

GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS EM UMA EMPRESA DO SETOR ALIMENTÍCIO: IMPACTO INFORMACIONAL PERCEBIDO PELOS ENVOLVIDOS NA IMPLEMENTAÇÃO¹

Marcus Vinícius Claas²

Fernanda Victor³

RESUMO

O presente estudo aborda a temática da gestão matricial de despesas sob a perspectiva de uma amostra populacional oriunda de uma empresa do segmento alimentício do Estado do Rio Grande do Sul, de forma a investigar quais os impactos da GMD no cotidiano da empresa em estudo, segundo colaboradores e gestores, tentando ainda observar considerações no que remete as premissas operacionais e interferências aos resultados mais eficientes mediante GMD. Mediante levantamento bibliográfico referencial com abordagem qualitativa e posterior pesquisa de campo de natureza quantitativa, produziu-se um estudo de caso descritivo da situação apontada, considerando ainda o emprego de ferramenta de coleta de dados e posterior análise dos resultados encontrados. De fato, a pesquisa apontou, predominantemente, satisfação quanto as premissas do sistema, considerando a amplitude da empregabilidade da GMD no contexto empresarial citado especificamente, ainda, ponderando as vicissitudes tangenciais aos contextos do conhecimento da ferramenta e da origem dos gastos além do comprometimento do colaborador ou gestor enquanto factoides de interferência na eficácia efetiva da aplicabilidade da GMD. Conclui-se que a ferramenta se apresenta como factóide de significância frente aos resultados empresariais quando em análise a seara do GMD.

Palavras-Chave: Gestão Matricial de Despesas; Impacto Gerencial; Redução de Custos.

ABSTRACT

This study addresses the issue of matrix management expenses from the perspective of a population sample from a company in the food segment of the Rio Grande do Sul state, in order to investigate which GMD impacts of the company's daily life study, according employees and managers, intending still observe the considerations which refers operational assumptions and interference to the most efficient results by GMD. Through reference literature with subsequent qualitative and quantitative approach of field research, there has been a descriptive case study pointed situation, also considering the use of data collection tool and subsequent analysis of results. Indeed, the survey indicated predominantly satisfaction

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (marcus_claas@hotmail.com)

³ Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Doutora em Administração, com ênfase em Contabilidade e Finanças, Mestre e Bacharel em Ciências Contábeis. (fernanda.victor@ufrgs.br).

with the system's premises, considering the breadth of GMD employability in the business context explicitly specified also pondering the tangential vicissitudes the tool of knowledge of the context and the origin of spending beyond the developer's commitment or manager as interference factoids on the effective efficiency of the applicability of the GMD. It is concluded that the tool is presented as significance factoid front of the business results when analyzing the harvest of the GMD.

Keywords: Matrix Management of Expenses; Managerial impact; Cost reduction.

1 INTRODUÇÃO

O Cenário da atualidade mundial apresenta-se em contínua mutação no cerne econômico e social, posto que, ao longo do tempo observou-se o escassear das barreiras entre os países e ainda a eclosão de grandes e unificados mercados, cujo mútuo comércio modificou as principais características no que se refere à competição entre as Corporações, tornando tal esfera austera e incontente, seja em relação ao mercado nacional ou ainda e principalmente à nível internacional (SOUSA, 2011).

A alta competitividade decorrente afeta de várias maneiras as organizações empresariais e, diante disso, o desenvolvimento de ferramentas de controle e primazia nos processos, além da procura por redução de gastos, tornam-se elementos fundamentais à consecução de êxito diante do mercado. Neste sentido, definir métricas de gestão, visado o controle e o acompanhamento dos processos consiste em requisito basilar à consolidação empresarial em um contexto mercadológico e corporativo (MARÇOLA; ANDRADE, 2010). Para tanto, há uma fase de planejamento onde o objetivo basilar contempla nortear as ações decorrentes e futuras, inferindo aos agentes organizacionais, uma construção tangencial ao cerne das escolhas, intuídos e direções, visto que a partir disso, aferem-se as alternativas diretas aos objetivos e propósitos empresariais (LUNKES, 2011).

Nesse entendimento, o orçamento empresarial consiste em uma ferramenta tradicional muito utilizada nas grandes empresas, principalmente, mas não necessariamente, porque esse processo independe de porte ou de ramo de atuação para ser feito. Segundo Welsch (1983), o orçamento pode ser classificado como uma expressão formal das regras, planos, objetivos e metas determinadas pela diretoria administrativa para a empresa no geral, bem como para cada uma das suas divisões.

Nesse contexto surgiu o Orçamento Matricial (OM), método gerencial de controle orçamentário e apoio ao planejamento, que pode ser aplicado em organizações de qualquer perfil e tamanho, tendo como seu objetivo principal a redução dos gastos (SOUSA, 2011). A proposta é um exame detalhado dos gastos, a definição de metas de redução desejadas para cada gerência, decididas conforme o desempenho da mesma comparando às melhores práticas, o que resulta em adequados desafios com o potencial de ganho de cada área específica e uma sistemática eficiente de acompanhamento e gestão dos gastos incorridos na empresa.

Inicialmente existia o orçamento empresarial que tinha foco na ênfase e projeção dos resultados e o posterior controle, sendo assim, sem a característica de antecipação. Hoje, porém, espera-se que o fator 'antecipação' justifique os investimentos no que se refere ao

projeto de implantação da Gestão Matricial, tendo em vista, particularmente, o detalhe elementar de antecipação dos fatos e isto em relação à proporção da melhoria de gerenciamento organizacional. Isto posto, tem-se como problemática inerente e estrutural do presente estudo: **Qual a percepção dos colaboradores e gestores de projeto quanto ao impacto da implementação da Gestão Matricial de Despesas (GMD) em uma empresa de grande porte do setor alimentício do Rio Grande do Sul?** Nesta seara, como objetivo geral busca-se identificar a percepção destes colaboradores e gestores de projeto no que diz respeito ao impacto decorrente da implementação da Gestão Matricial de Despesas (GMD) em contexto empresarial específico, referindo-se à uma organização de grande porte do setor alimentício do Rio Grande do Sul.

Ainda, buscando asseverar tal estrutura de estudo correlacionando conhecimento no que se refere ao objetivo desta pesquisa, define-se especificamente os propósitos de construir levantamento bibliográfico conceitual ao entendimento do GMD, no que tange aos métodos e princípios de funcionamento e aplicação; observar a estruturação e execução do processo de utilização do GMD á nível teórico e prático; elencar as divergências, deficiências e dificuldades de aplicação e utilização da ferramenta GMD; correlacionar os resultados obtidos no trabalho à aplicabilidade de tal ferramenta.

Desta forma, justifica-se o presente contexto de pesquisa, consoante aos apontamentos de Lunkes (2009), que corrobora acerca do controle dos gastos, como sendo de extrema e absoluta relevância à toda e qualquer organização e, em situações extremas, pode significar o fracasso ou o sucesso de toda a gestão empresarial. 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.

A relevância desta pesquisa consiste ainda, na razoabilidade do crescimento da competitividade empresarial e da globalização acelerada (com seus variados impactos), tais fatores denotam às organizações uma demanda contínua e constante de objetivos e metas vinculadas à eficiência e eficácia de suas atividades e decisões, principalmente, por meio de novas técnicas de desenvolvimento relacionado ao trabalho e uma metodologia de controle e avaliação do desempenho empresarial. Com isso, os indicadores e sistemas de controle de gastos das empresas precisam estar adequados de maneira à fornecer informações necessárias à uma gestão eficiente frente ao ambiente competitivo e concorrente pertinente à configuração econômica contemporânea.

Nota-se que a pesquisa na área específica de orçamento pode ser considerada incipiente, não tendo sido encontrados na literatura brasileira estudos estritamente

relacionados ao orçamento matricial, ou sobre seus impactos e consequências sobre as atividades da empresa. Logo, o momento para a realização da pesquisa é oportuno, uma vez que a ferramenta do Orçamento Matricial pode ser considerada suficientemente disseminada na literatura, porém pouco investigada em termos de sua aplicação prática. Desta forma, a estrutura do estudo, discorre no seguinte arquétipo: No primeiro capítulo, desenvolve-se o referencial bibliográfico ou a revisão de literatura disponível no que se refere ao contexto da ferramenta de GMD. Nesta seção capitular, infere-se conhecimento conceitual e de identificação sobre tal ferramenta, atrelando-se às estruturas históricas da mesma, suas premissas e princípios fundamentais, discorrendo também sobre as etapas de implantação da mesma, partindo das primeiras preparações orçamentárias até a consolidação e acompanhamento do orçamento efetivo. Por fim, pontua-se, inseridos ao mesmo capítulo, os benefícios da Gestão Matricial de Despesas, ainda segundo a literatura.

