

ASPECTOS TEÓRICOS PARA A IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL EM UMA EMPRESA DO RAMO METALÚRGICO DE CAXIAS DO SUL

Janete Arbter Conte¹
Odir Berlatto²
Catherine Chiappin Dutra³

Resumo: Diante das mudanças que ocorrem no mercado e na economia, surge a necessidade de fazer adaptações na estrutura das empresas e implantar novas ferramentas de controle. O orçamento é uma ferramenta que ajuda a traçar o plano de ação para otimizar os resultados da empresa. A partir do método de pesquisa bibliográfico, estudou-se os aspectos para a implantação do orçamento matricial começando pelos princípios fundamentais do orçamento, das fases e etapas para implantação e os pontos positivos e as limitações da elaboração. Essa ferramenta 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. Concluiu-se que o orçamento matricial fornece informações de qualidade que orientam a tomada de decisão. Tomar uma decisão é uma tarefa muito importante, pois define como será o futuro da empresa. 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.

Palavras-chave: Orçamento. Empresa. Controle. Decisão.

1 INTRODUÇÃO

Tendo em vista o crescimento da empresa percebe-se a necessidade de fazer adaptações na estrutura interna e implantar novas ferramentas de controle. Foi identificada no planejamento estratégico a necessidade de desenvolver o orçamento matricial objetivando o planejamento e controle dos gastos fixos. Diante dessa necessidade surgiu a oportunidade de desenvolver melhorias no controle dos gastos fixos. Pensando nisso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, com o objetivo de analisar os aspectos para a elaboração do orçamento matricial, objetivando o controle dos gastos fixos em uma empresa do ramo metalúrgico de Caxias do Sul.

Com a pesquisa, foram identificados os princípios fundamentais do orçamento, analisadas as vantagens e limitações do orçamento matricial e verificadas as fases e etapas para implantação do orçamento matricial.

O orçamento matricial deve ser planejado, executado e controlado para que seja eficiente e permita a obtenção do resultado esperado. É um instrumento para planejamento e controle dos gastos fixos. Oferece desafios de acordo com a meta de cada setor e permite o

¹ Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha.

² Mestre em Ciências Sociais. Professor nos Cursos de Graduação e Pós-graduação na FSG. Endereço eletrônico: odir.berlatto@fsg.br.

³ Contadora, Especialista em Administração Estratégica de Serviços e Professora nos cursos de Graduação na FSG. Endereço Eletrônico: catherine.dutra@fsg.br.

acompanhamento e controle dos gastos fixos. Possibilita um controle duplo dos gastos, em forma de matriz, razão pela qual tem o nome de orçamento matricial.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade serve para registrar as informações que já aconteceram pelo sistema de escrituração. No entanto, com o desenvolvimento da ciência contábil tornou-se possível usar as informações contábeis para visualizar situações do futuro por meio das técnicas de análise. Dessa forma, a contabilidade mostra-se uma ferramenta de apoio à administração que serve também para fazer projeções e orçamentos. Sendo assim, as técnicas de orçamento e projeções devem integrar o sistema contábil no gerenciamento global, setorial ou específico (PADOVEZE, 2000).

2.1 Orçamento empresarial

O orçamento é um instrumento que fornece informações quantitativas dos projetos da empresa, é usado para colocar em prática as estratégias definidas para um determinado período com o objetivo de atingir o resultado maior. Consiste em observar os acontecimentos no momento presente e planejar o futuro. O orçamento deve ser formal, pois atinge toda a hierarquia da empresa e facilita a divulgação para todos os funcionários; precisa mostrar a estrutura existente e o que foi planejado para um determinado período de tempo; estar estruturado de acordo com o plano de contas; ser incorporado às informações contábeis; projetar um período de 12 meses e ser apurado mensalmente (PADOVEZE, 2012).

Como complemento, Frezatti (2006, p. 45) descreve que:

[...] quando as decisões não forem tomadas no plano estratégico, e muitas vezes isso vai acontecer, algum impacto no gerenciamento dos elementos internos da empresa deve ocorrer. Nesse sentido, uma vez tendo feito um adequado trabalho na montagem do plano estratégico, o orçamento tem muita chance de ser elaborado com coerência e consistência.

