

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
ESCOLA DE ENGENHARIA DE SÃO CARLOS

Bruno Saraiva David

Implementação do Gerenciamento Matricial de Despesas em uma empresa do ramo de varejo alimentar através do ciclo Planejar, Executar, Checar e Agir.

São Carlos
2022

BRUNO SARAIVA DAVID

Implementação do Gerenciamento Matricial de Despesas em uma empresa do ramo de varejo alimentar através do ciclo Planejar, Executar, Checar e Agir.

Monografia apresentada ao Curso de Engenharia de Produção, da Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Engenheiro de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Walther Azzolini Junior

São Carlos

2022

DEDICATÓRIA

*Aos meus pais por sempre serem os
meus maiores apoiadores.*

EPÍGRAFE

“Sua meta é ser o melhor do mundo
naquilo que você faz. Não existem
alternativas”

Prof. Vicente Falconi

AUTORIZO A REPRODUÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTE TRABALHO, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Prof. Dr. Sérgio Rodrigues Fontes da EESC/USP com os dados inseridos pelo(a) autor(a).

Saraiva David, Bruno

Implementação do Gerenciamento Matricial de SD250i
Despesas em uma empresa do ramo de varejo alimentar
através do ciclo Planejar, Executar, Checar e Agir. /Bruno
Saraiva David; orientador Walther Azzolini Junior. São
Carlos, 2022.

Monografia (Graduação em Engenharia de Produção) -- Escola
de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo,
2022.

1. Gerenciamento. 2. Método. 3. PDCA. 4. Resultados.
I. Título.

Eduardo Graziosi Silva - CRB - 8/8907

FOLHA DE APROVAÇÃO

Candidato: Bruno Saraiva David
Título do TCC: Implementação do Gerenciamento Matricial de Despesas em uma empresa do ramo de varejo alimentar através do ciclo Planejar, Executar, Checar e Agir.
Data de defesa: 14/07/2022

Comissão Julgadora	Resultado
Professor Doutor Walther Azzolini Júnior (orientador)	Aprovado
Instituição: EESC - SEP	
Professor Associado Edmundo Escrivão Filho	Aprovado
Instituição: EESC – SEP	
Professor Associado Fernando César Almada Santos	Aprovado
Instituição: EESC - SEP	

Presidente da Banca: **Professor Doutor Walther Azzolini Júnior**

RESUMO

David, B. S. **Implementação do Gerenciamento Matricial de Despesas em uma empresa do ramo de varejo alimentar através do método PDCA** 2022. 198 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2022.

O presente estudo possui o objetivo de conceituar o Gerenciamento Matricial de Despesas seguindo o ciclo PDCA (Planejar, Executar, Checar e Agir), através de um Estudo de Caso prático de aplicação do GMD, e evidenciar a relação entre a implementação de uma ferramenta de gestão/controle orçamentário e a melhoria de processos organizacionais, que irão culminar, em última análise, em resultados financeiros superiores. O objetivo do GMD é, portanto, melhorar os resultados das organizações atuando na alavanca de despesas, reduzindo-as. Através da redução das despesas, as organizações se colocam em uma melhor posição para competir no mercado, liberando recursos para serem aplicados de maneira mais precisa em suas operações ou em novos projetos. Para demonstrar tal relação, foi realizado um Estudo de Caso da aplicação do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) através do método PDCA em uma empresa do ramo de varejo alimentar. Como conclusão do estudo observou-se que o GMD possibilita uma melhor aplicação dos recursos financeiros das empresas, bem como permite o acompanhamento das despesas e dos desvios dentro de todas as unidades operacionais da companhia. Mas mais importante, o GMD, auxiliado pelo método, é uma ferramenta que pode transformar o sistema de gestão, fazendo o acompanhamento das metas um processo colaborativo, que engloba todos os níveis organizacionais, e que transforma a organização em uma escola, agregando conhecimento.

Palavras-chave: Gerenciamento; PDCA; Resultados; Método

ABSTRACT

David, B. S. **Implementation of Matrix Expenses Management in a food retail company using the PDCA method** 2022. 198 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2022

This study aims to highlight the relationship between the implementation of a management and budget control tool and the improvement of organizational processes, which will culminate, ultimately, in superior financial results. The goal of GMD is, therefore, to improve the results of organizations by acting on the expense lever, reducing expenses. By reducing expenses, organizations put themselves in a better position to compete in the market, freeing up resources to be applied more accurately in their operations or in new projects. To demonstrate this relationship, a Case Study of the application of Matrix Expense Management (GMD) was conducted in a food retail company. As a conclusion of the study it was observed that GMD enables a better application of the financial resources of companies, as well as allows the monitoring of expenses and deviations within all operational units of the company. But more importantly, GMD, aided by the method, is a tool that can transform the management system, making the monitoring of goals a collaborative process, which encompasses all organizational levels, and that transforms the organization into a school, adding knowledge.

