treinar com reuniões e palestras, manuais e treinamento no local de trabalho reforça os aspectos importantes do que foi implantado/alterado e certifica que os empregados estão aptos a executar o procedimento operacional padrão (CAMPOS, 2013).

Com todas essas características, Spaniol et al. (2016) entende que o ciclo PDCA pode ser utilizado como esquema de apoio para estruturação e operacionalização do orçamento matricial; Wanzuit (2009), por sua vez, apresenta essa estrutura de apoio para implantação do orçamento matricial onde as fases do PDCA são incluídas. A estrutura segue detalhada na Figura 3.

Figura 3 - Fluxo de implementação de orçamento matricial.



Fonte: Wanzuit (2009, p. 45).

Para a operacionalização do orçamento matricial o ciclo PDCA deve continuar sendo empregado, pois é um dos elementos internos do orçamento matricial; melhora a qualidade da gestão oferecendo objetividade e participação para um melhor acompanhamento do orçamento (SANTOS et al., 2008).

Os efeitos do método podem ser utilizados novamente nos planos de ação posteriores, pois sua finalidade é a celeridade e aperfeiçoamento dos processos de uma empresa - identificando as causas de seus problemas e implementando soluções para os mesmos (GALVAN; CARRARO, 2016).

O Quadro 2 a seguir exemplifica as etapas do PDCA para serem utilizadas na melhoria contínua do orçamento.

Quadro 2 - Solução de problemas através do ciclo PDCA.

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

Fonte: Galvan e Carraro (2016, p. 7).

Assim, a conclusão de cada plano de ação traz além da análise de resultados com demonstrações gráficas, a reflexão cuidadosa das próprias etapas executadas no método com reavaliação de possíveis itens pendentes e organização para uma futura aplicação (CAMPOS, 2013).

### 3 METODOLOGIA

Esse capítulo apresenta os procedimentos metodológicos da pesquisa bem como descreve os instrumentos utilizados para a coleta de dados. Essa organização varia de acordo com os diferentes aspectos e peculiaridades de cada estudo (GIL, 2002).

#### 3.1 ABORDAGEM METODOLÓGICA

São os objetivos da pesquisa, definidos pelo pesquisador, que determinam o enquadramento metodológico do estudo (BEUREN et al., 2013). Dado que o objetivo geral desta pesquisa é discutir o processo de mudança de um modelo tradicional de orçamento para o modelo matricial, o estudo descreve a implementação do orçamento matricial, a partir da perspectiva de quem vivenciou o processo. Assim, a pesquisa enquadra-se como descritiva.

Para compreender o processo de implementação do orçamento matricial na empresa estudada foram utilizadas como técnicas de coleta de dados entrevista semiestruturada, questionário com questões abertas. Tais técnicas são utilizadas, sobretudo, em pesquisas qualitativas, pois permitem um entendimento mais aprofundado sobre a questão estudada, possibilitando ao pesquisador compreender o “como” e o “porquê” de determinados fenômenos.

O estudo foi aplicado junto a um grupo de comunicação estabelecido no sul do Brasil. Dessa forma, a pesquisa enquadra-se como estudo de caso. Beuren et al., (2013) entende que uma pesquisa do tipo “estudo de caso” é assim tratada principalmente pela análise concentrada de um caso único, específico. Para Yin (2001), o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características significantes dos eventos da vida real, por exemplo, os processos organizacionais.

O princípio básico do estudo de caso que não pode ser descartado é a utilização de mais de uma técnica para coleta de dados, regra fundamental para garantir a qualidade dos resultados obtidos tornando possível conferir validade ao estudo, evitando que ele fique subordinado à subjetividade do pesquisador (GIL, 2002).

Neste sentido, a coleta de dados da presente pesquisa apoia-se nas técnicas que serão apresentadas na seção 3.3 do presente capítulo.

### 3.2 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado em um grupo de comunicação do Estado de Santa Catarina que por questões de confidencialidade tem sua identidade preservada.

Seu organograma vertical é constituído por níveis hierárquicos; no topo está o presidente e as demais chaves são formadas, em sua maioria, por diretores, gerentes, coordenadores, supervisores e assistente. Essas pessoas são responsáveis por gerir e operacionalizar departamentos como jornalismo, marketing, comercial, engenharia, produção, financeiro, recursos humanos, contabilidade e tecnologia da informação.