No segundo capítulo, desenvolve-se a abordagem metodológica do estudo proposto, primariamente, transcrevendo as informações contextuais cabíveis no que se refere à corporação assimilada à pesquisa, em sequencia, classifica e estrutura-se a presente pesquisa e concluindo o capítulo estabelece-se os procedimentos de coleta e análise dos levantamentos. O terceiro capítulo compreende às análises e discussões oriundas dos levantamentos tanto bibliográfico como de emprego prático de questionamentos, buscando interpor correlações, asseverações ou refutações amplamente vinculadas aos resultados originados da ambiguidade da pesquisa (teoria e prática). Por fim, referindo-se ao quarto capítulo, tem-se as considerações finais, que discorrem no propósito de responder aos objetivos da presente pesquisa, arrolando para tanto, os levantamentos e análises produzidas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL E SUA RELEVÂNCIA

O orçamento é a descrição quantitativa e formal dos planos futuros da empresa, e seu planejamento cuidadoso é fundamental para a saúde da organização. Segundo Sá (2005), o orçamento deve ser visto dentro de um contexto muito mais amplo, que é o de priorizar e compartilhar as diversas políticas da empresa. É o orçamento que vai informar se as decisões da organização são compatíveis realmente com o desejado. Consoante Faria et al. (2011), o processo orçamentário vem no sentido da minimização da existência assimétrica

informacional, posto sua aplicabilidade enquanto mecanismo de alinhamento dos interesses dos agentes do processo, produzido, principalmente a partir da definição de metas e objetivos, sejam aliados ao cenário financeiro ou não.

Haja vista, um processo de consumo de recursos empresariais, dentro da conjunção relativa da eficiência, os agentes (diretoria e gestores) demandam informações simétricas e assertivas (LOPES, 2005; MARTINEZ, 1998), neste cerne, o comportamento avesso (informações assimétricas) apresentam tendência de redução, a partir do emprego do processo orçamentário nas empresas. Neste processo, discutem-se as metas organizacionais, produzindo maior comprometimento dos agentes, de maneira ainda, a produzir refutação ao oportunismo por vezes originado (HOPWOOD, 1972).

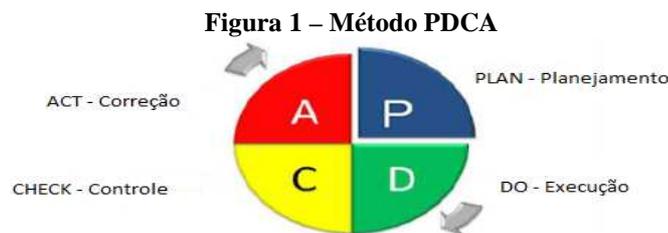
Por natureza, segundo Bartilotti (2006), por meio do orçamento, mensura-se as potencialidades das empresas, particularmente, no que se refere à lucratividade decorrente, ainda, afere-se o desempenho desta, conjecturando uma condição de eficiência ou ineficiência, e em conformidade ao último, adequando a estruturação avaliada de acordo à necessidade observada (BARTILOTTI, 2006). De acordo com Silva (2013, p. 38):

[...] o orçamento pode assumir formas variadas, possibilitando a apuração de resultados por área de responsabilidade nas empresas. O processo orçamentário nas empresas pode variar, ou seja, os processos não possuem as mesmas características, pois há diferenças de acordo com o meio ao qual está inserida a organização, tais como, o tamanho, a forma de liderança, o tipo de produto fabricado ou serviço prestado, entre outros.

Entretanto, ao passar do tempo, as conjunções vinculativas à seara dos orçamentos, produziu novas considerações, posto que, consoante à Hope e Fraser (2003) o orçamento contempla valor ínfimo na condução à redução de custos e ainda, não concerne tangência à questão da competitividade contemporânea. Neste mesmo entendimento, Frezatti (2004) se posiciona ao afirmar que, tendo em vista a hodierna estrutura econômico-empresarial, o orçamento puramente simplificado, caracteriza-se por um processo moroso e de imposição estrutural. Ainda, segundo Hansen et al. (2001) seus comandos e controles contempla a verticalidade, centralizando o processo decisional, impondo iniciativa assertiva à redução de custos, entretanto, desconsiderando o cenário da criação de valor.

Desta forma, compondo estrutura mais atual e abrangente, tem-se o contexto da gestão por orçamento matricial, e neste cerne, desenvolve-se as bases e premissas da modalidade, que segundo Silva e Gonçalves (2006), denota o objetivo da busca pela participação total da linha gerencial das empresas, intentando sequencialmente, asseverar formas de redução de

gastos e consequente aferição das metas empresariais. O orçamento matricial, segundo Souza et al. (2010, p. 05) consiste em “um dos produtos da evolução do tema orçamento na literatura, principalmente, na segunda metade do século XX”. Silva e Gonçalves (2006) colocam ainda que, tal estrutura orçamentária vincula o emprego de metodologias basilares oriundas das definições da administração de qualidade, posto a construção relacionada ao arquétipo da melhoria contínua, ou PDCA (plan, do, check, action), que se estrutura conforme demonstra a Figura 1.



Fonte: Adaptado de Nogueira et al. (2012).

Segundo Magalhães (2009) o método PDCA é abrangente quanto à sua aplicabilidade junto aos controles, posto sua eficácia e confiabilidade, principalmente, relacionada às atividades cuja melhoria contínua se faça imprescindível, haja vista, proporcionar uma padronização informativa dos dados, dos controles mais qualitativos e a probabilidade reduzida de erros em análises decorrentes. Assim estruturado, adentra-se ao contexto da ferramenta de gestão matricial das despesas, propriamente dita, buscando conceitua-la e organizando o entendimento acerca das suas premissas empresariais.

2.2 PREMISSAS E PRINCÍPIOS DA GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS

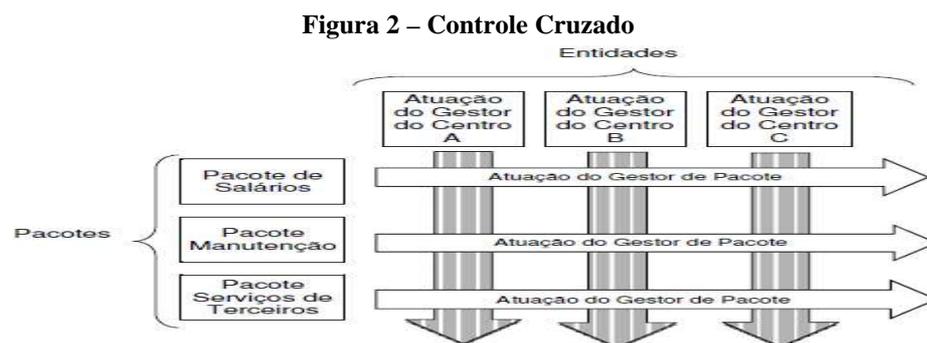
A metodologia de gestão matricial de despesas denota uma visão originada na análise detalhada dos gastos empresariais, das metas e das considerações redutivas específicas à cada área organizacional no que diz respeito às despesas destas, desafiando uma compatibilidade e correlação assertiva de potencial de ganho decorrente à cada unidade de negócio observada (BARTILOTTI, 2006). A origem do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) foi em 1998 na AMBEV. Esta Organização utilizou a metodologia do Orçamento Base-Zero na elaboração do seu orçamento para o ano de 1999. O Projeto obteve expressivos resultados, na ordem de R\$152 milhões de economia nos gastos fixos comparando contra o ano anterior ao projeto (GRIPPA, 2005). Logo após este grande êxito, a metodologia foi formulada e formalizada pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG), apesar do

aumento do número de Empresas que utilizam este método, o GMD ainda é muito pouco desenvolvido no meio acadêmico.

