Análise crítica do processo de implantação do Gerenciamento Matricial de Despesas: o caso de uma empresa do setor siderúrgico

Rafael Duarte Alcoba (UFRGS) – alcoba@producao.ufrgs.br

Francisco José Kliemann Neto (UFRGS) – kliemann@producao.ufrgs.br

Resumo: O setor siderúrgico sofreu nos últimos anos transformações a nível mundial. A entrada de novos *players* e as modificações nas relações internacionais inserem o setor em um ambiente de alta competitividade, o que torna a racionalização das despesas uma necessidade para as empresas que buscam espaço no presente cenário. Nesse contexto o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), originalmente chamado Orçamento Matricial, é uma ferramenta que apóia o planejamento e a racionalização das despesas, auxiliando as empresas a manterem-se competitivas. O presente trabalho teve como objetivo analisar criticamente o processo de implantação do GMD em uma empresa do setor siderúrgico. A pesquisa de campo realizada permitiu visualizar como a ferramenta foi (e mantém-se) utilizada na companhia, além de identificar os principais benefícios por ela proporcionados, as melhorias realizadas ao longo dos anos, as suas limitações, os seus desdobramentos e os fatores-chave para o sucesso na sua implantação.

Palavras-chave: Gerenciamento Matricial de Despesas; orçamento matricial; racionalização de despesas.

Abstract: In recent years the steel industry has undergone a global transformation. The entry of new players and the changes of international relations put the sector toward a highly competitive environment, which makes the rationalization of expenditures a necessity for companies that seek space in this new worldwide configuration. In this context the Expenditure Matrix Management (EMM), originally called Matrix Budget, is a tool that support the planning and the rationalization of expenditures, helping companies to remain competitive. This study aimed to critically analyze the implementation process of the EMM in a steel company. The fieldwork allowed us to visualize how the EMM was (and remains) utilized in the company, beyond identify the main benefits provided by it, the improvements made over the years, the limitations, the changes and the key factors for the success in its implementation.

Key words: Expenditure Matrix Management; budget; rationalization of expenditures.

1. Introdução

O mundo contemporâneo apresenta um cenário de constante mutação no que diz respeito aos aspectos econômicos e sociais. A redução de barreiras alfandegárias e a criação de grandes mercados de livre comércio modificaram as características de competição entre as empresas, tornando-a mais acirrada e de nível mundial.

A configuração atual de alta competitividade afeta as empresas de formas variadas; contudo, o desenvolvimento de ferramentas de controle e de melhoria das atividades e a busca pela redução dos gastos é um objetivo cada vez mais em voga para que se obtenha êxito no presente mercado. Estabelecer métricas para a gestão, para o acompanhamento e para o controle dos processos é requisito importante para a consolidação de uma empresa no atual ambiente competitivo. Para Ferraz *et al.* (1996), especificamente as empresas dos setores de *commodities* devem ser capazes de explorar ao máximo todas as fontes de redução de custos para aumentar sua competitividade em um mercado que se torna cada vez mais concorrido.

Nesse sentido, o orçamento é uma ferramenta tradicional amplamente utilizada nas empresas, independente do seu porte ou do seu ramo de atuação. Para Welsch (1983), orçamento é "a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das suas subdivisões".

Devido aos resultados obtidos com a utilização do sistema orçamentário auxiliando no desenvolvimento das empresas, as ferramentas orçamentárias têm sido aprimoradas ao longo dos anos, assim como novos métodos têm surgido (BARCELLOS, 2006). De acordo com Lunkes (2003), inicialmente havia o orçamento empresarial, que tinha como ênfase a projeção dos resultados e o posterior controle, sendo assim de característica não antecipatória. Durante a segunda fase, com o orçamento contínuo, introduziu-se a perspectiva de revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do próximo ano. O passo seguinte foi o surgimento do Orçamento de Base Zero (OBZ), no qual os gestores estimavam e justificavam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas atividades no mercado naquele momento. Na última década diversas empresas brasileiras de classe mundial têm adotado, e obtido resultados muito satisfatórios, com o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), o qual é considerado uma evolução do OBZ, enquanto conceito e prática (VIEIRA, 2011). O OBZ e o GMD são um divisor na evolução da ferramenta orçamentária, pois enquanto o orçamento empresarial e o orçamento

contínuo podem ser apenas considerados ferramentas de planejamento financeiro, o OBZ e o GMD agregam a funcionalidade de racionalizar as despesas.

Entretanto, apesar de ser muito utilizada e apresentar ganhos financeiros relevantes nas empresas em que foi implementada, esta técnica é pouco explorada na literatura. A escassez de artigos e de revisões da ferramenta na literatura é, de certa forma, a causa fundamental para que o GMD tenha diversas interpretações e aplicações, muitas vezes sendo subutilizada e não necessariamente posicionada de forma adequada aos demais programas de melhoria/controle das empresas.

Dessa forma, o presente trabalho tem como objetivo realizar análise crítica sobre o processo de implantação do GMD em uma empresa de grande porte do setor siderúrgico do Rio Grande do Sul, a partir da revisão do conceito e da aplicabilidade do GMD como ferramenta que proporcione uma redução de gastos e leve à melhoria contínua.

Este artigo delimita-se a apresentar o GMD da empresa analisada, explicitando sua estrutura de implantação e os desdobramentos ocorridos na ferramenta ao longo dos anos, bem como os resultados oriundos dela. Cabe salientar que este estudo não tem como objetivo criar uma metodologia para a implantação do GMD e, tampouco, colocar as melhorias propostas em prática para analisar seus resultados.