Buscando alcançar melhores resultados o grupo se organizou estrategicamente, e com o apoio de uma empresa de consultoria especializada, em 2013 iniciou o projeto de implantação do orçamento matricial, uma das principais ferramentas de gestão metodologicamente adaptada, utilizada e coordenada atualmente pelo departamento de Controladoria e Direção Financeira da empresa. Com experiência de cinco anos na metodologia, a empresa amadureceu os conceitos e já utiliza os mesmos princípios da gestão matricial das despesas, empregada na primeira fase da implantação do orçamento matricial, para a gestão de receitas.

O projeto de pesquisa foi realizado no ano de 2017 porém o desenvolvimento da mesma aconteceu no decorrer do ano de 2018. No dia 09 de fevereiro foi realizada entrevista semiestruturada com a Controller do grupo e o envio do questionário aos gestores de área, gestores de pacote e demais colaboradores que participaram da implementação do projeto foi feito no dia 22 de novembro de 2018 com a intenção de atingir a maior parcela dos envolvidos.

A presente pesquisa engloba todos os envolvidos na implantação do projeto incluindo a alta gestão da empresa quando decidiu pela mudança orçamentária, os consultores da empresa contratada para auxiliar no processo, todo o setor de controladoria, colaboradores chave do setor de contabilidade, gestores de área, gestores de pacotes e demais colaboradores que auxiliaram a orçamentação bem como colaboradores que não participaram da implantação mas participam hoje de alguma forma por trabalhar no setor de controladoria ou por assumir a gestão de algum pacote específico na ausência do gestor titular (férias, licenças ou afastamentos).

O questionário foi aplicado à uma parcela de funcionários que participaram do processo de implantação do orçamento matricial juntamente com a consultoria contratada para

apoio; uma consultora, colaboradores do setor de controladoria, contabilidade, gestores de área e pacote.

### 3.3 ELABORAÇÃO DO INSTRUMENTO DE PESQUISA

Conforme mencionado na seção anterior, a entrevista realizada no início do ano teve duração de aproximadamente uma hora onde as entrevistadoras (autora e orientadora) seguiram o roteiro de perguntas previamente elaboradas para atender o objetivos da pesquisa. Para melhor compreensão o roteiro de perguntas que direcionaram a pesquisa, elaborado a fim de atender o objetivo da pesquisa, está descrito no Quadro 3.

Quadro 3 - Roteiro de entrevista.

Questões	Objetivo	Base teórica
1) De onde partiu a iniciativa para aplicação da metodologia?	a	Wanzuit (2009), Campos (2013) e Galvan e Carraro (2016)
2) Quando foi iniciado o orçamento matricial na empresa?	a	
3) Houve resistência? Por parte de quem?	b	
4) Quais as principais dificuldades?	b	
5) Quais processos constituem o orçamento matricial da organização? (descrever cada um deles)	d	
6) Quantos pacotes existem? Quais são?	d	
7) Como são escolhidos os donos de pacotes? Qual a responsabilidade deles?	d	
8) Como e com qual frequência são feitos os controles dos pacotes? Há feedback? De que forma é feito?	d	
9) Você percebe algum conflito ou comportamento disfuncional no processo de orçamento matricial? Em qual situação? (pode exemplificar)	e	
10) Qual aspecto é fundamental para o sucesso do orçamento matricial?	e	

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

O questionário, composto por uma questão fechada e quatro abertas, por sua vez, foi aplicado, em formato eletrônico, por meio da ferramenta do Google Docs (sem identificação), aos gestores de pacote, gestores de área e colaboradores do setor de controladoria que acompanharam a mudança e implementação do orçamento matricial na empresa. Foram encaminhados 32 questionários, no mês de outubro de 2018, havendo um retorno de 56% (18) dos questionários.

No Quadro 4, estão descritas as perguntas encaminhadas por meio do questionário, bem como os objetivos que se esperava responder a partir delas.

Quadro 4 - Questionário aplicado.

<b>Questões</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Base teórica</b>
1) Você participou do processo de mudança orçamentária - implantação do gerenciamento matricial de despesa na empresa?	-	-
2) Qual foi sua primeira impressão?	b	-
3) Quais as principais dificuldades iniciais?	b	Galvan e Carraro (2016)
4) Como elas foram contornadas pela empresa?	c	
5) Você indicaria o uso do orçamento matricial para outras empresas? Por que?	e	-

Fonte: Elaborado pela autora (2018).

A transcrição completa da entrevista consta no Anexo A do presente trabalho. O Anexo B contempla a autorização formal da entrevistada para gravação e transcrição da entrevista. Os dados coletados na transcrição, questionários e análise documental são analisados pela autora no capítulo 4, tomando como base o referencial teórico abordado anteriormente no capítulo 2.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Como mencionado no subtópico 3.3, os dados coletados foram extraídos por meio de entrevista semiestruturada realizada com a Controller da empresa e de questionários aplicados junto aos gestores de área, gestores de pacote e demais colaboradores que participaram da implementação do projeto.