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) recebeu esta nomenclatura porque neste método o orçamento é estruturado e o desempenho da Empresa é acompanhado através de matriz de despesas. Observando os cruzamentos entre as entidades (unidades organizacionais ou centros de custo) e os pacotes (agrupamento de contas contábeis com a mesma característica), são controladas e formuladas as futuras metas da Organização. Conforme Beber (2007), as empresas que já estão estruturadas dentro de uma perspectiva funcional e que possuem contabilidade de custos organizada conforme uma lógica de centros de custos tende a se adaptar mais facilmente aos métodos do GMD.

O Gerenciamento Matricial de Despesas é um instrumento gerencial usado para o planejamento financeiro e controle orçamentário da empresa, ele identifica as oportunidades no curto e médio prazo de redução de gastos fixos, examinando-os de maneira complexa e detalhada. A implantação do GMD é fundamentada em três princípios básicos segundo o Instituto de Desenvolvimento Gerencial (2010): Controle cruzado (o controle de todas as despesas orçadas deve ser verificado e acompanhado por no mínimo duas pessoas, de preferência, de áreas da empresa diferentes); Acompanhamento Sistemático (elabora uma dinâmica de acompanhamento de todos os resultados, sempre os comparando com as metas projetadas e escolhendo ações corretivas para os desvios de gastos) e Desdobramento dos Gastos (para definir as metas, todos os gastos devem ser detalhados e especificados até o nível de unidade orçamentária e de atividades).

De acordo com Silva (2013, p. 46), acerca do controle cruzado, consiste este no acompanhamento de despesas do orçamento “comparando-a com realizado por duas pessoas, com perspectivas diferentes, uma responsável pelos gastos de toda natureza na área de sua autoridade (departamento, por exemplo) e o gestor de pacote de gastos de determinado grupo de contas”. A Figura 2 demonstra o processo do controle cruzado:



Fonte: Adaptado de Silva e Gonçalves (2006, p. XX).

A Figura 3 demonstra o processo prático do controle cruzado, com dados hipotéticos e valores contemplando a casa do milhões de R\$:

Figura 3 – Processo prático do controle cruzado

Classes de custo	Gestor de Pacote	Gerência A			Gerência B			Total
		Custos Reais (CR)	Custo Planejado (CP)	Desvio (CR-CP)	Custos Reais (CR)	Custo Planejado (CP)	Desvio (CR-CP)	Desvio (Gerências A e B)
Pessoal	Gestor 1	7.675	2.592	5.083	14.987	10.836	4.151	9.234
Benefícios	Gestor 2	1.072	14	1.058	3.029	1.138	1.891	2.949
Qualidade	Gestor 3	11.100	13.456	(2.356)	9.500	15.000	(5.500)	(7.856)
Fretes	Gestor 4	2.500	4.500	(2.000)	3.495	6.264	(2.769)	(4.769)
Insumos	Gestor 5	79.604	75.000	4.604	1.525	5.000	(3.475)	1.129
Aluguéis	Gestor 6	17.707	20.737	(3.030)	15.808	15.560	248	(2.782)
Débito		119.658	116.299	3.359	48.344	53.798	(5.454)	(2.095)

Fonte: Silva (2013, p. 47).

Silva (2013, p. 47) ainda complementa o entendimento acerca do princípio citados que:

O desdobramento dos gastos determina que, para a definição das metas, todos os gastos devem ser decompostos ao longo da cadeia hierárquica, permitindo sua rastreabilidade, que resulta na melhoria do nível de gestão, isso viabiliza ainda comparações entre os centros de custos que possuem o mesmo perfil. A ocorrência dos gastos deve ser monitorada e confrontada com as metas, com a finalidade de correção de rumo se for detectado qualquer desvio. A parametrização dos gastos permite que eles sejam disponibilizados para permitir comparações históricas, análises de tendências e projeções.

O GMD tem como objetivo principal, desenvolver o núcleo gerencial da empresa na busca por oportunidades de redução de gastos, de forma criteriosa e justa, sempre tentando atingir a meta da corporação (SILVA, 2004). O Gerenciamento Matricial de Despesas vai além da função de uma simples ferramenta de orçamento e sua implantação se fundamenta em um estudo estratégico para a empresa, oferecendo mudanças de estrutura e, principalmente, de cultura sobre o controle de gastos (BARCELLOS, 2006). Segundo o INDG (2010), esta metodologia possui três premissas essenciais: exame detalhado das despesas e gastos; desafios realistas e compatíveis com o potencial de ganho e metas de redução específicas para cada área.

Para Nogueira et al. (2012) esta gestão matricial demanda vínculo alicerçado à determinadas funcionalidades relevantes como o resultado do orçamento matricial contemplando igualdade ao resultado contábil; disponibilidade dos reais históricos à asseveração analítica e a correta alocação dos lançamentos contábeis decorrentes. A maioria das técnicas de formulação de orçamento parte da premissa de que todos os gastos feitos no passado foram realizados corretamente, fazendo assim cortes de orçamento de maneira linear e arbitrária. Assim, acabam sendo injustos com os departamentos que fizeram bom uso dos

seus respectivos recursos e privilegiando os que gastaram em demasia (BARCELLOS, 2006). O Gerenciamento Matricial de Despesas sugere que a utilização de comparações sistêmicas determine onde seja feito os cortes nos gastos, isso após detalhado exame de como os gastos foram gerados, permitindo que as metas sejam realistas com a capacidade de cada área.

2.3 GMD – ETAPAS DA IMPLANTAÇÃO

Conforme o INDG (2010), o processo de elaboração do GMD deve ser feito de acordo com as seguintes etapas: preparações das bases orçamentárias, preparação e coleta dos dados, definição das metas preliminares do GMD, negociação do orçamento, consolidações do orçamento e acompanhamentos. Cada uma das referidas etapas é discriminada na sequência.

2.3.1 Preparações das Bases Orçamentárias

A preparação das bases orçamentárias é a fase da definição inicial da estrutura geral do GMD, onde são validados os pacotes de contas e as entidades de custos, além de ser definido quem vão ser os gestores e donos de cada um deles. O dono do pacote define as diretrizes e políticas do seu pacote, orientando os seus gerentes na definição das metas e aprovando os padrões de gastos. O gestor de pacote se torna um especialista nas contas do seu respectivo pacote, analisando o conteúdo de cada uma delas e propondo as metas. Os donos de entidade aprovam as metas de todos os pacotes na sua entidade, o gestor da entidade é quem negocia com o gestor de pacote as metas e tem como a função garantir o cumprimento das mesmas. Os donos de pacote/entidades são normalmente Diretores corporativos e os gestores de pacote/entidades são gerentes, preferencialmente (INDG, 2010).

Neste cerne, segundo Silva (2013, p. 50) a preparação das bases é necessária para “simular os diversos cenários e já servir como uma proposta de acompanhamento”. Ressalta-se que a gestão matricial de despesas adequa-se aos gastos de natureza fixa, sem interrelação de variabilidade direta para com as quantidades produzidas. Geralmente, segundo ainda Silva (2013, p. 51) a base orçamentária de GMS estrutura-se para o período de um ano e nesta fase é importante “ter cuidados especiais com as novas contas criadas e com novos centros de custos”. Por fim, caso a empresa sofra alteração de estrutura no último ano, “é importante que os dados do ano de comparação sejam equalizados nos moldes do ano em questão, facilitando assim o seu entendimento e interpretação dos dados” (SILVA, 2013, p. 51).

2.3.2 Preparações e Coletas dos Dados

Na etapa de preparações e coletas dos dados é feita a análise dos subitens de despesas (que são as contas contábeis) por parte dos gestores de pacote, é feita também as definições dos parâmetros de comparação que serão utilizados, indicadores e clusters (agrupamentos de entidades com perfil de gastos parecido entre si), e pela coleta dos dados para ser definida as metas e treinamento dos gestores (INDG, 2010). Silva (2013, p. 51) neste contexto define os processos:

Definir parâmetros e indicadores: a formalização do parâmetro para efeitos comparativos dá a oportunidade de todos acompanharem seu desempenho e avaliarem todo processo. Os parâmetros e indicadores podem ser diferentes ou não, para cada pacote, como por exemplo, para o pacote de comunicação, pode-se definir como indicador o gasto de comunicação dividido pelo número de funcionários do departamento, ou com relação ao pacote de manutenção poderíamos dividi-lo por quantidade de toneladas produzidas, no caso da celulose.