Desse modo, Welsch (1983) afirma que o administrador não tem condições de tomar todas as decisões sozinho. Ele deve confiar nos seus subordinados que tem o dever de fornecer informações fieis e participar dessa tomada de decisão. Nesse contexto, o orçamento

é um instrumento que pode aumentar o grau de sofisticação das decisões, pois fornece informações importantes e úteis.

2.1.1 Princípios fundamentais do orçamento

Os princípios fundamentais do sistema orçamentário contribuem para que a elaboração e execução do orçamento tenha sucesso e permitem corrigir desvios. A seguir serão descritos esses princípios fundamentais elencados por Welsch (1983).

Envolvimento administrativo: para obter sucesso no orçamento é necessário o apoio, incentivo e orientação da administração. Deve haver confiança e responsabilidade, pois está sendo planejado o futuro. Comprometimento na execução das tarefas. A administração deve entender as limitações do processo, viabilizar a participação de todas as áreas e cobrar resultados.

Adaptação organizacional: consiste em definir as linhas de autoridade e responsabilidade para que os objetivos da empresa sejam atingidos de forma organizada e efetiva, ou seja, os objetivos e planos devem estar ajustados e harmonizados de acordo com as responsabilidades atribuídas a cada administrador sem que aja duplicação de esforços.

Contabilidade por áreas de responsabilidade: o plano de contas deve ser organizado de acordo com as áreas de responsabilidade da empresa para refletir de forma adequada as operações da empresa e conseguir comparar os resultados contábeis com os dados do orçamento. Essa padronização permite o planejamento e controle eficiente e elimina a duplicidade de tarefas.

Orientação para objetivos: estabelecem-se os objetivos levando-se em consideração a empresa como um todo e cada setor, para que aja coerência nas ações e atingimento das metas propostas. Os objetivos são refletidos em todas as áreas e cada pessoa é responsável pelos objetivos da sua área.

Comunicação integral: a comunicação deve ser clara e apoiada no planejamento, para que os problemas sejam resolvidos por todos os envolvidos. Com a comunicação, o superior e os subordinados possuem a mesma noção de responsabilidade e objetivos, ou seja, melhora o entendimento.

Expectativas realistas: os objetivos e metas orçamentárias devem ser realistas, em outras palavras, possuir condições de serem alcançadas com eficiência. Precisam demonstrar um desafio real para propor motivação a todos.

Oportunidade: é necessário ter um calendário definido para o planejamento de modo que o plano de resultados seja divulgado antes de iniciar o período contemplado. O controle deve ser feito imediatamente após a identificação das causas do problema. A oportunidade consiste em dispor das informações quando é necessário usá-las.

Aplicação flexível: a implantação do orçamento deve ser de forma flexível para evitar reações contrárias e restringir a liberdade para tomar decisões. O planejamento e controle flexível permitem maior liberdade de ação, ajuste e replanejamento de acordo com o acontecimento dos fatos.

Acompanhamento: o desempenho deve ser analisado, monitorado e controlado, tomando-se ações corretivas, melhorando-se o planejamento e expandindo-o para outras áreas. O processo de ser revisado considerando as variações que já ocorreram.

2.1.2 Vantagens e limitações

O uso do orçamento oferece vantagens e limitações que devem ser observadas antes da implantação de um sistema orçamentário em uma empresa. Dentre as vantagens, Sanvicente e Santos (2008) descrevem:

- a) o orçamento fornece uma visão aos administradores e orienta-os a pensar no futuro antes de tomar decisões, além de manter o foco também nas mudanças do mercado;
- b) viabiliza a análise de desempenho da empresa pela comparação dos resultados alcançados com os planejados;
- c) ocorre delegação de autoridade e responsabilidade e com isso os altos administrativos se envolvem menos nas operações diárias;
- d) melhora a utilização dos recursos disponíveis que serão aplicados nos projetos que possuem prioridade.