O artigo está distribuído nos seguintes capítulos: introdução, referencial teórico, metodologia, estudo de caso e conclusões. Na introdução contextualiza-se a problemática abordada no estudo, a relevância do projeto, os seus objetivos e a sua delimitação. No referencial teórico busca-se, através de uma revisão na bibliografia existente, rever o conceito de GMD, fornecendo fundamentação teórica sobre o assunto abordado. Na metodologia apresenta-se o cenário atual onde a empresa está inserida, além de realizar uma classificação da pesquisa e o detalhamento das etapas da mesma. No capítulo estudo de caso, através da pesquisa de campo, o processo de implantação do GMD é detalhado e faz-se uma análise crítica sobre o caso apresentado. Finalmente, a última seção apresenta as conclusões obtidas com a realização do estudo.

2. Referencial Teórico

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) teve sua origem no ano de 1998 na AMBEV. A empresa adaptou a metodologia do Orçamento Base-Zero na elaboração do seu

orçamento para o ano de 1999. O projeto, intitulado Volta às Origens, obteve resultados excelentes e atingiu uma economia nos gastos fixos na ordem de R$152 milhões em relação ao ano anterior (GRIPPA apud CASTANHEIRA, 2005). Após o grande sucesso alcançado, a metodologia foi estruturada e formalizada pelo Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial (INDG). Apesar da crescente utilização do método nas empresas, o GMD ainda é muito pouco desenvolvido no meio acadêmico, não tendo sido encontrado nenhum referencial teórico em periódicos reconhecidos da área.

No início de sua utilização o GMD era (em muitas empresas ainda é), conhecido como Orçamento Matricial (OM). Porém, segundo Vieira (2011), uma visão mais moderna e ampla acerca do OM, cujo objetivo é a otimização do resultado econômico global da organização, o desdobra em 3 ferramentas, complementares entre si: GMD (Gerenciamento Matricial de Despesas), GMR (Gerenciamento Matricial de Receitas) e DDO (Diagnóstico de Desempenho Operacional). O primeiro está focado na redução dos gastos fixos, o GMR na maximização dos resultados e o DDO na redução das despesas operacionais, principalmente no que se refere aos custos variáveis, conforme ilustrado na Figura 1.

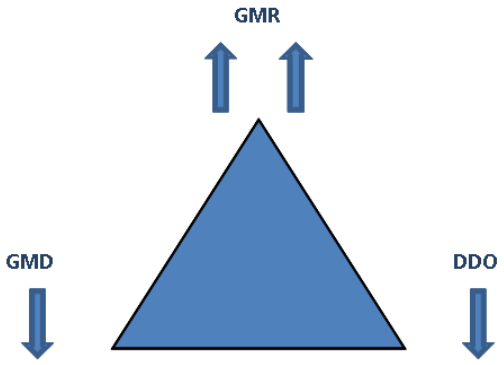

Figura 1 – Integração entre GMD, DDO e GMR na estruturação do OM

Fonte: Vieira (2011)

O GMD recebeu este nome visto que nesta metodologia o orçamento é formulado e o desempenho da empresa é acompanhado através de matriz de despesas, conforme ilustrado na Figura 2. Através do cruzamento entre as entidades (unidades organizacionais ou centros de custo) e os pacotes (agrupamento de contas contábeis com a mesma característica), são formuladas e controladas as metas da empresa. Segundo Beber (2007), empresas que já estão estruturadas dentro de perspectiva funcional e que apresentam contabilidade de custos organizada sob a lógica de centros de custos tendem a adaptar-se mais facilmente ao GMD.

		Donos das entidades				
		Gestores das entidades				
		ENTIDADES	Entidade 1	Entidade 2	Entidade 3	Entidade *j*
Donos dos pacotes	Gestores dos pacotes	**PACOTES**	Meta	Meta	Meta	Meta
		Pacote 1				
		Pacote 2				
		Pacote 3				
		Pacote *i*				
		Meta Total das Entidades				

Figura 2 – Estrutura geral do GMD
Fonte: adaptado de Grippa (2005)

2.1 Princípios e premissas do Gerenciamento Matricial de Despesas

O GMD é um instrumento gerencial utilizado para o planejamento e para o controle orçamentário e que identifica oportunidades a curto e médio prazos de redução de gastos fixos, examinando-os de forma detalhada. A implementação do GMD está baseada em três princípios (INDG, 2010):

- Controle cruzado: todas as despesas orçadas devem ser acompanhadas por duas pessoas;

- Desdobramento dos gastos: para a definição das metas, todos os gastos devem ser detalhados até o nível de atividades e de unidade orçamentária;

- Acompanhamento sistemático: institui dinâmica de acompanhamento dos resultados, comparando-os com as metas e definindo ações corretivas para os desvios.

O principal objetivo do GMD é envolver o núcleo gerencial da empresa na busca de oportunidades de redução de gastos, de maneira justa e criteriosa, visando atingir a meta corporativa da organização (SILVA, 2004). O GMD extrapola a função de uma simples ferramenta orçamentária e sua implantação fundamenta-se em um trabalho estratégico para a empresa, proporcionando mudança de estrutura e de cultura sobre o controle de gastos (BARCELLOS, 2006). De acordo com INDG (2010), a metodologia possui três premissas básicas:

- Exame detalhado dos gastos e despesas;

- Metas de redução específicas para cada área;

- Desafios compatíveis com o potencial de ganho.

Muitas técnicas orçamentárias partem do princípio de que os gastos ocorridos no passado foram corretos, realizando cortes orçamentários de forma arbitrária e linear. Desta forma acabam sendo injustas com os setores que fizeram bom uso dos seus recursos e privilegiando aqueles que gastaram em exagero (BARCELLOS, 2006). O método do GMD sugere, através da utilização de comparações sistêmicas, que o corte nos gastos seja feito após exame detalhado de como estes gastos foram gerados, permitindo que as metas sejam coerentes com a capacidade de ganho de cada área.