Conforme relatos da entrevistada, em 2013 a empresa crescia e apresentava bons resultados, motivando os proprietários a ampliarem os investimentos, tanto na expansão do negócio atual, quando se inserindo em novos negócios. Diante destas possibilidades, o conselho administrativo da empresa decidiu contratar uma consultoria especializada, com foco em resultados, para apoiar a auxiliar a empresa em um processo de mudanças necessárias, que estavam sendo percebidas pela alta gestão. A representatividade dos custos e despesas em relação a receita líquida, por exemplo, precisava de atenção e essa foi uma das oportunidades encontradas para potencializar os resultados da organização.

O modelo orçamentário anterior, de acordo com a Controller da empresa, era centralizado e dificilmente respeitado pelos gestores por falta de envolvimento e comprometimento com as metas orçamentárias. A consultoria apoiou a decisão e acompanhou a ação de implantação do orçamento matricial na empresa, utilizando como base o modelo da matriz de acompanhamento do INDG – Instituto de Desenvolvimento Gerencial. O modelo sugerido pela consultoria é apresentado na Figura 4.

Figura 4 - Modelo da matriz orçamentária.

GERENCIAMENTO MATRICIAL DE DESPESAS							
		GERENTE DAS UNIDADES					TOTAL
		Unidade I	Unidade II	Unidade III	Unidade IV	Unidade V	
GESTOR DE PACOTE	Pacote I	→					●
	Pacote II						
	Pacote III						
	Pacote IV						
	Pacote V	↓					
TOTAL		●					

Fonte: Wanzuit (2009) apud. Instituto de Desenvolvimento Gerencial - INDG (2006).

Conforme descrito por Wanzuit (2009), o modelo matricial orçamentário é participativo e o seu controle é cruzado com reuniões para acompanhamento mensal das ações que garantirão o cumprimento das metas e, conseqüentemente, premiações aos gestores que alcançam o desempenho esperado. Assim, a empresa passou ao implementar o orçamento matricial a acompanhar as metas periodicamente, garantindo maior comprometimento por parte dos gerentes de área. De acordo com a entrevistada as reuniões de acompanhamento acontecem mensalmente e são conhecidas internamente como reuniões N2. Tais reuniões envolvem a área de controladoria e os gestores de área e de pacote. Após apresentação e discussão das metas na reunião N2, os gestores de área e gerentes de pacote participam de uma reunião com a alta gestão (reunião N1), onde apresentam o status das metas.

#### 4.1 IMPLEMENTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL

Cabe destacar que a implementação do orçamento matricial, bem como a continuidade do mesmo, está estruturada sobre o ciclo PDCA, sendo por este motivo, o processo descrito de acordo com cada uma das etapas da metodologia (planejamento, execução, controle e ação).

##### 4.1.1 Planejamento

O planejamento do projeto de implantação do orçamento matricial na empresa foi composto pelas fases de levantamento e tratamento dos dados para estudo e estruturação das premissas do modelo matricial, identificação dos pacotes, nomeação dos gestores de pacote e introdução ao orçamento matricial aos colaboradores do projeto, indo ao encontro da maior parte das etapas de planejamento relacionadas na Figura 3.

A equipe de implantação definida pela empresa foi composta pelo setor de controladoria e pela consultoria contratada. Observou-se na entrevista que a equipe foi facilitadora dos processos e levantou as informações a serem organizadas e transformadas no modelo matricial. De acordo com a Controller da empresa a base de dados foi estruturada por meio do sistema de informação contábil, em que os períodos extraídos e analisados foram escriturados pelo regime de competência. A verificação da representatividade das contas e centros de custos foram feitas através de análise horizontal, análise vertical e análise de clusters para estudar as possibilidades de melhoria.

Os pacotes são, portanto, o agrupamento de contas de custos e despesas semelhantes. O pacote de despesas administrativas, por exemplo, é composto por contas como, material de expediente, lanches e refeições, material de copa e cozinha. Outros pacotes, como o de horas extras, exigem um indexador, como por exemplo a produtividade da área, como base para comparação.

No total, a matriz de acompanhamento é formada por 17 pacotes sendo eles: Produção e Gravação, Horas Extras, Telefonia Móvel e Fixa, Energia Elétrica, Água e Esgoto, Custos Industriais, Serviços de T.I., Projetos Comerciais, Eventos e Publicidade, Inadimplência, Aluguéis e Locações, Limpeza, Manutenção e Segurança, Veículos e Combustíveis, Comercial, Serviços Terceirizados, Viagens e Hospedagens, Despesas Administrativas e Fretes e Malotes. O modelo matricial empregado pela empresa está detalhado na Figura 5.