Apesar das vantagens, o orçamento possui também obstáculos mencionados por Sanvicente e Santos (2008):

- a) os dados do orçamento são estimados e com isso podem apresentar erros em função do ramo de atividade da empresa ou da sofisticação das estimativas;
- b) envolve custo para contratar pessoas especializadas e demanda tempo das pessoas que farão parte do processo;
- c) algumas empresas não delegam autoridade e responsabilidade e com isso os objetivos do orçamento não são alcançados.

2.2 Orçamento matricial

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. Possui um método eficaz de acompanhamento do controle dos gastos. É compatível em empresas de todos os tamanhos e perfis. Pode-se dizer que possui o objetivo de fazer mais, gastando menos (PADOVEZE, 2012).

Camilo (2008) complementa dizendo que o orçamento matricial proporciona muitos benefícios para a empresa, como avaliação de desempenhos de todas as áreas, definição de metas justas e desafiadoras, fornece informações de qualidade para tomar decisões e estimula as mudanças e melhorias na gestão dos recursos. O gestor se torna mais crítico antes de gastar e estimula as pessoas a alcançar a máxima eficiência.

Após a elaboração do orçamento, o acompanhamento do desempenho da empresa é feito de forma matricial, ou seja, é feito o cruzamento dos pacotes e entidades. De acordo com Padoveze (2012), variável de análise é o agrupamento de contas contábeis homogêneas, por exemplo, todos os impostos incidentes sobre a folha podem ser chamados de encargos da folha. Pacotes são conjuntos de contas da mesma natureza, para exemplificar citam-se despesas de pessoal. Entidades são os setores da empresa.

Na matriz de controle matricial as linhas são os pacotes e as colunas são as entidades. Cada entidade e cada pacote possui um gestor responsável. Dessa maneira, Padoveze (2012) define que cada gestor da coluna, responsável por um setor, responde por todas as contas contábeis de despesa do seu setor. Da mesma forma, o gestor da linha, responsável por determinada conta contábil, responde à empresa por toda essa conta.

A matriz será demonstrada na figura seguinte, estabelecendo as relações entre pacotes e entidades.

		Gestor das colunas / Entidade							
		Administração		Vendas		Produção		Total	
		Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Gestor das linhas / Pacotes	Salário e Encargos								
	Materiais Indiretos								
	Manutenção								
	Expediente								
	Despesas Gerais								
	Energia Elétrica								
	Viagens								
	Serviços de Limpeza								
	Depreciações								
	Diretas								
	Indiretas								
	TOTAL								

Figura 1: Orçamento Matricial. Relação entre pacotes e entidades

Fonte: Adaptado a partir de Padoveze (2012)

O gerenciamento matricial é um instrumento gerencial usado no planejamento e controle dos gastos fixos e baseia-se nos seguintes princípios, apontados por Padoveze (2012):

- controle cruzado: todos os gastos são acompanhados por duas pessoas, ou seja, o gestor de linha é responsável pelo total dos gastos da sua linha e o gestor da coluna responde por todos os gastos do seu setor;
- dupla responsabilidade: ocorre dupla responsabilidade na prestação de contas proporcionando maior controle dos gastos;
- possibilidade de conflitos: devido a existência de dois responsáveis pela prestação de contas, pode haver conflito se um gestor quiser gastar mais que o outro, ou acomodação do gestor da coluna;
- aplicabilidade personalizada: devido à natureza e ao valor, alguns gastos já são controlados por setores específicos por isso não é necessário que esses gastos sejam inclusos no orçamento matricial;
- cultura orçamentária aberta às mudanças: o gerenciamento matricial detalha o orçamento e exige muita atenção aos gastos e prestação de contas das variações entre previsto e realizado. Por isso, deve haver preparação adequada dos

funcionários e chefias para que haja sucesso no orçamento e que ele permaneça ao longo do tempo.

2.2.1 Fases para a implantação

O orçamento matricial, também chamado de gerenciamento matricial de despesas baseia-se na metodologia do PDCA. O PDCA é uma ferramenta administrativa que ajuda no planejamento e controle e previne a ocorrência de erros. Seu nome é a abreviatura de verbos em inglês, onde P significa *Plan*, D significa *Do*, C significa *Check* e A significa *Action* (WANZUIT, 2009).