2.2 Etapas de implantação do Gerenciamento Matricial de Despesas

Segundo INDG (2010), o processo de elaboração do GMD deve ocorrer de acordo com as etapas: (i) preparação da base orçamentária; (ii) preparação e coleta de dados; (iii) definição das metas preliminares do GMD; (iv) negociação do Orçamento; (v) consolidação do Orçamento e (vi) acompanhamento do Orçamento. A seguir, cada uma dessas etapas será brevemente descrita.

2.2.1. Preparação da base orçamentária

Trata-se da fase de definição da estrutura geral do GMD, na qual são validados os pacotes de contas e as entidades de custos, além de ser definido quem serão os gestores e os donos de cada um deles. A Figura 3 apresenta a formação de um pacote, com as respectivas contas contábeis a ele associadas.

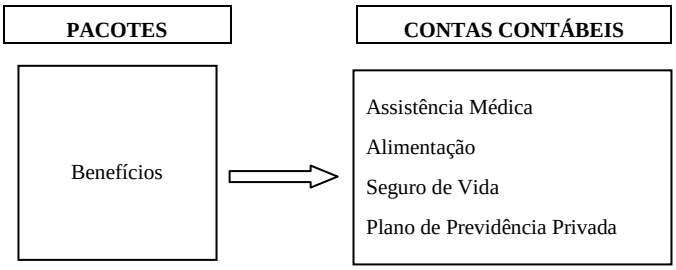

Figura 3 – Relação de pacote X conta contábil
Fonte: adaptado de Grippa (2005)

O dono de pacote define as políticas e as diretrizes do seu pacote, orienta os gerentes na definição das metas e aprova os padrões de gastos. O gestor de pacote torna-se especialista nas contas relacionadas ao seu pacote, analisa o conteúdo de cada conta e propõe as metas.

O dono da entidade aprova as metas de todos os pacotes na sua entidade. O gestor da entidade negocia com o gestor de pacote as metas e tem como função garantir o alcance das

mesmas. Os donos de pacotes/entidades são normalmente diretores corporativos, enquanto que os gestores de pacotes/entidades são usualmente gerentes.

2.2.2. Preparação e coleta de dados

Etapa composta pela análise dos subitens de despesas (contas contábeis) por parte dos gestores de pacotes, pela definição dos parâmetros de comparação, indicadores e *clusters* (agrupamento de entidades com perfil de gastos semelhantes), e pela coleta dos dados para definição das metas e treinamento dos gestores. A Figura 4 representa o desdobramento do pacote até a obtenção do indicador global desejado.

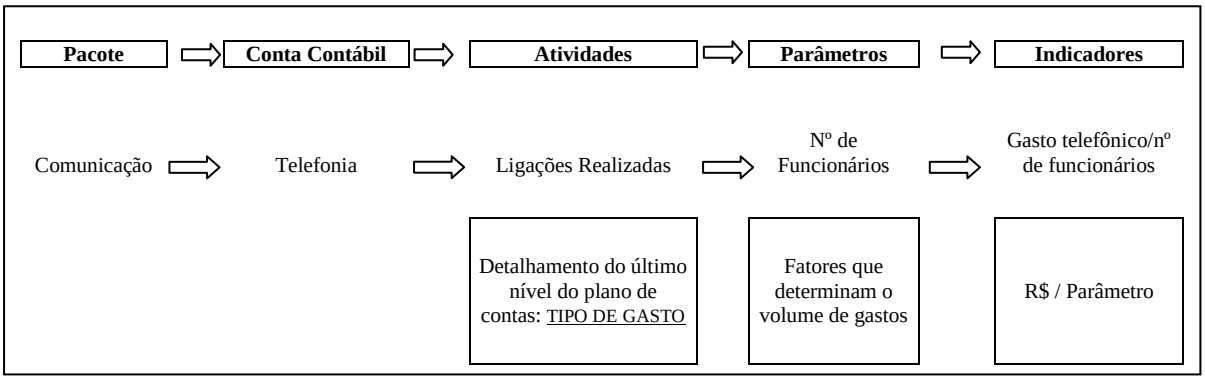

Figura 4 – Exemplo de caminho para a construção de indicador global
Fonte: adaptado de Bartilotti (2006)

2.2.3. Definição das metas preliminares do Orçamento

Esta etapa deve ser executada pelos gestores dos pacotes, os quais deverão estabelecer preliminarmente as metas para todas as contas contábeis. Nessa etapa pode-se verificar dois tipos de contas: aquelas que podem ser gerenciadas diretamente pelos gestores das entidades e as que não são gerenciáveis por estes (como, por exemplo, a conta de energia elétrica). Para o primeiro caso, contas gerenciáveis, o gestor deverá definir as metas para cada entidade e depois somá-las para identificar o total a ser gasto pela empresa. Quando a conta contábil não for gerenciável pela entidade, o gestor deverá estabelecer a meta orçamentária para a empresa e depois rateá-la entre as entidades. Nesse último caso, o gestor do pacote terá uma função importante para a redução dos custos, uma vez que é o gestor do pacote o responsável por gerenciar essas contas (GRIPPA, 2005).

A definição das metas de gastos deve ser baseada no indicador global e pode ser divida em dois subgrupos: metas de preço e metas de consumo, conforme a Figura 5.