[...].

Coletar dados: em primeiro lugar se deve coletar os dados históricos dos parâmetros como finalidade de criar os indicadores e as réguas. Com os indicadores históricos coletados a as réguas coletadas, verificar as oportunidades de sinergias que podem ser realizadas, buscando sempre oportunidades de otimização de despesas. As réguas são gráficos de comparações, com origem nos indicadores, que podem ser comparativas ou não.

Tais processos contemplam a estruturação primária da ferramenta, passando-se sequencialmente às definições pertinentes do processo.

2.3.3 Definições das metas preliminares do orçamento

Na definição das metas preliminares do orçamento, feita pelos gestores dos pacotes, são preliminarmente decididas as metas para todas as contas contábeis. Nesse momento se pode observar dois tipos distintos de contas: as contas que podem ser gerenciadas diretamente pelos gestores das entidades e as que não são gerenciáveis pelos mesmos (um exemplo pode ser a conta de energia elétrica). Para as contas gerenciáveis, o gestor deve determinar as metas para cada entidade e depois soma-las para identificar o total a ser gasto pela Organização. Quando a conta não for gerenciável, o gestor deverá determinar a meta orçamentária para a empresa e depois fazer o rateio entre as outras entidades.

As metas de gastos devem ser definidas se baseando no indicador global e devem ser divididas em dois grupos, metas de preço e metas de consumo. As metas de preço podem ser decididas através da análise de contrato, observando os principais fornecedores e escolhendo

uma estratégia de negociação com os mesmos. As metas de consumo são um pouco mais complexas, conforme citado por Grippa (2005), pode ser separado em quatro alternativas:

- **Análise Histórica:** os dados referentes ao ano passado são analisados. É preciso levar em consideração as metas do planejamento estratégico e se no ano anterior os planos foram realizados ou não;

- **Comparações Sistêmicas:** procura-se uma comparação interna sobre os indicadores globais de outras entidades, e para isso é necessário dividir as entidades de acordo com a análise de clusters feita na etapa anterior, procurando realizar uma comparação justa e linear entre as entidades. Nesse momento se cria uma “régua”, decidindo o valor limite para a despesa em análise. O local onde a “régua” é traçada pode ser colocada subjetivamente ou utilizando técnicas estatísticas, normalmente média ou mediana (BARCELLOS, 2006);

- **Base-Zero:** construção de metas de todos os itens, decidindo as regras para o consumo dos recursos e observando no mercado os custos desses recursos, segundo Lunkes (2009) pode ser definido como um orçamento que projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez;

- **Referência Externa:** utiliza-se uma referência de mercado para análise comparativa.

Depois da definição prévia das metas, os gestores devem simular de forma global os impactos das metas nos resultados das entidades.

2.3.4 Negociações do Orçamento

Nas negociações do orçamento são divulgadas, pelos gestores dos pacotes, as metas previamente determinadas por eles. Se as metas apresentadas forem consideradas não satisfatórias pelo gestor da entidade, o mesmo pode propor uma meta nova, com a devida formalização e justificativa para que este ajuste seja realizado. O gestor da entidade deve negociar com o gestor do pacote a aceitação das metas propostas. A consolidação do orçamento é realizada pelos donos dos pacotes/entidades junto com seus respectivos gestores. Também é feita nesta etapa a preparação dos padrões para a redução dos gastos (INDG, 2010).

Silva (2013, p. 51-52) também assevera que a negociação parte da “definição das metas preliminares propostas pelos gestores de pacotes, a gestão da empresa analisa e negocia as metas preliminares com os gestores de pacotes, para torná-las definitivas”. Ressalta-se que as metas negociadas demandam compreender conformidade às metas corporativas da empresa.

2.3.5 Consolidações do Orçamento

Após a finalização da negociação das metas, o orçamento é fechado e se realiza uma análise do seu impacto sobre as metas da Organização. Caso não esteja de acordo, iniciam-se os ajustes que forem necessários para conseguir a aprovação final do Orçamento Matricial (BARTILOTTI, 2006). Após a aprovação final, o GMD deve ser oficializado e amplamente divulgado para toda a Empresa, juntamente com as novas regras de gastos.

2.3.6 Acompanhamentos do Orçamento

Nesta etapa é realizada a verificação e o controle do GMD, onde são feitas as comparações entre os resultados realizados no período e as metas orçamentárias definidas, procurando verificar desvios e decidir potenciais ações de melhoria (WANZUIT, 2009). Existem três ferramentas de controle usadas para esta fase (INDG, 2010):

- Matriz de Acompanhamento: é uma planilha onde são colocadas as metas de cada pacote, os gastos realizados no período e o respectivo desvio da meta. É recomendado ser feita uma atualização no mínimo mensal dessa matriz, possibilitando uma ação corretiva caso seja necessário para o próximo mês.

- Gestão à Vista: é uma ferramenta gráfica de acompanhamento visual que possibilita às áreas envolvidas observarem a sua performance acumuladas em cada pacote.

- Relatório de Anomalia: O gestor da entidade/pacote prepara o relatório quando alguma meta mensal ou acumulada não for atingida. Este objeto é utilizado para verificação e posterior correção dos desvios, através do levantamento de motivos geradores e da proposição de ações corretivas para o atingimento das metas.

Segundo Cooper e Slagmulder (2003), a gestão orçamentária se tornou uma ferramenta crucial para a sobrevivência das empresas. Porém, não é suficiente apenas reduzir os custos, é preciso administrá-los de modo a reforçar o posicionamento estratégico e, além disso, buscar a parceria com clientes e fornecedores.

2.4 BENEFÍCIOS GERENCIAIS DO GMD

Segundo Moreno Junior (2011, p. 05) “o orçamento empresarial pode ser entendido como uma quantificação do planejamento estratégico da empresa desdobrando as metas de receitas e despesas para os gerentes dos setores”. Segundo Santos et al. (2008) a construção do orçamento empresarial subentende e exige a instituição de um arquétipo capaz de projetar e notabilizar a empresa, haja vista o cerne futuro e em termos de resultados, trânsito e fluência

de caixa e patrimônio, assente à informações pretéritas, bem como as comutações hodiernas ocorridas em cenário econômico, ou estruturalmente intrínseca à própria organização.

Neste aspecto, objetivou-se a fundamentalização das ferramentas gerenciais em âmbito orçamentário e conseqüentemente, as mesmas ao promover benefícios às organizações. De acordo com Conte e Dutra (2014, p. 105) “o estudo do processo de implantação do orçamento matricial permite um acompanhamento dos gastos, comparação entre os valores planejados e realizados, avaliação de desempenho de cada setor, controle duplo dos gastos em forma de matriz”. Padoveze (2012 *apud* CONTE; DUTRA, 2014, p. 111) assevera neste sentido que:

O orçamento matricial, também conhecido como gerenciamento matricial, propõe uma análise detalhada dos gastos da empresa, introduzindo metas de redução específicas para cada setor, com desafios capazes de serem atingidos. É compatível em empresas de todos os tamanhos e perfis. Pode-se dizer que possui o objetivo de fazer mais, gastando menos

Padoveze (2012) coloca ainda que o gerenciamento matricial, enquanto ferramenta de gestão é empregado no controle e planejamento do dispêndio fixo, e atrelado aos princípios de controle cruzado; dupla responsabilidade; vicissitude antagonista; aplicabilidade singular e na cultura orçamentária distendida à variações (*apud* CONTE; DUTRA, 2014). Neste cerne, Dalpaz e Trentin (2014, p. 89) citando Padoveze e Taranto (2009) corroboram:

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

Conte e Dutra (2014, p. 122) ratificam quanto aos benefícios do GMD, que: “[...] fornece informações de qualidade que orientam a tomada de decisão. [...] Ter as informações disponíveis, em tempo hábil permite analisar qual a melhor decisão a ser tomada e com isso obtém-se o sucesso da empresa”. Tendo em vista a abordagem tradicional, o sistema de controle orçamentário institui-se limitado à projeção anual - avaliada mensalmente à prestação de contas coadunada ao conselho administrativo das empresas - e ao uso de artifícios e procedimentos de pressão às áreas que por vezes não se apresentam formalizados e

sistemáticos. Assim sendo, “não existe forte ênfase na análise de processos e em sua integração com a estratégia da empresa” (SILVA; GONÇALVES, 2008, p.166).