Com a base orçamentária preparada e os pacotes definidos, o próximo passo foi a escolha das entidades, ou seja, a nomeação dos gestores de pacote. Verificou-se na entrevista que os perfis dos indivíduos convidadas para gerirem pacotes são analisados, pois é necessário o mínimo de técnica e conhecimento para agregar valor ao projeto. Por outro lado, a empresa definiu como estratégia a inclusão de pessoas que não dominam a área do pacote para geri-lo, a fim de trazer novas perspectivas e exigir estudo e aprofundamento de conhecimento aos gestores. Por exemplo, a empresa não colocaria um gerente financeiro como gerente do pacote de inadimplência ou das tarifas bancárias, justamente para o que o controle seja cruzado, e o gestor se aprofunde em uma área que não tenha conhecimento prévio.

A renovação dos gestores de pacote, foi destacada pela Controller como um aspecto relevante do projeto, de acordo com ela este processo serve “para dar uma oxigenada e manter a troca de ideias que é muito valiosa”. Para ser um gestor de pacote não é necessário possuir cargo de confiança, ou de alto nível na instituição, basta que os interessados apresentem seus nomes a controladoria, tendo seus perfis levados para o conselho da empresa, que define quem serão os novos gestores de pacote. Na entrevista, a Controller relata a escolha de uma gestora de pacote que iniciou sua trajetória na empresa como jovem aprendiz, se destacou, foi efetivada e seu interesse e motivação a fez ser escolhida como uma das gestoras de pacote, que apesar da pouca idade “surpreendeu positivamente com suas ideias e resultados”.

Figura 5 - Modelo da matriz orçamentária de acompanhamento utilizada.

MATRIZ DE ACOMPANHAMENTO		GERENTE DAS UNIDADES					TOTAL					
		COMERCIAL		PRODUÇÃO		RECURSOS HUMANOS		ADMINISTRATIVO	FINANCEIRO			
		ORÇADO -	DESAFIO INTERNO = META	ORÇADO -	DESAFIO INTERNO = META	ORÇADO -		DESAFIO INTERNO = META	ORÇADO -	DESAFIO INTERNO = META	ORÇADO -	DESAFIO INTERNO = META
G E S T O R D E P A C O T E S	PRODUÇÃO E GRAVAÇÃO											
	HORAS EXTRAS											
	TELEFONIA FIXA E MÓVEL											
	ENERGIA ELÉTRICA, ÁGUA E ESGOTO											
	CUSTOS INDUSTRIAIS											
	SERVIÇOS DE TI											
	PROJETOS COMERCIAIS											
	EVENTOS E PUBLICIDADE											
	INADIMPLÊNCIA											
	ALUGUEIS E LOCAÇÕES											
	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E SEGURANÇA											
	VEÍCULOS E COMBUSTÍVEIS											
	COMERCIAL											
	SERVIÇOS TERCEIRIZADOS											
	VIAGENS E HOSPEDAGENS											
DESPEAS ADMINISTRATIVAS												
FRETES E MALOTES												
TOTAL												

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2018).

A responsabilidade definida ao gestor de pacote é estudar a área, propor metas, trazer novas ideias, elaborar um bom plano de ação; mas a responsabilidade de execução, entrega e acompanhamento dessa ação, continua a ser do gestor de área. Assim, a metodologia do orçamento matricial foi introduzida aos gestores (de área e convidados para a gestão de pacotes) como uma relação de participação e envolvimento na definição de metas, de controle cruzado e vinculado ao ciclo PDCA.

Conforme observado nas respostas da entrevista e dos questionários, esse primeiro momento, de introdução e planejamento do orçamento matricial, que representava uma mudança significativa nos processos das áreas, despertou nos colaboradores reações diversas, positivas e negativas. Enquanto um dos respondentes afirmou ver na mudança “uma grande oportunidade de aprendizado, crescimento como profissional e gestora” outro assumiu ter ficado “meio assustado com a grandiosidade e complexidade do processo”. Outro respondente confessou: “achava que não ia dar certo”.

#### **4.1.2 Execução**

A execução do orçamento matricial na organização teve início em meados de 2013 e por isso as definições preliminares das metas orçamentárias já estavam traçadas pela alta gestão do grupo - desde o ano anterior, quando definiu-se o planejamento estratégico -, com base no modelo orçamentário tradicional.