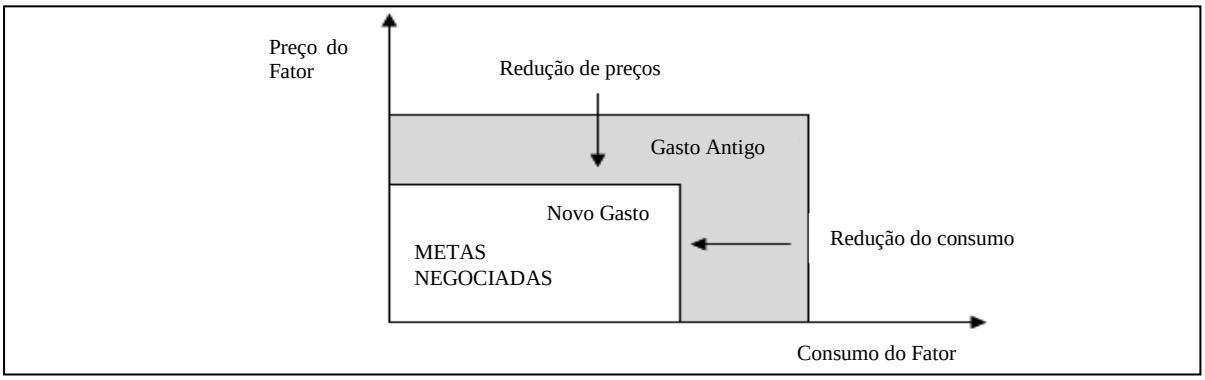

Figura 5 – Decomposição dos gastos: preço e consumo
Fonte: adaptado de Barcellos (2006)

As metas de preço podem ser estabelecidas através da análise de contratos, identificando os principais fornecedores e definindo uma estratégia de negociação com os mesmos.

Para as metas de consumo, Grippa (2005), apresenta quatro alternativas:

- Análise histórica: analisam-se os dados referentes ao ano anterior. Deve- se levar em consideração metas do planejamento estratégico e se no ano anterior os planos de ações foram realizados ou não;

- Comparações sistêmicas (estabelecimento de ‘réguas’): busca-se uma comparação interna sobre os indicadores globais das diversas entidades, e para isso dividem-se as entidades de acordo com a análise de *clusters* executada na etapa anterior, buscando realizar uma comparação entre as diferentes entidades. Nesse momento traça-se uma ‘régua’ no gráfico (Figura 6), determinando o valor limite para a despesa em questão. O ponto onde a ‘régua’ é traçada pode ser fixado subjetivamente ou utilizando-se técnicas estatísticas, normalmente média ou mediana (BARCELLOS, 2006).

- Base-Zero: construção das metas item a item, estabelecendo regras para o consumo dos recursos e pesquisando no mercado o custo desses recursos;

- Referencial externo: identificação de uma referência de mercado.

Após a definição preliminar das metas, os gestores devem simular de forma global os impactos das metas nos resultados das entidades.

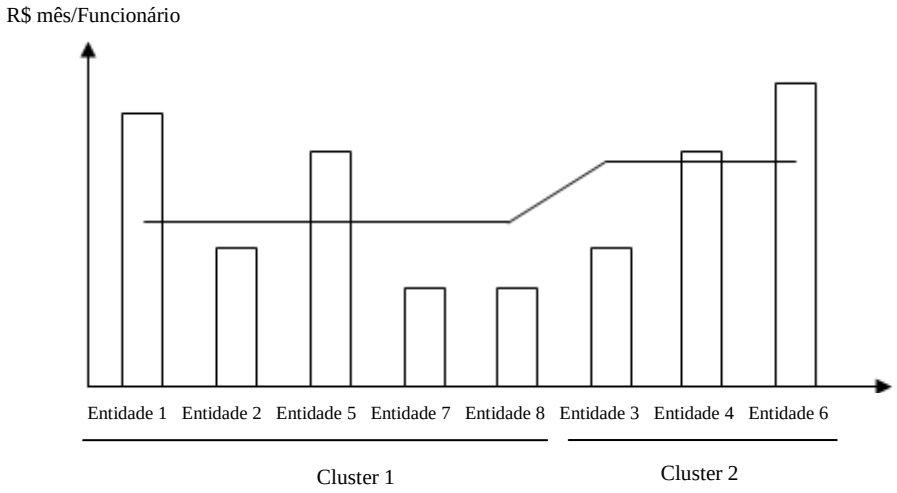

Figura 6 – ‘Régua’ para gastos
Fonte: Adaptado do Material de Barcellos (2006)

2.2.4. Negociação do Orçamento

Nesta etapa, os gestores dos pacotes divulgam as metas pré-estabelecidas por eles. Caso as metas propostas sejam consideradas inadequadas pelo gestor da entidade, o mesmo poderá propor uma nova meta, mediante a formalização e justificativa para que o ajuste seja feito. Caberá ao gestor da entidade negociar junto ao gestor do pacote a aceitação da meta proposta. A consolidação final do orçamento é feita pelos donos dos pacotes/entidades junto com seus respectivos gestores. Também é realizada nesta etapa a elaboração de padrões para a redução de gastos.

2.2.5. Consolidação do Orçamento

Com a negociação das metas encerrada, o orçamento é consolidado e faz-se uma análise do seu impacto sobre as metas corporativas da empresa. Caso estas não estejam de acordo, buscam-se os ajustes necessários para obter-se a aprovação final do Orçamento Matricial (BARTILOTTI, 2006). Finalmente, após a aprovação final, o GMD é oficializado e divulgado para toda empresa juntamente com os novos padrões de gastos.