De acordo com Zdanowicz (2005, p. 02) “a principal característica do orçamento matricial é a presença de regras claras e de um controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor”. Entretanto, para que de fato exista o controle eficiente do orçamento matricial, deve haver uma metodologia adequada aos processos operacionais (ZDANOWICZ, 2005).

Diante disso, o GMD alude contribuições significativas posto que por intermédio do controle cruzado alocam-se duas pessoas responsáveis pela sistemática precissão das despesas. Cabe ponderar que na Matriz Orçamentária, ao Gestor da Entidade destina-se a abrangência vertical na análise de despesas, enquanto ao Gestor de Conta há abrangência horizontal, transpondo os diversos centros de custos da organização (MARÇOLA; ANDRADE, 2010). Outra contribuição decorrente da adoção do GMD consiste no fato de que o Planejamento Orçamentário passa a ser tratado como a atividade que intenta a planificação contemplativa de todas as despesas previstas à determinada área dentro da organização. Resulta do estudo das despesas de forma unificada e em distribuição temporal, ainda determina e define as metas orçamentárias assente às análises produzidas pelos gestores. “O controle, neste contexto, consiste no sistemático acompanhamento da evolução das despesas e na tomada de ações corretivas a fim de atingir o plano traçado” (MARÇOLA; ANDRADE, 2010, p. 06).

Para Dalpaz e Trentin (2014, p. 91) entre os benefícios do GMD, tem-se a questão do controle cruzado que “proporciona mais transparências às operações” [...] “os informes gerenciais utilizam-se de forma constante do orçamento matricial, e inúmeras decisões são tomadas em decorrência do orçado ou realizado constante no orçamento matricial” (DALPAZ; TRENTIN, 2014, p. 92). Assim sendo, afirmam os autores que há ganho qualitativo nas projeções mensais e a definição orçamentária estrutura-se de forma mais criteriosa, resultando em economias em relação aos valores previamente orçados (DALPAZ; TRENTIN, 2014).

De acordo com Sá (2005 *apud* STEPHANOU, 2012, p. 37) “o GMD não apenas auxilia na alocação de recursos na fase de elaboração do orçamento, mas também busca, ao contrário de métodos mais tradicionais, antecipar-se ao erro na fase do controle orçamentário”. Já segundo o INDG (2010 *apud* STEPHANOU, 2012, p. 38) o GMD possui fundamentalmente o benefício de examinar detalhadamente os “gastos e despesas, metas de redução específicas para cada área e desafios compatíveis com o potencial de ganho”. De acordo ainda com Stephanou (2012, p. 54) “o GMD pode ser uma ferramenta de grande ajuda,

mas precisa ser utilizado corretamente, com controle total e ações efetivas, além de metas correspondentes à realidade das entidades”.

De forma resumida, conforme Figura 4, tem-se um comparativo entre o método tradicional a gestão matricial de despesas.

Figura 4 – Comparativo Tradicional x GMD

Formas Tradicionais de Orçamento	Gestão Matricial de Despesas
Redução de despesas de cima para baixo	Redutor de despesas com negociação
Ausência de exame detalhado dos gastos	Exame detalhado das despesas
Desafios desiguais para as áreas	Desafios compatíveis com o potencial de cada área
Ônus da prova com a Diretoria	Ônus da prova com a Gerência
Beneficia maus gestores	Benefício para todas as áreas
Poucas auditorias contábeis	Constante auditorias contábeis
Reuniões somente na confecção do orçamento	Reuniões mensais de resultados
Difícil correção de desvios	Rápida identificação e correção de desvios
Centralização	Descentralização

Fonte: Adaptado de Nogueira et al. (2012).

A seguinte figura demonstra que a ferramenta em relação ao método tradicional, apresenta relevância frente a redução e detalhamento das despesas, compatibilidade de desafios e benefício geral, além de controles sequenciais, processos mais descentralizados, produzindo autonomia e correção de desvios por segmento investigado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O Estudo foi realizado em uma Empresa de grande porte do setor alimentício situada no Rio Grande do Sul, a qual iniciou a utilização do Gerenciamento Matricial de Despesas – GMD no ano de 2012 e ainda utiliza a ferramenta atualmente. A organização tem unidades distribuídas em diversas cidades do Brasil. Com o forte crescimento interno no setor alimentício no Brasil e decorrente da entrada de maior variedade de produtos importados nos últimos anos, a competição entre as empresas deste setor está cada vez mais disputada. Desta maneira, a racionalização de gastos se tornou um grande diferencial entre as organizações que buscam fomentar suas vendas e ter maior competitividade no cenário atual. Buscando ajudar a organização a conseguir sucesso nesse quesito que a metodologia do GMD foi implementada na empresa.

Do ponto de vista da sua natureza, o presente estudo classifica-se como uma pesquisa aplicada, posto conduzir à revelação perceptiva de questões específicas (COOPER; SCHINDLER, 2001). No que se refere à abordagem do problema, o trabalho compreende

metodologia quantitativa e qualitativa, sendo a primeira, decorrente do empenho da matemática para descrever os fenômenos e suas casuísticas (FONSECA, 2002), e qualitativa em virtude do emprego um conjunto de técnicas visando explicar uma situação em especial (COOPER; SCHINDLER, 2011). Ainda Cooper e Schindler (2011) colocam que a pesquisa quantitativa mensura precisamente algo, respondendo questionamentos relacionados à variáveis (quanto, com que frequência, quando e quem). Já a qualitativa focaliza a descrição, explicação e previsão dos fatos, objetivando sua descrição, construção e teste teórico, por meio das análises dos dados asseverados.

Do ponto de vista dos seus objetivos, a pesquisa é descritiva, pois busca fazer uma ampla revisão bibliográfica do conteúdo e é realizada em uma área na qual ainda existe pouco conhecimento sistematizado e acumulado. Neste sentido, corrobora Trivinos (1987) ao definir que a pesquisa descritiva exige do investigador uma série de informações acerca do objeto de estudo e ainda descreve os fatos e fenômenos de uma determinada realidade. Do ponto de vista de seus procedimentos, o trabalho é caracterizado como estudo de caso, pois se trata de uma investigação empírica de um fenômeno atual, dentro do contexto de vida real, em uma empresa específica. Este gênero de estudo é utilizado fundamentalmente quando os limites do contexto prático (realidade) e o fenômeno (teoria) ainda não estão bem definidos (YIN, 2005). Ainda Yin (2005, p. 21) destaca que o estudo de caso contribui, de maneira inigualável, “para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos, o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real”.

No que tange aos procedimentos técnicos, o presente estudo trata-se de um levantamento que segundo Gil (2010), determina-se na interrogação direta dos envolvidos, de forma a conhecer seu comportamento frente à temática. Fundamentalmente, procede-se à requisição ou subscrição das informações cabíveis e concernentes a determinado grupo de indivíduos (sujeitos participantes da pesquisa a nível referencial) acerca do problema em investigação, para sequencialmente, intermediar a análise quantitativa dos dados aferidos, através de documentação pertinente e oriunda da Gestão Matricial de Despesas (GMD), sendo por fim, construídas as conclusões correspondentes à coleta de dados.

Com relação aos procedimentos de coleta, primariamente realizou-se a sondagem, apontamento e delimitação documental dos dados empresariais da organização em estudo, compilando e analisando as informações relevantes à pesquisa. Complementarmente, definiu-se a ferramenta de investigação de dos dados no que tange ao cerne quantitativo, assim sendo, elaborou-se um questionário, que Gil (2010), pontua como o instrumento metodológico mais

adequado à aferição de objetivos descritivos. Mediante conhecimento prévio referencial do pesquisador - obtido por meio de sites de contabilidade, livros de referência na área além de estudos acadêmicos e científicos produzidos nos últimos anos e disponibilizados à pesquisa de forma ampla – estruturaram-se os questionamentos referentes à empregabilidade da GMD. Um estudo em específico fundamentou a estruturação da ferramenta (ANEXO A), de forma significativa, trata-se de uma pesquisa científica direcionada à GMD, produzida por Meriton Soares da Silva no ano de 2013 ao Programa de Pós-Graduação e Mestrado da Fundação Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE.