Aguiar *apud* Wanzuit (2009, p. 36) descreve que “de acordo com o foco ou tipo de gerenciamento, o giro do PDCA assume características diferentes.” Desse modo, quando usado no orçamento matricial, na etapa *Plan*, realiza-se o planejamento onde é definido o objetivo a ser alcançado e analisado os recursos necessários para atingir as metas. Na etapa *Do*, ocorre a execução, que consiste em colocar em prática o que foi planejado. Depois vem a etapa *Check* que verifica se os objetivos obtidos são aqueles que foram planejados. Por último, ocorre a etapa *Action* que significa agir, ou seja, fazer melhorias ou correções.

A figura seguinte demonstra as fases e etapas para implantação do orçamento matricial e mostra a ocorrência do PDCA. Após isso, serão descritas essas fases e etapas que podem ser consideradas na implantação do orçamento matricial e foram elaboradas por Wanzuit (2009).

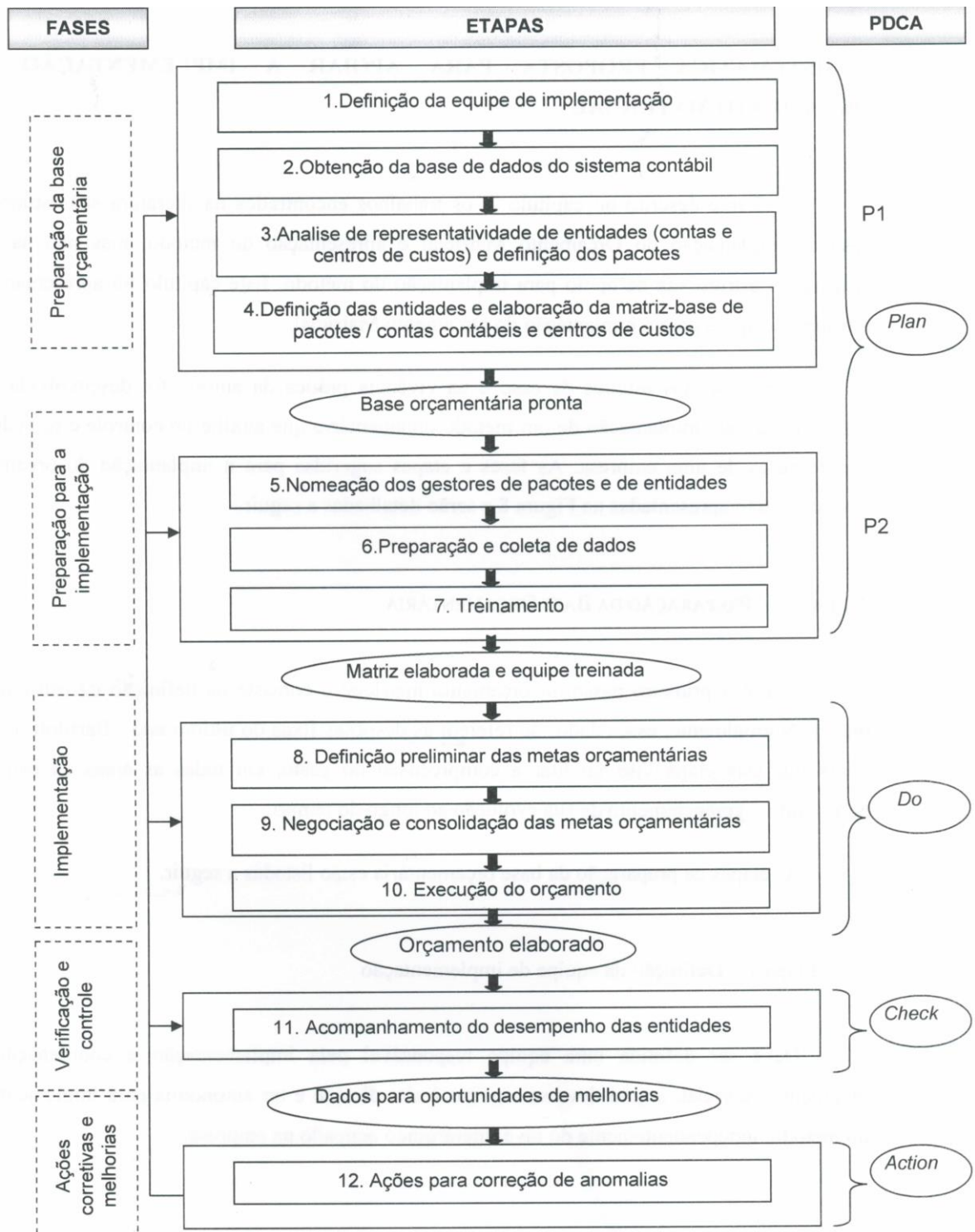


Figura 2: Fases e etapas para implantação do orçamento matricial
 Fonte: Wanzuit (2009, p. 45)

2.2.1.1 Base Orçamentária

Wanzuit (2009, p. 44) define: “este é o primeiro passo do orçamento matricial e consiste na definição da estrutura da matriz.” Nesta primeira fase deve ser escolhida a equipe que será responsável pela construção e implantação do orçamento matricial. A equipe deve ter autonomia independente do cargo que possui na empresa.

As informações são coletadas do sistema contábil. Consideram-se as contas mais representativas. Cada conta contábil deve ser agrupada em pacotes e as entidades são definidas de acordo com os setores da empresa. Após isso a base orçamentária estará pronta.

2.2.1.2 Preparação para implantação

Na preparação para a implantação são nomeados os gestores para cada pacote e entidade. Os dados são coletados e organizados e são feitos os treinamentos. Para Wanzuit (2009, p. 48), “corresponde a uma fase de ajustes para a efetiva implantação.”