2.2.6. Acompanhamento do Orçamento

Etapa de verificação e controle do GMD, onde são feitas comparações entre as metas orçamentárias definidas e os resultados realizados no período, buscando identificar desvios e definir potenciais ações de melhoria (WANZUIT, 2009). São três as ferramentas de controle utilizadas nesta fase (INDG, 2010):

- Matriz de Acompanhamento: planilha onde são inseridas as metas de cada pacote, os gastos realizados no período e o respectivo desvio da meta. Sugere-se a atualização mensal

dessa matriz, possibilitando que uma eventual ação corretiva seja diagnosticada para o mês subseqüente e evitando o acumulo de desvios na meta. A Figura 7 apresenta um modelo de matriz adotado no projeto de implantação do GMD na prefeitura de São Paulo.

- Gestão à Vista: ferramenta de acompanhamento visual (gráfica) que permite às áreas envolvidas verificarem as suas performances acumuladas por pacote. O gráfico deve ser fixado em lugar visível pelo gestor da entidade, buscando-se assim estimular o envolvimento e a motivação de todos colaboradores capazes de contribuir para o alcance das metas.

Período: Jan/XXXX a Dez/XXXX				
Pacote/ Conta	Realizado	Meta	Desvio	Farol
- Água, Luz e Telefone	404.297	16.876.097	-16.471.799	⇧
- Conservação e Limpeza				
- Manutenção				
- Serviço de Terceiros				

Figura 7 – Matriz de acompanhamento
Fonte: adaptado do INDG (2010)

- Relatório de Anomalia: relatório redigido pelo gestor da entidade e/ou pacote, quando determinada meta (mensal ou acumulada) não for atingida. O relatório objetiva a identificação e posterior correção dos desvios, através do levantamento das causas geradoras e da proposição de ações corretivas para o alcance das metas.

3. Metodologia do trabalho

A metodologia do trabalho será apresentada nos seguintes itens: cenário da empresa, classificação da pesquisa e etapas de execução do trabalho.

3.1 Cenário da empresa

O trabalho realizou-se em uma empresa de grande porte do setor siderúrgico situada no estado do Rio Grande do Sul, a qual iniciou o projeto de implantação do GMD no ano de 2003 e utiliza a ferramenta até a presente data. A empresa possui unidades distribuídas no Brasil, América Latina, América do Norte e mais recentemente passou a operar na Europa e na Ásia.

Dentre as diversas utilidades dos produtos siderúrgicos, podem-se destacar: construção civil, automotiva, agropecuária, mineração, petroquímica, ferroviária e naval. Altamente influenciado pela expansão da economia mundial, especialmente pelo desempenho da economia chinesa, a produção mundial de aço cresceu aproximadamente 71% na última década (1998 – 2008), interrompendo um período de 20 anos de estagnação do setor.

Com o crescimento interno do setor siderúrgico no Brasil e decorrente da entrada cada vez maior de produtos importados, a competição entre as empresas deste setor está cada vez mais acirrada. Desta forma, a racionalização dos gastos torna-se um diferencial entre as empresas que buscam maior competitividade no atual cenário. Visando auxiliar a empresa a obter êxito nesse quesito que a metodologia do OM foi implementada na empresa.

3.2 Classificação da pesquisa

Do ponto de vista da sua natureza, o estudo pode ser classificado como pesquisa aplicada, visto que possui ênfase prática na solução e entendimento de problemas. Tal ênfase da pesquisa aplicada significa que ela é conduzida para revelar respostas para questões específicas (COOPER & SCHINDLER, 2001).

Do ponto de vista da sua abordagem, o trabalho é qualitativo na medida em que procura analisar as ações e os desdobramentos do processo de implantação do OM sem a utilização de técnicas estatísticas, fazendo tal análise de forma indutiva (COOPER & SCHINDLER, 2001).

Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa é exploratória, pois busca fazer uma ampla revisão bibliográfica do conteúdo e é realizada em uma área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Nesse tipo de estudo o objetivo não é testar uma hipótese, mas sim identificar como é o objeto analisado, considerando seu ambiente e as variáveis que interferem no seu comportamento (COOPER & SCHINDLER, 2001).

Do ponto de vista de seus procedimentos, o trabalho é caracterizado como estudo de caso, visto que se trata de uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo, dentro de um contexto de vida real. Este gênero de estudo é utilizado principalmente quando os limites entre o fenômeno (teoria) e o contexto prático (real) ainda não estão bem definidos (YIN, 2005).

3.3 Etapas de execução do trabalho

O presente trabalho está estruturado em quatro etapas. Primeiramente busca-se, através do levantamento bibliográfico, embasamento teórico sobre a ferramenta do GMD. Nessa fase o objetivo é entender o funcionamento da ferramenta, seus princípios e aplicações, estabelecendo um modelo referencial preliminar de suporte à análise futura. Na etapa seguinte realiza-se pesquisa de campo na empresa estudada. Através de entrevistas individuais, semi-estruturadas, com pessoas-chave no processo de implantação/manutenção do GMD e da

utilização do software do GMD adotado pela empresa, procura-se entender o processo de implantação do GMD, identificar deficiências e dificuldades ocorridas, os principais resultados alcançados e os desdobramentos da ferramenta ao longo dos anos.

A terceira etapa do estudo trata da análise crítica sobre a utilização da ferramenta no contexto particular da empresa. Nela, a partir da comparação entre o referencial teórico apresentado e a utilização da ferramenta na empresa estudada, busca-se verificar *gaps*, propor ajustes e ressaltar acertos que a empresa apresentou no processo de implantação do GMD, bem como discutir as principais características decorrentes da utilização da ferramenta ao longo dos anos. Na quarta e última etapa são apresentadas as conclusões do estudo baseado no escopo da utilização da metodologia e os seus desdobramentos gerenciais.