A ferramenta de investigação direcionou-se aos gestores e colaboradores de projeto da empresa em estudo, e, teve por função, à observação referente à percepção dos mesmos quanto ao impacto da implementação da GMD em uma empresa de grande porte do setor alimentício do Rio Grande do Sul. O grupo de colaboradores e gestores intentados a responder a ferramenta de investigação, foi denominado de ‘grupo de foco’, tal denominação, segundo Malhotra (2012), compreende o grupo cuja participação é inescusável, indispensável e fundamental à construção de considerações conclusivas acerca da pesquisa. Na contextura e estruturação do referido questionário, empregou-se a escala Likert, que consoante Mattar (2001), pondera e mensura as atitudes, onde os pesquisados não só corroboram ou refutam as colocações, como expressam e ratificam o grau de concordância ou discordância da situação manifesta. Neste sentido, a construção das alternativas de respostas ao questionário discorreu em ordem adaptada da escala de Likert, compreendendo assim, respectivamente, as opções de ‘concordo plenamente’, ‘concordo parcialmente’, ‘não concordo nem discordo’, ‘discordo parcialmente’ e ‘discordo totalmente’.

No que tange à análise dos dados, o estudo discorreu em conformidade à comparação entre o referencial teórico apresentado e as percepções dos entrevistados acerca do impacto da utilização da ferramenta na empresa em estudo. Ainda, procurando as distorções entre o que é explicitado em teoria e o que de fato nota-se na prática cotidiana, ressaltando as premissas de composição assertivas da organização frente a tal implantação, bem como, discutindo as características fundamentais decorrentes da utilização da ferramenta nos processos de orçamentação e controle empresarial. Por fim, apresentou-se as considerações da pesquisa baseadas no escopo da utilização da metodologia e seus desdobramentos nos controles gerenciais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. PERCEPÇÃO DOS GESTORES QUANTO À GMD

A partir da ferramenta de coleta de dados desenvolvida (ANEXO A), aferiu-se dados conforme exposto pelas tabelas a seguir, acerca das percepções de gestores e colaboradores da empresa em estudo, no que se refere ao impacto da GMD frente ao cotidiano de atividade. A seguir são apresentados, com o auxílio de tabelas, os resultados dos questionamentos realizados:

Tabela 1 – Conhecimento sobre a metodologia de GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	11	28%
Concordo Parcialmente	15	38%
Não Concordo nem Discordo	10	25%
Discordo Parcialmente	3	8%
Discordo Totalmente	1	3%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

No que se refere à questão 1 - *Você tem conhecimento sobre a metodologia de gestão matricial de despesas?* - Segundo os dados levantados junto à 40 gestores e colaboradores da empresa em estudo, 66% dos pesquisados afirmaram deter pleno ou parcial conhecimento acerca da metodologia, sendo que 11% dos entrevistados, denotaram não conhecer a ferramenta, e os 25% restantes, asseveraram a imparcialidade.

Tabela 2 – O modelo GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	14	35%
Concordo Parcialmente	8	20%
Não Concordo nem Discordo	10	25%
Discordo Parcialmente	7	18%
Discordo Totalmente	1	3%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

De acordo com as aferições quantitativas da pesquisa, no que se refere ao questionamento número 2 - *O modelo de gestão matricial de despesas é adequado ao controle e acompanhamento de gastos fixos de uma empresa do setor alimentício tendo em vista o Estado do Rio Grande do Sul?* 35% dos entrevistados afirmam que a ferramenta em estudo adequa-se plenamente ao controle e acompanhamento dos gastos tendo em vista o setor alimentício do Estado do Rio Grande do Sul. Ainda, em conformidade às mensurações

supracitadas, tem-se 8 entrevistados concordando parcialmente com a afirmação, 10 mantendo-se imparciais e 8 discordando da mesma questão.

Tabela 3 – A GMD e o alcance de objetivos

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	7	18%
Concordo Parcialmente	12	30%
Não Concordo nem Discordo	14	35%
Discordo Parcialmente	7	18%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Em conformidade aos dados levantados na pesquisa acerca da questão 3 - *Devido à competitividade de mercado - aqui observado no cerne do setor alimentício do Rio Grande do Sul - torna-se necessário um acompanhamento efetivo dos gastos fixos das empresas visando maximização dos resultados, assim, a metodologia de gestão matricial de despesas está contribuindo no alcance e sucesso dos objetivo?* Tem-se uma relativa disparidade no que tangencia as respostas, visto que há uma aproximação entre os que concordam parcialmente e os imparciais (65%), preponderando neste cerne, que a ferramenta não efetiva na percepção dos entrevistados, a significância frente aos objetivos como almejado de fato. Da mesma forma, 18% afirmou que discorda em parte da afirmação, corroborando neste contexto, a não percepção de alcance e sucesso total acerca dos objetivos.

Tabela 4 – GMD como motivador

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	7	18%
Concordo Parcialmente	13	33%
Não Concordo nem Discordo	12	30%
Discordo Parcialmente	7	18%
Discordo Totalmente	2	5%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Em resposta a questão 4 - *Atingir metas consiste em um motivador ao sucesso do controle e acompanhamento dos gastos fixos das empresas - tendo em vista a metodologia gestão matricial de despesas?* Aferem-se dados semelhantes à questão analisada anterior, posto a predominância entre os que concordam parcialmente e os imparciais, compreendendo um total de 63%.

Tabela 5 – GMD e o envolvimento setorial

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	10	25%
Concordo Parcialmente	10	25%
Não Concordo nem Discordo	13	33%
Discordo Parcialmente	6	15%
Discordo Totalmente	1	3%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Observando as respostas obtidas acerca da menor participação do comando nas operações de rotina quando em foco a empregabilidade da GMD, ou seja, questão 5 - *O menor envolvimento dos altos setores de comando em operações rotineiras contribui no sucesso do controle e acompanhamento dos gastos fixos da empresa em estudo, empregando-se a gestão matricial de despesas?* Obteve-se 50% de concordância com a afirmação, e corroborando o contexto, observa-se também que apenas 3% ou 1 sujeito pesquisado pontou discordância total neste cenário.

Tabela 6 – GMD e o desempenho de gestores

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	13	33%
Concordo Parcialmente	9	23%
Não Concordo nem Discordo	15	38%
Discordo Parcialmente	3	8%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Em observância a questão 6 - *Anterior à implantação da metodologia da gestão matricial de despesas, o desempenho dos gestores tinha por objetivos alcançar as metas individuais, tendo em vista as despesas fixas?* Observa-se uma neutralidade predominante, posto que a opção imparcial foi marcada por 38% dos entrevistados, em contrapartida, 33% concorda plenamente com a afirmação. Tal discrepância explica-se em razão da afirmativa, contemplar aspectos individuais à um grupamento componente da presente pesquisa, sendo que parte dos entrevistados não poderiam efetivamente, afirmar ou refutar o questionamento, posto não ter conhecimento acerca dos propósitos de hierarquia superior.

Tabela 7 – A compreensão acerca da GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	15	38%
Concordo Parcialmente	5	13%
Não Concordo nem Discordo	10	25%
Discordo Parcialmente	9	23%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Haja vista, os apontamentos originados da questão 7 - *A ausência ou limitada compreensão sobre a metodologia GMD impossibilita ou dificulta o controle eficiente e o acompanhamento eficaz dos gastos fixos da empresa em estudo?* Observa-se predomínio de concordância quanto a ausência ou limitação de conhecimento enquanto fator de dificuldade de controle eficiente dos resultados empresariais. Corroborando o ponto e de acordo com as percepções dos entrevistados, 13% concordam em parte com a afirmação. Desta forma, mais da metade dos entrevistados, assevera que esta ausência ou limitação acerca da ferramenta interfere efetivamente no controle eficiente das vertentes em estudo.