Observou-se no questionário, que em um primeiro momento, de negociação e consolidação das metas orçamentárias, foram envolvidos somente os gerentes e diretores da empresa. Com base nas informações dos indicadores e das contas de cada pacote levantadas – do ano anterior e junto a empresa de consultoria -, foram propostos alguns desafios de redução de 20% a 30% dos custos, dependendo da especificidade do pacote. A partir de tais diretrizes, metas de acompanhamento foram desenhadas para cada pacote.

Com base nessas diretrizes e metas o orçamento matricial do grupo foi elaborado e executado.

### 4.1.3 Controle

O acompanhamento do desempenho da empresa é coordenado pelo departamento de controladoria do grupo e a verificação e controle são feitos em comparação entre o realizado e as metas orçamentárias definidas.

O fechamento contábil conforme o regime de competência encerrado mensalmente é extraído do banco de dados do sistema de informação contábil e enviado pela controladoria para cada gestor em forma de matriz de acompanhamento, sendo utilizada para apresentação na reunião N2 composta pela equipe de controladoria e gestores de área e de pacote (sem a presença da alta gestão). Esta, pelas palavras da Controller, “é uma reunião para entrar nos detalhes”, ou seja, para discutir e justificar as metas e os resultados. De acordo com a mesma, no período inicial de implantação do projeto, no entanto, era tudo tão novo que os envolvidos não tinham maturidade para entender o real propósito da reunião e realizá-la de forma adequada.

Depois da reunião N2, há uma segunda reunião, esta chamada de reunião N1, que tem como objetivo expor os resultados do período para a alta gestão. Embora todos os envolvidos no projeto de implementação do orçamento matricial tivessem conhecimento sobre a reunião, houveram inúmeras dificuldades. De acordo com a Controller, alguns gestores participavam da “reunião sem preparo nenhum, ou iam mas não entendiam muito bem qual era a premissa, qual era o objetivo do projeto”. De acordo com ela, havia participantes que não sabiam porque estavam indo para a reunião de N2, estavam “sem sincronia, sem sinergia, era meio estranho”. Durante o primeiro ano da implantação alguns gestores desconversavam quando questionados sobre suas ações. Eles diziam: “estou vendo”, “tentando”, “verificando”. Nesse sentido, os gestores relataram em suas respostas que perceberam dificuldades na análise dos dados, entendimento e adequação dos processos/rotinas, mas também no comprometimento e colaboração dos envolvidos no processo, uma vez que era necessária uma mudança cultural.

Nesta fase foram observados conflitos com relação a real finalidade dos gestores de pacote. Alguns gestores de área “achavam que os gestores de pacotes tinham que trabalhar para eles” (Controller) e bater a meta, quando o esperado era que os mesmos acompanhassem o processo orçamentário, sugerindo melhorias.

#### 4.1.4 Ação

A última fase do PDCA – embora seja um ciclo, que após esta fase tem um recomeço - é a fase da ação, em que tudo o que passou é revisado e com base nesses dados são feitas análises de oportunidade de melhoria. Assim a ação é corrigir as anomalias encontradas (WANZUIT, 2009).

As correções e ajustes para o próximo período começaram a ser pensadas poucos meses após a implementação do orçamento matricial, uma vez que o início se deu em meados de 2013 e o processo de definição orçamentária para o ano seguinte teve início por volta de outubro. Nesse período, as contramedidas necessárias já estavam sendo ajustadas para o próximo orçamento matricial. Apesar de, no final do primeiro ano de implantação, terem sido encontradas situações adversas, como a falta de conhecimento e comprometimento de alguns participantes, compartilhada nos itens de execução e controle, a alta gestão apoiou a continuidade do projeto. Com isso, medidas corretivas começaram a ser implantadas com novos planos de ação.

De acordo com a Controller, as principais dificuldades encontradas na primeira fase da implantação foi a contextualização acerca do projeto, fazer com que os envolvidos realmente entendessem o que era o orçamento matricial e se comprometessem com ele, e treinamento, trazer a responsabilidade para a dimensão do projeto, explicar as premissas e os métodos auxiliares. A percepção da Controller sobre as principais dificuldades está alinhado, também, com o relatado pelos gestores de área, pacote e demais participantes do processo de implementação que responderam ao questionário.

O que foi decisivo para que estes problemas fossem sanados foram o apoio da alta gestão ao projeto e os subsídios que a empresa ofereceu para as correções das anomalias do projeto no primeiro momento de implantação com muito estudo. Em outras palavras a alta gestão impôs uma mudança cultural no processo orçamentário e a equipe de controladoria, a partir do entendimento das premissas da metodologia, diálogo constante com os envolvidos e reuniões demonstrando a importância do projeto para a empresa, conseguiu melhorar o processo já para o ano seguinte. Situações como metas fora da realidade e falta dos períodos de renovação de contratos, detectados no primeiro período de aplicação do orçamento matricial, foram devidamente analisados e ajustados.