4. Estudo de caso

O projeto de implantação do GMD na empresa estudada iniciou em meados do ano de 2003 com a meta de elaborar o orçamento de 2004, e para isso a empresa contratou a consultoria do INDG. O projeto foi uma iniciativa da diretoria contábil da empresa e motivada pela necessidade de acompanhar as despesas administrativas e comerciais existentes. Para o caso da empresa analisada, o GMD foi apresentado com a nomenclatura de OM (Orçamento Matricial).

Apesar de tratar o GMD e o OM como sinônimos, ou seja, sem a distinção explicitada no referencial deste trabalho (OM = GMD + GMR + DDO), a empresa também implementou nesse mesmo ano o DDO para a área de produção. Os dois projetos foram desenvolvidos por equipes diferentes restringindo, dessa forma, a aplicação do GMD ao setor administrativo comercial da empresa.

Até aquele momento as despesas administrativas e comerciais da empresa eram planejadas seguindo a lógica do orçamento tradicional, sem acompanhamento sistêmico do seu andamento para analisar os resultados e as tendências dos gastos originados após a validação do orçamento. Aliás, a própria validação era extremamente limitada à figura dos gerentes, sem ao menos passar por uma análise mais detalhada da diretoria executiva ou do conselho administrativo da empresa. Nesse sentido, o GMD minimizou uma grande insatisfação que a área de produção tinha em relação aos gastos oriundos das áreas administrativas e comerciais, pois enquanto as áreas produtivas passavam por uma série de etapas e acompanhamento dos seus orçamentos, a área administrativa comercial não era submetida ao mesmo processo.

O objetivo inicial da implantação do GMD foi criar controle sobre os gastos administrativos, que até o momento não existia. Com isso, a ferramenta teve inicialmente a funcionalidade de planejamento e controle de despesas. Nesse primeiro momento a empresa buscava identificar e reduzir a 'gordura' existente no sistema. Tal fato é observado pela cláusula contratual existente entre a empresa e a consultoria contratada, que previa uma redução de 5% dos gastos administrativos e comerciais. Após o final do primeiro ano de orçamento, o resultado alcançado foi da ordem de 7% de redução, o que correspondeu ao pagamento completo do investimento realizado com o projeto.

Para início das atividades, foi elaborado um cronograma, o qual detalha todas as etapas de implantação e acompanhamento com previsão de data para a conclusão, conforme ilustra a Figura 8. Para cada etapa deste cronograma foram definidos os produtos finais, detalhados no Quadro 1.

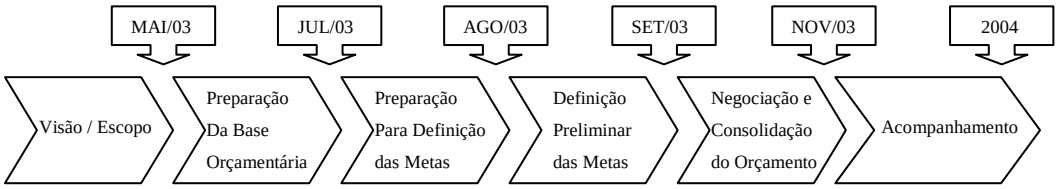

Figura 8 – Cronograma de implantação do GMD
Fonte: adaptado do Material de Treinamento Interno

Inicialmente a empresa recebeu do INDG uma proposta de investimento, constando uma análise de todos os gastos e também o provável retorno sobre este investimento, o qual foi levado para aprovação da alta administração. Na etapa 1 foram formadas as equipes do projeto, tanto do INDG quanto da empresa contratante. Também nesse momento teve-se que optar pelo *software* que suportaria toda a implantação da ferramenta. A consultoria dispunha de um *software* por ela desenvolvido, mas devido à alta customização solicitada pela contratante um *software* exclusivo foi adquirido. Também nessa fase definiu-se a abrangência da implantação: a empresa optou por montar uma equipe a nível Brasil e implantou o projeto de uma só vez em todas as unidades do grupo.

Na etapa 2.1 a empresa definiu a estrutura física para o projeto, assim como providenciou os recursos necessários para o desenvolvimento do trabalho, tanto para a equipe do INDG como para a sua própria equipe. Após tais definições houve a necessidade de promover uma integração detalhada dos processos da empresa para os consultores do projeto, a qual serviria como base de conhecimento para o desenvolvimento e sucesso futuro. Uma vez definida e integrada a equipe, realizou-se o levantamento do processo orçamentário, da estrutura organizacional e do plano de contas.

ETAPA	PRODUTO
1- Visão / Escopo	· definição do escopo do projeto; · definição do uso do software de acompanhamento; · definição preliminar das equipes.
2 - Preparação da Base Orçamentária	2.1) preparação para início dos trabalhos: · definir estrutura física para o projeto e providenciar recursos; · realizar programa de integração interna da equipe INDG; · levantar o processo orçamentário, estrutura organizacional e plano de contas; 2.2) preparação da base orçamentária: · revisar e validar pacotes de contas; · definir donos e gestores de contas (pacotes) e de custos (entidades).
3 - Preparação para Definição das Metas	· treinar gestores de pacotes e unidades; · estratificar e priorizar as contas de cada pacote; · definir critérios para as análises de variabilidade, despesas e compressibilidade; · validar os dados coletados com os gestores das entidades .
4 - Definição Preliminar das Metas	· gerar material para análise dos gestores; · verificar se as metas preliminares atendem as necessidades e realizar ajustes; · elaborar proposta orçamentária.
5 - Negociação e Consolidação do Orçamento	· preparar matrizes com metas preliminares e material para negociação; · realizar workshop para treinamento em negociação; · realizar ajustes e consolidar metas; · divulgar metas para toda a empresa. · preparação dos planos de ação: · definir áreas e pacotes críticos.
6 - Acompanhamento	· definição cronograma das reuniões de acompanhamento; · participação das reuniões de acompanhamento; · verificação dos resultados; · ajustes nos processos implantados; · definição da sistemática de acompanhamento das despesas variáveis (indicadores e nível de acompanhamento); · elaboração e divulgação da pauta para as reuniões de acompanhamento.