Tabela 8 – Os gastos e os controles frente a GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	7	18%
Concordo Parcialmente	20	50%
Não Concordo nem Discordo	9	23%
Discordo Parcialmente	4	10%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Complementar ao questionamento anterior, a presente averiguação ou questão 8 – *A falta de conhecimento acerca da natureza dos gastos impede ou dificulta os controles e acompanhamentos no que tange aos gastos fixos da empresa, posto o emprego da metodologia da gestão matricial de despesas?* Contempla uma observância tangencial, posto que para 50% dos entrevistados a inexistência de conhecimento no que se refere à natureza dos gastos influencia no controle dos gastos.

Tabela 9 – O envolvimento de colaboradores e a GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	14	35%
Concordo Parcialmente	16	40%
Não Concordo nem Discordo	9	23%
Discordo Parcialmente	1	3%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

A partir das respostas aferidas no questionamento 9 – *O não envolvimento ou comprometimento dos colaboradores e/ou gestores no processo de implantação dificulta o controle e acompanhamento dos gastos fixos da empresa, quando empregado a GMD?* Observa-se superioridade absoluta no que diz respeito à concordância junto a afirmação. Desta forma, constata-se que para 75% dos entrevistados, ou seja, 30 sujeitos de um total de

40, colocam que a falta de comprometimento também infere-se como agente causal às possíveis ingerências frente a implantação da metodologia de gestão matricial das despesas da empresa.

Tabela 10 – Os recursos e a GMD

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	20	50%
Concordo Parcialmente	16	40%
Não Concordo nem Discordo	4	10%
Discordo Parcialmente	0	0%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

No quesito 10 – *Os recursos tecnológicos, treinamento, equipe, etc. da empresa em estudo, demonstram que a mesma, está preparada para a aplicação da metodologia da gestão matricial de despesas?* Preponderantemente, para 90% dos entrevistados, a empresa viabiliza condições recursivas, ferramental e expediente à empregabilidade da GMD.

Tabela 11 – A GMD e os processos administrativos

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	13	33%
Concordo Parcialmente	15	38%
Não Concordo nem Discordo	10	25%
Discordo Parcialmente	2	5%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Na questão 11 - *A partir da implantação da GMD, o controle de gastos influenciou os processos administrativos visando a redução de custos da empresa em questão?* Para 71% dos entrevistados, no que remete a correlação da implantação da GMD para com o sequente resultado de controle dos gastos enquanto coeficiente pertencente ao processo administrativo, particularmente, associando o contexto à redução de custos efetiva, a ferramenta, influencia verdadeiramente nos resultados posteriores. Assim sendo, os processos administrativos da empresa, discorreram em tangência de modificação, visando alterar-se no propósito do impacto concreto e legitimado no que diz respeito à redução de forma geral.

Tabela 12 – GMD e o processo orçamentário

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	5	13%
Concordo Parcialmente	11	28%
Não Concordo nem Discordo	13	33%
Discordo Parcialmente	9	23%
Discordo Totalmente	2	5%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

De acordo com os resultados pertinentes ao tópico da questão 12 - *Com a implantação da GMD, a participação dos gestores quanto ao processo orçamentário influenciou consecutivamente nos procedimentos administrativos objetivando a redução de custos da empresa analisada?* Observa-se uma dessemelhança nas respostas, entretanto, analiticamente, pontua um predomínio total da imparcialidade, posto que 33% efetivamente marcou a opção ‘não concordo nem discordo’, e os que concordam parcialmente e discordam parcialmente, contemplam uma mesma faixa percentual, diferenciando-se em 5% da primeira para a segunda, promovendo efetiva imparcialidade no que se refere à participação dos gestores como fator de influência nestes processos administrativos.

Tabela 13 – GMD e a redução de custos

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	5	13%
Concordo Parcialmente	9	23%
Não Concordo nem Discordo	18	45%
Discordo Parcialmente	8	20%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Frente a questão 13 - *No contexto da implantação da GMD, o atingir de metas individuais influenciou nos processos administrativos no intento da redução de custos desta empresa?* Novamente, as percepções dos entrevistados contemplaram a imparcialidade, posto que 45% deles de fato não se posicionou frente ao questionamento, e as concordâncias parciais e discordâncias parciais, compreenderam uma mesma faixa percentual, anulando-se concomitantemente.

Tabela 14 – A GMD e o gestor externo

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	18	45%
Concordo Parcialmente	11	28%
Não Concordo nem Discordo	8	20%
Discordo Parcialmente	3	8%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

De acordo com os dados levantados pela questão 14 - *A GMD necessariamente é acompanhada por um gestor externo ao seu centro de custo – o gestor de pacotes, assim, mensalmente são remetidas as informações acerca dos desvios das áreas em relação ao orçamento e por fim, neste processo pode ocorrer uma assimetria nas informações?* 73% dos entrevistados, apontou como fator de assimetria nas informações, a externalização gerencial ao centro de custo. Desta forma, tem-se que a assimetria ou discrepância no que se refere às informações influenciam a decorrência dos processos, de fato, um gestor externo que não contemple o conhecimento adequando ao centro de custo que mensura resultados, pode impactar negativamente, nas premissas e bases de ação subsequentes.

Tabela 15 – GMD e os processos

Perguntas / Respostas	Total	%
Concordo Plenamente	12	30%
Concordo Parcialmente	17	43%
Não Concordo nem Discordo	10	25%
Discordo Parcialmente	1	3%
Discordo Totalmente	0	0%

Fonte: Elaborado pelo pesquisador (2015).

Haja vista, os resultados oriundos do tópico pesquisado, questão 15 - *O relacionamento existente entre os gestores de áreas e o gestor de pacote - atentando-se ao processo orçamentário – apresenta características de tranquilidade e harmonia?* Remetendo entendimento acerca das percepções individuais da relação entre gestores internos e externos ao centro de custo, tem-se que para 63% dos sujeitos de pesquisa, apesar da questão anterior afirmar que a externalização pode promover assimetria informativa, o relacionamento entre os agentes discorre em característica harmônica e tranquila.

4.2 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A partir dos levantamentos apontados observam-se predominância nas respostas no que diz respeito à falta de conhecimento como coeficiente estratégico à eficiência dos controles e acompanhamentos. Tal factóide eleva-se como causador ou fomentador dos influxos e defluências ingerenciais no que se refere ao manejo e auditoria frente a ferramenta e a natureza dos gastos. Ainda, tem-se observância quanto à correlação da implantação da GMD para com o sequente resultado de controle dos gastos enquanto coeficiente pertencente ao processo administrativo, particularmente, associando o contexto à redução de custos

efetiva, como ferramenta que influencia verdadeiramente nos resultados posteriores, desta forma, os processos administrativos da empresa, discorreram em tangência de modificação, visando alterar-se no propósito do impacto concreto e legitimado no que diz respeito à redução de forma geral. Corroborando isso, Barcellos (2006) já pontuava que o Gerenciamento Matricial de Despesas ultrapassa a função de ferramenta de orçamento para compor-se como estratégia empresarial oferecendo e promovendo mudanças estruturais além de culturais acerca do controle de gastos. Também observou-se que as metas individuais não caracterizam factóide de relevância à aferição das propostas de amplitude empresarial no que remete à redução decorrente da implantação da GMD e frente a isto, Silva (2004) afirma que o GMD tem como objetivo principal, desenvolver o núcleo de gerência empresarial na busca por possibilidades de redução de gastos, de forma criteriosa e justa, sempre tentando atingir a meta da corporação. De fato, corrobora o entendimento originado da pesquisa, no que se refere as percepções de que a meta individual não remete factóide de influência relevante, apenas o contexto mais amplo e abrangente intercorrente das fundações empresariais no que se relaciona às metas. Já quanto à assimetria das informações, frente o processo de consumo de recursos empresariais, tendo em vista a eficiência, os agentes demandam informações simétricas e assertivas (LOPES, 2005; MARTINEZ, 1998), assim sendo, o comportamento avesso (informações assimétricas) apresentam tendência de redução, a partir do emprego do processo orçamentário nas empresas. Neste processo, discutem-se as metas organizacionais, produzindo maior comprometimento dos agentes, de maneira ainda, a produzir refutação ao oportunismo por vezes originado (HOPWOOD, 1972). Desta forma, assevera-se que as externalidades podem desenvolver-se enquanto coeficientes de assimetriação das informações, principalmente, se considerado um contexto anterior de relativa falta de conhecimento amplo seja por parte dos colaboradores pesquisados, ou frente aos níveis hierárquicos mais elevados da empresa em estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo identificar a percepção de colaboradores e gestores de projeto no que diz respeito ao impacto decorrente da implementação da GMD frente ao contexto de uma organização de grande porte do setor alimentício do Rio Grande do Sul, para tanto foram entrevistados 40 indivíduos por meio de questionário estruturados. Como principais resultados evidenciaram que de forma genérica e contemplativa, o GMD é tido como uma metodologia eficiente e eficaz aos propósitos da organização empresarial em