Assim, paralelamente ao controle orçamentário mensal que acontecia em 2013 (ação), no último trimestre do ano as diretrizes orçamentárias do ano seguinte também estavam sendo

definidas (planejamento). Tal situação demonstra a circularidade do ciclo PDCA acontecendo na realidade da empresa.

## 4.2 DISCUSSÕES

Na visão da Controller não houve sucesso no primeiro ano do orçamento matricial. De acordo com ela isso se deve ao orçamento ser metodologicamente complexo e apresentar metas mal elaboradas – o que fez com que aproximadamente 1/3 do total das metas fossem alcançadas. Houve resistência por parte dos gestores de área por serem forçadamente retirados de sua zona de conforto ao serem provocados à apresentarem resultados a quem não tem conhecimento sobre a área. O gestor de pacote, além de ter acesso a informação da área tinha o poder de trazer novas ideias e sugestões para o espaço que antes era ocupado unicamente pelo gestor da área. Nesse sentido, motivar os gestores de área foi uma das maiores dificuldades encontradas para implementar o projeto.

Outras situações como ajustes das metas chamavam atenção no primeiro ano. Um exemplo foi de um gestor de área que estava “com 80% das ações concluídas e sua meta com 50% de desvio negativo” indicando que a meta foi mal construída. Analisando a entrevista com a Controller e os questionários respondidos verificou-se que a empresa buscou contornar as dificuldades pontualmente, elaborando um plano de ação para cada problema encontrado.

Para contornar a questão das metas, além de ajustes para melhor adequação, segundo a Controller, no o ano seguinte foi empregado o relatório de acompanhamento (3G ou 3 gerações: passado, presente e futuro), para auxílio e orientação a quem não conseguisse atingir as metas. Neste modelo, o gestor precisa identificar qual o problema, a causa e a contramedida necessária para contornar a situação, sempre com prazo para conclusão e o responsável pela ação.

Este relatório é revisado nas reuniões N2 (entre controladoria e gerentes de área e pacote) e apresentado em reuniões N1 (entre controladoria e gerentes de área e pacote e alta gestão). Um modelo do relatório é apresentado na Figura 6.

Figura 6 - Modelo de relatório 3G utilizado pela empresa.

<b>Relatório 3G</b>				
<b>Planejado:</b>		<b>Meta proposta.</b>		
<b>Executado:</b>		<b>Valor do desvio encontrado.</b>		
<b>Pontos Problema :</b>		<b>Contra Medida</b>	<b>Quem</b>	<b>Prazo</b>
<b>1</b>	<b>Ponto problema 1</b>	Ação necessária para problema 1	Responsável pela ação	Data para conclusão
<b>2</b>	<b>Ponto problema 2</b>	Ação necessária para problema 2	Responsável pela ação	Data para conclusão

Fonte: Elaborado pela autora com base na análise documental.

Para o segundo ano, a Controller reconhece que já houve uma maior facilidade para a definição das metas, os objetivos do orçamento matricial e o potencial das áreas e dos pacotes já estavam mais claros para todos os envolvidos. Além disso, houve a implementação de política de premiações aos gestores de área e de pacote, pagas, proporcionalmente, de acordo com as metas alcançadas, demonstrando aos envolvidos que eles também tinham a ganhar com o novo modelo orçamentário.

Outro item que fez diferença na implementação do orçamento matricial foram as chamadas reuniões N1 ou reuniões de acompanhamento de resultados – reunião da controladoria, com os gestores de pacotes, gestores de área, colaboradores convidados, em conjunto com toda a direção e presidente da empresa para tratar exclusivamente do gerenciamento matricial; nesta oportunidade, cada gestor de pacote apresenta os seus resultados explicando os desvios negativos e positivos do período.

Assim, o relatório 3G é elaborado para identificar o status do andamento de cada ação sendo melhor analisado por todos (controladoria, gestor de área e gestor de pacote) durante as reuniões N2. Mas, durante a apresentação dos resultados consolidados para a alta gestão – N1, o farol do pacote tem maior destaque quando a despesa é analisada por empresa.

Figura 7 - Apresentação dos resultados consolidados por pacote.