Os gestores dos pacotes devem procurar reduzir os gastos, desenvolver ações para alcançar as metas propostas, investigar as causas dos desvios, sugerir melhorias, realizar reuniões para divulgação de relatórios. Já os gestores das entidades tem a função de negociar as metas com o gestor dos pacotes e prestar contas a estes sobre o desempenho de cada entidade, garantir a implantação de melhorias de redução de gastos nas entidades, montar planos de ação nas entidades que possuem desvios nos gastos.

Nesta etapa deve ocorrer o treinamento sobre o funcionamento do orçamento matricial e também a motivação das pessoas para atingir as metas propostas. Treinar para preparar os gestores e divulgar o orçamento matricial para todos os funcionários da empresa. Ao final desta fase, a matriz estará concluída para a efetiva implantação.

2.2.1.3 Implantação

Na presente fase ocorre a definição preliminar das metas, negociação, consolidação e execução do orçamento. Wanzuit (2009, p. 52) define esta fase como “[...] implementação propriamente dita do orçamento.”

Os gestores dos pacotes estabelecem metas para cada conta contábil que é distribuída pelas entidades. Quando as contas são gerenciadas pelas entidades, o gestor de cada entidade define as metas e no final faz-se a soma para identificar o total do gasto dessa conta.

Após a divulgação das metas, os gestores avaliam se estas metas estão de acordo com a meta global estabelecida pela empresa. Se necessário, são feitas novas metas e a matriz de metas é consolidada. A próxima etapa é a execução do orçamento e realização de melhorias para prevenir erros e garantir o alcance dos objetivos.

2.2.1.4 Verificação e controle

Nesta fase do orçamento, ocorre a comparação entre previsto e realizado, analisando-se os desvios e realizando ações corretivas. O acompanhamento é mensal para identificar necessidades de melhorias para o mês seguinte e também acumulado para avaliar se ações corretivas realizadas no passado conduziram ao resultado planejado. Sugere-se que a planilha seja preenchida semanalmente para que haja eficiência (WANZUIT, 2009).

Após o fechamento mensal, é realizada uma reunião com os gestores e a direção da empresa, para divulgação dos resultados e elaboração de planos de ação. Devem ser divulgados os resultados para os funcionários por meio de indicadores visuais.