estudo, posto adequar-se as suas propostas (questão 2), ainda corroborando que o individualismo das metas não assevera benefício (questões 4, 6 e 13), visto que a ferramenta compreende uma abrangência mais esférica. Ainda e principalmente, a empresa apresenta-se em condições de fornecimento recursivo ao desenvolvimento da mesma (questão 10). Porém, discrepâncias significativas foram apontadas, tendo em horizonte, a eficácia da ferramenta. Neste contexto, conforme posições oriundas da pesquisa, a falta de conhecimento de forma geral em relação as premissas da ferramenta e alusivamente à seara do origem dos gastos, impacta diretamente na valência e efetividade do GMD (questões 7 e 8). Por fim, outro tópico factóide a vicissitude do GMD, compõem-se da conjuntura de comprometimento dos arrolados ao processo prático do emprego da ferramenta, visto que segundo as próprias percepções dos entrevistados, tal cerne induz e sugestiona dados, comportamentos e ações, imiscuindo-se nos resultados finais (questão 9).

Conclui-se, a partir dos dados evidenciados, que a ferramenta apresenta-se como factóide de significância frente aos resultados empresariais quando em análise a seara do GMD. Ressalta-se a importância do amplo conhecimento acerca da mesma, visto que interfere e produz discrepâncias pertinentes nos resultados almejados, sua assimetização também se faz intercorrente e necessária, visto a promoção de resultados mais confiáveis e exatos, isto aliado ao comprometimento e segurança no desenvolvimento das atividades dos colaboradores citados.

Como limitação do estudo, menciona-se a ausência de tempo maior para a aplicação dos questionários, posto o período escasso de disposição dos entrevistados para a efetivação das respostas necessárias à este estudo. Outro ponto consiste na percepção ser algo mais particular, detendo-se à especificidade da empresa investigada, sendo que sem adaptações os resultados aqui aferidos não podem ser aplicados à outras organizações. Assim sendo, como sugestão para pesquisa futuras, pode-se discorrer em cerne mais amplo, direcionando-se o entendimento aos impactos efetivos frente a economia de um segmento específico dos negócios que empregam a ferramenta estudada.

REFERÊNCIAS

BARCELLOS, A. S. F. Análise Crítica da Implantação do Orçamento Matricial numa Empresa do Setor Jornalístico: O caso da RBS Jornal. Trabalho de conclusão (Graduação em Engenharia d Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

BARTILOTI, V. F. **O Orçamento Matricial e o Controle de Gastos Fixos: Estudo de Caso de uma Empresa de Telecomunicações**. Dissertação (Mestrado Profissionalizante em Administração) – Faculdade de Estudos Administrativos. Belo Horizonte, 2006.

CONTE, J. A.; DUTRA, C. C. Orçamento matricial: estudo do processo de implantação em uma empresa do ramo metalúrgico de Caxias do Sul. In: **Revista Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças**. v. 2, n. 1, p. 105-124, 2014.

COOPER, D.; SCHINDLER, P. **Métodos de pesquisa em Administração**. 7. Ed. São Paulo: Bookman, 2001.

_____. **Método de pesquisa em administração**. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Redução de custos com inteligência. **HSM Management**. São Paulo, v. 115, p. 32-38, dez. 2003.

DALPAZ, J.; TRENTIN, G. N. S. **O orçamento matricial: controle gerencial de gastos fixos**. In: **Unoesc&Ciência – ACSA**. Joaçaba, v. 5, n. 1, p. 87-94, Jan/Jun, 2014.

FARIA, J. A. de. et al. A assimetria da informação na elaboração do orçamento: uma análise da produção científica nos periódicos internacionais entre 2005 e 2009. In: **Cont. Vista e Revista - UFMG**, v. 22, n. 02, 2011.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FREZATTI, F. Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento? In: **Brazilian Business Review**, Vitória, v. 01, 2004.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. - São Paulo:Atlas, 2010.

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

HANSEN, D. R. et al. **Gestão de custos contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HOPE, J.; FRASER, R. Beyond Budgeting: How managers can break free from the annual performance trap. In: **Harvard Business School Press**. 2003.

HOPWOOD, A.G. An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. In: **Journal of Accounting Research**. p. 156 – 182, 1972.

INDG. **Manual de Treinamento. Gerenciamento Matricial de Despesas**. Disponível em: <http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento_matricial.pdf> . Acesso em: 25 out. 2014.

LOPES, A. B. M. E. **Teoria da Contabilidade: uma Nova Abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Manual de orçamento**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MAGALHÃES, A. dos R. **Aplicação do orçamento matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa**. 2009. Dissertação. (Mestrado). Curso de mestrado em Engenharia Mecânica. Taubaté, SP, 2009.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARÇOLA, J. A.; ANDRADE, J. H. de. Gerenciamento Matricial de despesas na área de Operações: proposta e implantação em uma empresa metalúrgica de grande porte. In: **XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP/2010**. São Carlos/SP, 12 à 15 de Out, 2010. Disponível em: < <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010tnsto113739-15235.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2015.

MARTINEZ, A. L. Agency Theory na Pesquisa Contábil. ENCONTRO DA ANPAD ENANPAD 98, 22. **Anais...** Foz do Iguaçu (PR), set. 1998.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORENO JUNIOR, C. **Análise da implementação de ferramentas de gestão matricial de despesas: caso de uma empresa do setor metal-mecânico**. Trabalho de Conclusão de Curso. UNISEB. Ribeirão Preto, 2011.

NOGUEIRA, R. et al. **Gestão matricial de despesas. Manual prático**. Coleção gestão em foco. v. 04. ed. 01. Belo Horizonte. Cymo, 2012.

SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005. 300p

SANTOS, J. L. dos. et al. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, A. C. **Caracterização do uso de Sistemas de Controle Orçamentário: Um Estudo Multi-Caso**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

SILVA, M. S. da. **Impactos do controle orçamentário: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose**. 2013. 91 f. Dissertação. (Mestrado). Pós-graduação em Ciências Contábeis. Fundação Instituto Capixaba de pesquisas em contabilidade, economia e finanças. FUCAPE, Vitória / ES, 2013.

SILVA, A. C.; GONÇALVES, R. C. de M. G. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi caso**. Congresso USP FIPECAFI. 2006.

_____. Aplicação da abordagem contingencial na caracterização no uso do sistema de controle orçamentário: um estudo multicaso. In: **Revista de Gestão da Tecnologia e**

Sistemas de Informação, v. 5, n. 1, p. 163-184, 2008. Disponível em: < http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2734318&o-rden=0>. Acesso em: 19 jun. 2015.

SOUZA, A. A. Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos. In; **Congresso ANPCONT**, 4, 2010, Natal. Anais... ANPCONT, 2010.

SOUSA, A. N. L. de. Globalização: Origem e Evolução. In: **Caderno de Estudos Ciência e Empresa**. Teresina, ano 8, n. 1, jul, 2011. Disponível em: < <http://www.faete.edu.br/revista/Artigo%20Andreia%20Nadia%20Globalizacao%20ABNT.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2015.

STEPHANOU, J. P. S. **A adoção do gerenciamento matricial de despesas na Justiça Federal do Rio Grande do Sul**. Trabalho de conclusão de curso. Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Porto Alegre, 2012. Disponível em: < <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/72808/000886295.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 19 jun. 2015.

TRIVINÕS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WANZUIT, D. R. D. **Proposta de uma Sistemática de Apoio à Implementação do Orçamento Matricial – O Caso de uma Indústria de Alimentos**. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2009.

WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial: tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983, 285p.

ZDANOWICZ, J. E. Orçamento Matricial como método de gestão. In: **Jornal do Comércio**, Porto Alegre, p. 02, 18 abr. 2005.