EMPRESA	META	REAL	DESVIO R\$	DESVIO %	FAROL
Empresa 1	110	3.000	2.890	2627,3%	●
Empresa 2	51.641	55.708	4.067	7,9%	●
Empresa 3	701.773	717.059	15.286	2,2%	●
Empresa 4	139.640	137.451	-2.189	-1,6%	●
Empresa 5	214.865	207.162	-7.703	-3,6%	●
Empresa 6	4.451	4.233	-218	-4,9%	●
Empresa 7	109.824	102.364	-7.460	-6,8%	●
Empresa 8	117.047	109.056	-7.991	-6,8%	●
Empresa 9	110.760	100.913	-9.847	-8,9%	●
Empresa 10	123.256	107.968	-15.288	-12,4%	●
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>1.573.367</b>	<b>1.544.914</b>	<b>-28.453</b>	<b>-1,8%</b>	●

Fonte: Análise documental (2017).

A partir dessas reuniões foi possível contornar problemas como por exemplo o comportamento disfuncional da equipe pois a alta gestão interage diretamente com os colaboradores do GMD trazendo ainda mais responsabilidade na execução de seus planos de ação e oferecendo a possibilidade de desenvolver habilidades que não utilizam normalmente para desenvolver suas funções no dia-a-dia. Uma gestora descreve que suas principais dificuldades iniciais foi entendimento do processo, a análise de dados, “além do medo de apresentar em público nos primeiros meses”.

Para continuidade do orçamento matricial a cultura precisava ser única, todos precisam estar comprometidos com a meta. Na visão da Controller isso precisava ser uma medida da alta gestão, de acordo com ela “a gente não consegue mudar a cultura da empresa de baixo para cima”, o apoio da alta administração foi um dos pontos principais para a motivação dos gestores.

Assim, embora várias dificuldades iniciais tenham sido relatadas, com o suporte da controladoria, reuniões em diferentes níveis, ampliação de conhecimento sobre o modelo orçamentário, trabalho em equipe, acompanhamento contínuo, orientações, diálogo, treinamento e alinhamento de todos os processos, a implementação do orçamento matricial na empresa teve sucesso. Os gestores de pacote, gestores de área e demais colaboradores que participaram da implementação e responderam a pesquisa, relatam que a empresa não desistiu diante das dificuldades iniciais e soube contorná-las, “cada vez mais buscando que todos estivessem comprometidos com o que a empresa busca”.

Hoje, a questão de maior cuidado no processo orçamentário é a comunicação, para evitar confusões sobre a sistemática, mantendo padrão em todos os lugares, ao mesmo tempo e por todos os envolvidos para que não comprometam os resultados. Por isso as reuniões mensais são importantes, para além de apresentar os resultados consolidados do período anterior à alta gestão manter essa cultura ativa dentro da empresa.

Ao serem questionados sobre a indicação do orçamento matricial para outras organizações, todos os participantes da pesquisa, afirmaram que recomendariam a implementação do orçamento matricial, reconhecendo a eficácia do mesmo, no que tange a melhoria da saúde financeira, mas também o engajamento entre os funcionários da empresa, visando o crescimento da organização.

## 5 CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

A presente pesquisa teve como objetivo discutir o processo de mudança de um modelo tradicional de orçamento para o modelo matricial em uma empresa da área de comunicação localizada no Sul do Brasil. Por meio do estudo foi possível identificar que houveram dificuldades na transição do modelo orçamentário, quando os participantes (e respondentes da pesquisa) tinham dúvidas sobre o funcionamento do projeto, não compreendiam de forma adequada a metodologia proposta e não se comprometiam com a mesma. No entanto, a acreditação da alta gestão no projeto, e insistência da implementação do mesmo, fez com que, a partir do segundo ano os envolvidos se adequassem a nova proposta orçamentária. Atualmente, cinco anos passados do início do projeto de implementação, a Controller da empresa, bem como os gerentes de área, gerentes de pacotes e demais funcionários envolvidos no projeto de implementação, veem o orçamento matricial como uma ferramenta gerencial eficiente, recomendando o seu uso.

Na pesquisa foram, portanto, caracterizadas as etapas do orçamento matricial na empresa, utilizando como base o ciclo PDCA e a relação estabelecida entre as etapas do orçamento matricial indicadas no estudo de Wanzuit (2009), conforme Figura 3. Com base nisso, foram relatados os principais processos na fase de planejamento, execução, controle e ação adotados pela empresa na fase de implementação do orçamento, relacionando também as dificuldades encontradas no processo, na visão da Controller e dos demais respondentes da pesquisa. Alguns dos respondentes relataram que para a implementação do novo orçamento foi necessária uma mudança da cultura da empresa.

Mesmo diante das dificuldades iniciais do projeto, que fez com que tal não funcionasse adequadamente no primeiro ano, a alta gestão da empresa se manteve firme no projeto de mudança orçamentária, atribuindo a área de controladoria a responsabilidade pelos ajustes, capacitação dos envolvidos, melhoria das metas e acompanhamento do orçamento, que resultaram no adequado funcionamento do orçamento matricial a partir do segundo período de execução.