Quadro 1 – Saídas das etapas de implantação do GMD

4.1. Análise crítica do processo de implantação do GMD

A partir da etapa 2.2 do processo de implantação do estudo de caso foi possível fazer-se uma discussão e identificar o grau de adequação que o projeto desenvolvido teve se comparado com as etapas descritas no referencial da seção 2 deste estudo.

Devido ao referencial deste trabalho ter sido montado baseado na lógica desenvolvida pelo INDG, mesma consultoria que orientou a implantação do GMD na empresa estudada, é natural que o nível de aderência deste projeto, quando comparado ao referencial criado, seja

elevado. Devido a esse fato, e buscando não tornar repetitiva a descrição das etapas apresentadas no estudo de caso, optou-se por apresentar de maneira pontual as principais contribuições encontradas no caso da empresa foco do estudo. As etapas descritas abaixo seguem a ordem apresentada no Quadro 1.

Na etapa 2.2 foram levantados todos os dados históricos relativos aos custos incorridos no passado, criadas as contas contábeis extras (quando necessário) e alocados os custos às corretas contas. Cabe ressaltar que esse trabalho de alocação dos custos, que serve de base para toda a análise do item 3, pôde ser feito de forma apropriada somente pelo fato de que a empresa dispunha de um sistema de informação robusto que permitia resgatar esses valores de forma detalhada. Outro ponto de destaque nesta etapa da implantação deve-se ao fato de a consultoria ter utilizado como estratégia inicial do processo de implantação excluir do primeiro ano de orçamento o pacote ligado a pessoal (salários, horas extras...). A justificativa foi simples: buscar diminuir o impacto psicológico nas pessoas, pois nesse momento é bastante lógico que todos associem a redução de gastos no pacote de pessoas com demissões, o que poderia gerar uma série de barreiras ao projeto.

Na etapa 3, quanto ao número de pacotes e sua representatividade, verificou-se que dos 9 pacotes criados, 3 deles correspondiam a 80% dos gastos gerados. Adicionalmente, notou-se que os pacotes com maior número de contas contábeis associadas eram aqueles que representavam 20% de valor agregado sobre o total.

Na etapa 4, em relação ao modelo utilizado para definição das metas, pôde-se quantificar de forma aproximada que 75% das metas foram definidas com base em comparações sistêmicas - definição de *clusters* e réguas; 10% através da análise de base-zero, 10% com base nos valores históricos atingidos e 5% em referenciais externos.

A etapa 5 foi realizada exatamente de acordo com os passos identificados no referencial, com destaque para a realização de um *workshop* para treinamento em negociação e criação da matriz (‘quem negocia com quem’), o qual suportou e facilitou o entendimento dos níveis de negociações.

Na etapa 6, através do *software* desenvolvido pela empresa, foram utilizadas as ferramentas de gestão à vista e de matriz de acompanhamento. O relatório de anomalias foi substituído pelo relatório de Fato-Causa-Ação (FCA) para todos os desvios das metas estabelecidas. Nesta etapa ressalta-se como ponto positivo as reuniões de acompanhamento,

que aconteciam de forma sistemática e com periodicidade mensal, e contaram com a presença dos mais altos executivos da empresa.

4.2 Benefícios identificados com a implantação do GMD

Além dos benefícios já citados na seção 2, originados pela implantação do GMD, foram identificados com destaque:

- Redução significativa dos custos em curto prazo: a ferramenta possibilitou redução imediata dos gastos do setor administrativo comercial devido ao controle sistêmico por ela gerado;

- Mudança na cultura de gastos da empresa (austeridade);

- Redução dos gastos aliado ao estímulo dos programas de participação nos lucros (PPL): um percentual do resultado do PPL das equipes dos setores administrativos comerciais está ligado ao GMR;

- Ganhos significativos na qualidade dos lançamentos contábeis: criaram-se contas contábeis novas para a correta alocação dos gastos futuros. Como exemplo pode-se citar a conta referente às horas extras, que até o momento de implantação do sistema era alocada diretamente na conta salário. Apesar de estarem no mesmo pacote, a divisão das contas propiciou ações futuras com mais clareza e foco;

- Auxílio à lei *Sarbanes-Oxley* (lei que define controles internos rígidos objetivando a segurança dos acionistas sob seus investimentos na empresa): o GMD auxilia a manter os controles internos, pois todos os desvios relevantes entre o os valores orçados e realizados devem ser registrados através de relatórios de FCA.

4.3 Melhorias realizadas ao longo do processo de implantação do GMD

Dentre as melhorias desenvolvidas ao longo dos anos, duas merecem destaque: a criação de regulamentos de pacotes e o sincronismo entre o GMD e o plano de execução da empresa.

Após os dois primeiros anos de GMD a empresa criou dentro do *software* de gestão regulamentos para cada pacote de contas. O objetivo era fornecer orientações sobre as contas que devem ser orçadas em cada pacote, apresentando as definições conceituais das contas, informações referentes a valores (históricos de negociações de contratos ou consumos) e aos pontos de atenção observados no momento da elaboração dos orçamentos passados.

O plano de execução da empresa (PEX) é uma simulação dos ganhos e dos gastos para o ano seguinte, e objetiva projetar o resultado global que a empresa obterá no próximo exercício. Um *input* para o PEX é o valor relativo aos gastos administrativos e comerciais. Nos primeiros anos de implantação do GMD os valores projetados para ele e para o PEX eram divergentes, por uma questão de cronograma na elaboração dos planejamentos. Assim, no ano subseqüente, uma unidade poderia estar acima do orçado no PEX (comprometendo o resultado global) e atingindo a meta no GMD. Com o passar dos anos, após visualizar esse prejuízo no cronograma de elaboração do GMD, ele foi devidamente alinhado ao PEX e atualmente as metas são estritamente iguais.