2.2.1.5 Relatório de anomalia e ações corretivas

Esta última fase da implantação do orçamento matricial é definida por Wanzuit (2009, p. 57) como “[...] crucial para garantir a efetividade a médio e longo prazo.” Neste momento do orçamento matricial ocorre a justificativa das anomalias e desenvolvimento das ações corretivas pelos gestores responsáveis.

São realizadas reuniões mensais para apresentação dos relatórios de anomalia e são definidas melhorias e ações corretivas. Na sequência, são implantadas as melhorias definidas na reunião, com o objetivo de corrigir os desvios. Após a implantação das melhorias deve ser feito o acompanhamento para verificar se ocorrem as mudanças previstas.

Camilo (2008, p. 47) descreve que “o acompanhamento orçamentário é a implantação da sistemática de controle dos resultados e correção dos desvios. O gerenciamento ocorre por meio da matriz de acompanhamento.” Nesse sentido, acompanhar significa verificar se as

metas estão sendo atingidas e em caso contrário elaborar planos de ação para corrigir as anomalias.

3 METODOLOGIA

O presente estudo teve abordagem qualitativa, pois foram realizadas pesquisas em livros e artigos científicos para conhecer a visão dos autores sobre o orçamento matricial. Martins e Lintz (2000) definem a abordagem qualitativa como descrição dos comportamentos. Da mesma forma, Beuren (2009) destaca que a pesquisa qualitativa permite análises mais profundas do assunto que está sendo estudado e não há o emprego de um instrumento estatístico para analisar o conteúdo. Como complemento Berlatto (2010) escreve: “possibilita a análise de diferentes construções e significados que as pessoas atribuem às suas experiências [...]”.

Quanto aos objetivos foi usada a pesquisa exploratória que visa buscar um conhecimento mais profundo e detalhado do assunto e ocorre quando o tema é pouco explorado (BEUREN, 2009). Gil (2000) explica que estas pesquisas visam o aprimoramento de ideias. Berlatto (2010) especifica que a pesquisa exploratória caracteriza-se pela exploração de diferentes fontes.

Tendo presente os procedimentos técnicos utilizados na pesquisa, o método aplicado foi a pesquisa bibliográfica, que se caracteriza pelo estudo do tema, baseando-se em material já elaborado (GIL, 2000). Beuren (2009) salienta que é por meio da pesquisa bibliográfica que se toma conhecimento da produção científica existente. É pertinente, pois permite um conhecimento amplo e detalhado dos princípios fundamentais do orçamento, das fases e etapas para a implantação e as vantagens e limitações do orçamento matricial.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento pode ser considerado um guia para traçar um plano de ação. Ele deve ser planejado, executado e controlado para que seja eficiente e permita a obtenção do resultado esperado. Deve estar alinhado com as metas do planejamento estratégico.

O orçamento matricial é um instrumento para planejamento e controle dos gastos fixos. Possibilita um controle duplo dos gastos e a análise de desempenho de cada setor. Pode

ser usado em empresa de diferentes portes e perfis. Fornece informações de qualidade e permite visualizar o futuro antes de tomar a decisão.

Tomar uma decisão é uma tarefa muito importante, pois define como será o futuro da empresa. 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.

5 REFERÊNCIAS

BERLATTO, Odir (Org.). **Manual para elaboração e normatização de trabalhos acadêmicos do curso de ciências contábeis**. Caxias do Sul: FSG, 2010. Disponível em: <http://www.fsg.br/website_pt/user_files/File/Documentos/COT/ManualContabeis20101.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2010.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CAMILO, Michel Fernando. **Estrutura do Planejamento financeiro na metalúrgica Dallmac**. Porto Alegre: UFRS, 2008. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/18007/000653101.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 11 dez. 2012.

FIGUEIREDO, Antônio Macena de; SOUZA, Soraia Riva Goudinho de. **Projetos, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012. Disponível em: <<https://fsg.bv3.digitalpages.com.br/reader#3>>. Acesso em: 13 abr. 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

WANZUIT, Diane Regina Ditz. **Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial – o caso de uma indústria de alimentos**. Porto Alegre: UFRGS, 2009. Disponível em:
<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19053/000734703.pdf?sequence=1>>.
Acesso em: 13 dez. 2012.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.