A presente pesquisa apresenta limitações por concentrar-se apenas em nível tático e operacional – a alta gestão, bem como os motivadores para a insistência na implantação do orçamento matricial não foram investigados. Além disso, a pesquisa restringiu-se ao processo de mudança orçamentária de apenas uma empresa. Estudos futuros podem, assim, ampliar o escopo do estudo e buscar entender se em outras empresas também houveram as mesmas dificuldades iniciais de implantação, com falta de entendimento e comprometimento dos

envolvidos no processo de mudança, assim como, as diferentes formas de motivação encontradas pelas empresas para que haja sucesso na mudança da metodologia orçamentária utilizada.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Fabio Felipe de. O método de melhorias PDCA. 2003. 169 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Construção Civil e Urbana) - Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia a dia**. 9 ed. Nova Lima: Falconi, 2013.
- CATELLI, A. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. Armando Catelli (coordenador). 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CLAAS, M. V.; VICTOR, F. Gestão Matricial de Despesas em uma empresa do setor alimentício: Impacto informacional percebido pelos envolvidos na implementação. 2015.
- CONTE, J. A.; DUTRA, C. C. Orçamento Matricial: Estudo do Processo de Implantação em uma empresa do ramo metalúrgico de Caxias do Sul. **Revista Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças**, v. 2, n. 1, p. 105–124, 2014.
- FERREIRA, J. P. G. Orçamento Matricial: Diagnóstico do Processo de Orçamentação do Grupo RBS. 2012. 69 f. Monografia (Graduação em Administração – Departamento de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.
- FRANGIOTTI, A. T. Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor. 2011. 126 f. Tese (Doutorado em Administração) – Departamento de Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- GALVAN, D.; CARRARO, W. B. Gestão matricial de despesas: estudo de caso em uma indústria de componentes de borracha. **RIGC**, v. 14, n. 28, p. 1-18, 2016.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56–72, 2008.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARÇOLA, J. A.; ANDRADE, J. H. Gerenciamento Matricial de Despesa na Área de Operações: Proposta e Implantação em uma empresa Metalúrgica de Grande Porte. *In*: ENEGEP, 2010.
- OLIVEIRA, C. E. et al. Um estudo acerca do planejamento orçamentário e gerenciamento matricial de despesas (GMD) em empresa industrial de ramo alimentício. 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis. *In*: Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis. 2015.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2009
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação**

contábil. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Gerenciamento Matricial de Despesas. Disponível em: <<https://www.revistaferramental.com.br/artigo/gerenciamento-matricial-de-despesas>>. Acesso Em: 01 set. 2018.

RAUPP, Fabiano Maury; MARTINS, Samuel João; BEUREN, Ilse Maria. Utilização de controles de gestão nas maiores indústrias catarinenses. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 120-132, 2006.

SANTOS, A. C. Gerenciamento Matricial de Despesas aplicado em uma organização de saúde. 2014. 18f. Artigo (MBA em Gestão de Negócios em Saúde) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Porto Alegre.

SANTOS, J.; et al. **Fundamentos de orçamento empresarial**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, K. M. Orçamento empresarial: um estudo descritivo em empresa pertencentes ao Comitê de Fomento Industrial de Camaçari. 2009. 94 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal da Bahia. Salvador.

SOUZA, A. A. et al. Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como ferramenta gerencial: Estudos de casos. *In*: Congresso Anpcont, v. 1, p. 1–16, 2015.

SPANIOL, C. C; et al. Estruturação do gerenciamento matricial de despesas em uma empresa de serviços de engenharia. **Revista Espacios**, v. 37, nº 37, 2016.

TARANTO, F. C. Análise comparativa do Planejamento Orçamentário Tradicional com o modelo Beyond Budgeting: Um estudo exploratório. 2006. 186 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração ) – Universidade Metodista de Piracicaba. Piracicaba.

TOFOLI, E. T. et al. Gestão de melhorias no gerenciamento matricial de receitas para um melhor desempenho. **Revista GEPROS**, v. 3, nº 2, p. 105-119, 2008.

TORRES, E. E. O gerenciamento matricial de despesas como instrumento do processo de gestão. 2014. 109 f. Monografia (Graduação em Ciências Econômicas) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba.

VIEIRA, Guilherme Fuentes. Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial de Despesas. 2011. 98 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.

VIEIRA, Tatiani. Balanced Scorecard: um estudo de caso em um laboratório óptico, 2008, 69f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. Florianópolis.

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

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.