4.4 Considerações finais sobre o estudo de caso

Recomendado para tratar despesas com caráter fixo, o GMD por vezes unifica o acompanhamento de gastos variáveis e fixos. Uma limitação identificada no projeto foi a falta de correlação entre os gastos variáveis e a receita, que poderia tornar, por exemplo, as metas de vendas e redução de gastos contraditórias.

Na visão dos entrevistados o sucesso da implantação do GMD deveu-se principalmente a quatro pilares básicos:

- Envolvimento/incentivo da alta administração;
- Comprometimento das equipes;
- Trabalho de alta *performance* da consultoria contratada;
- Resposta apresentada pelo *software* frente à demanda customizada da empresa.

Com o passar dos anos o perfil dos gastos administrativos comerciais da empresa foi otimizado e os percentuais de redução, em relação ao ano anterior, ficaram cada vez menores. Tal fato é perfeitamente compreensível, já que em um primeiro momento as ineficiências mias visíveis do sistema foram fortemente atacadas (VIEIRA, 2011).

Diante dessa constatação e buscando reduzir esforços (custos) para manter a estrutura do GMD, a empresa adota hoje um orçamento tradicional baseado na filosofia e na didática do GMD. Essa conclusão pode ser obtida se for verificada a etapa de definição das metas, que apresenta como um dos princípios básicos da ferramenta o exame detalhado dos gastos, que se tornou obsoleto. Atualmente, a lógica do orçamento tradicional voltou a ser utilizada, mas com uma aparência diferenciada.

Aliado à redução na variação dos ganhos obtidos com o GMD, e sempre comparando com o ano anterior, existe também uma questão mais ampla a respeito da vida útil da ferramenta, de acordo com a natureza de operação na qual a empresa está inserida.

No caso apresentado, particular para empresas do setor siderúrgico, os gastos fixos administrativos comerciais (principal enfoque do GMD) representam uma parcela relativamente pequena se comparados aos gastos totais. Para empresas com esse perfil, a melhoria da eficiência apresenta maior impacto no comprometimento financeiro da organização e o foco de redução de custos deve estar voltado à área operacional (DDO).

O DDO foi implantado na empresa em 2003 e inspirou o que, desde 2004, ficou conhecido como GAP (Ganho Anual Potencial). O GAP é a projeção de ganhos potenciais, expressa em kUS$/ano, calculada a partir da análise da diferença da performance atual de indicadores operacionais frente a *benchmarks*. O GAP é baseado em indicadores físicos de *performance* que influenciam de maneira importante os custos variáveis e fixos do processo (BINDÉ, 2007). Apesar de estarem inseridos no mesmo contexto, e serem ambos baseados nos conceitos do OM, o DDO e o GMD foram projetos desenvolvidos de forma completamente separada na empresa analisada, e apresentam atualmente desdobramentos operacionais bastante diferentes.

5. Conclusões

O objetivo geral deste trabalho foi analisar criticamente o processo de implantação do GMD em uma empresa do setor siderúrgico. Através de pesquisa de campo realizada na empresa foco deste trabalho, foi possível entender como a ferramenta foi (e ainda é) utilizada na companhia, além de identificar seus principais benefícios, as melhorias realizadas ao longo dos anos, suas limitações, os seus fatores-chave para o sucesso na implantação e seus desdobramentos ao longo dos anos.

Além disso, buscou-se analisar o OM de forma mais ampla, expandindo seu conceito para as ferramentas GMD, GMR e DDO. Partindo desse princípio, foi possível também estabelecer uma discussão sobre qual das ferramentas traz resultados mais impactantes para cada companhia, dependendo do nicho de mercado em que ela atua.

Devido ao fato de a maioria dos estudos realizados sobre o OM estarem focados na racionalização dos custos fixos (GMD), o que colabora para a propagação do conceito de que GMD e OM são sinônimos, sugere-se para pesquisas futuras aprofundar-se em estudos onde o

DDO e o GMD foram implantados de maneira conjunta e avaliar o desempenho dessas ferramentas em empresas de outros segmentos. Assim como o estudo de Grippa (2005) apresenta uma sistemática para a implantação do GMD, sugere-se também a elaboração de métodos de implantação para essa visão mais ampla do OM.

Referências

BARCELLOS, Aline 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 de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2006.

BARTILOTTI, Vanessa 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.

BEBER, Sedinei J. N. **Proposta de uma Sistemática de Avaliação de Desempenho para Análise e Acompanhamento dos Gastos Públicos – Uma Análise no Rio Grande do Sul**. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007.

BINDÉ, Mirele R. **Desdobramento de Estratégias Anuais: Uma aplicação no Setor Siderúrgico.** Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2007.

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

FERRAZ, J. C.; KUPFER, D.; HAGUENAUER, L. **Made in Brazil: Desafios Competitivos para a Indústria.** Rio de Janeiro: Campus, 1996.

GRIPPA, Diego 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. Porto Alegre, 2005.

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: 10 set. 2010.

LUNKES, Rogério J. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial.** Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Santa Catarina, 2003.

SILVA, Adriana 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.

VIEIRA, Guilherme F. **Um Estudo Exploratório sobre as Ferramentas de Otimização Econômica com Foco no Gerenciamento Matricial de Despesas: Conceituação e Modelagem**. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011.

WANZUIT, Diana 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, Glenn A**. Orçamento Empresarial.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1983.

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