Keywords: Management; PDCA; Results; Method

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Modelo PDCA para operar e melhorar uma organização	15
Figura 2 - Sistema de Gestão.....	16
Figura 3 - Ciclo PDCA	18
Figura 4 – Esquema controle cruzado de despesas	25
Figura 5 - Validação de metas.....	27
Figura 6 - Exemplo elaboração de indicador técnico.....	29
Figura 7 - Desdobramento Indicadores	29
Figura 8 - Conceito formação de despesas.....	30
Figura 9 - Formação de clusters.....	31
Figura 10 - Elaboração plano de ação	33
Figura 11 - Matriz de Controle.....	35
Figura 12 - Sistemática reuniões controle e captura	36
Figura 13 - Etapas de planejamento	37
Figura 14 - Etapas implementação GMD	39
Figura 15 - Etapas planejamento	39
Figura 16 - Impacto GMD no demonstrativo de resultado de exercício.....	41
Figura 17 - Estabelecimento da meta global	41
Figura 18 - Pacotes GMD e ondas de implementação	41
Figura 19 - Exemplo identificação de oportunidades em diferentes clusters.....	43
Figura 20 - Etapas análise de processo	43
Figura 21 - Exemplo plano de ação do pacote de utilidades	44
Figura 22 - Metas financeiras para o pacote de utilidades	44
Figura 23 - Metas financeira, preço e consumo de energia elétrica	45
Figura 24 - Etapas controle e captura	45
Figura 25 - Painel de acompanhamento de ações dos pacotes.....	46
Figura 26 - Ações pacote de utilidades	46
Figura 27 - Matriz de acompanhamento de resultados	47
Figura 28- Matriz de resultados utilidades.....	47
Figura 29 - Gestão a vista utilidades, consumo de água.....	48
Figura 30 - Gestão a vista utilidades, consumo de energia.....	49
Figura 31 - Gestão a vista utilidades, consumo de gás.....	49
Figura 32 - Exemplo priorização lojas com maior desvio na alavanca de consumo de água	50
Figura 33 - Exemplo priorização pacotes para a N1	51
Figura 34 - Fatores críticos de sucesso	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Fundamentos planos de ação	34
Tabela 2 - Indicadores pacote utilidades	42
Tabela 3 - Parâmetros e clusters utilidades	42
Tabela 4 - Nomenclatura, participantes e funções da sistemática de reuniões.....	50

Sumário

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	11
1.1. Objetivos Gerais e Específicos	12
1.2. Metodologia	12
CAPÍTULO 2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	13
2.1 Sistema de Gestão	13
2.2 Método PDCA	16
2.2.1 Plan	17
2.2.2 Do	19
2.2.3. Check.....	19
2.2.4. Act	20
2.3 Orçamento	20
2.4 Conceitos de orçamentos	21
2.4.1. Orçamento de tendências.....	21
2.4.2 Orçamento Base Zero (OBZ)	22
2.5 Tipos de Orçamento.....	22
2.5.1 Orçamento Estático	23
2.5.2 Orçamento Flexível	23
2.6 Orçamento Matricial.....	24
CAPÍTULO 3 – ETAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO DO GMD ATRAVÉS DO PDCA.....	26
3.1. Planejamento	26
3.1.1 Identificação do Problema	26
3.1.2 Análise de Fenômeno.....	27
3.1.2.4 Negociação e Consolidação de Metas	31
3.1.3 Análise do Processo.....	32
3.1.4 Elaboração de Planos de Ação.....	33
3.2 Controle e Captura	34
3.2.1 Execução dos Planos de Ação	34
3.2.2 Avaliação dos Resultados e Acompanhamento das Ações	34
3.2.3 Análise de desvios e implantação de ações corretivas.....	36
3.2.4 Padronização.....	37
CAPÍTULO 4 - ESTUDO DE CASO.....	38
4.1 Caracterização da Empresa.....	38

4.2.1 Planejamento	39
4.2.2 Controle e Captura.....	45
4.2.3 Fatores Críticos de Sucesso	51
4.3. Principais Desafios	52
CAPÍTULO 5 – CONCLUSÃO	54

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

“Estou convencido que as métricas financeiras são as principais não só para empresas, mas também para governos e até para igrejas. Nada existe sem recursos financeiros, que são os meios de troca de trabalho humano” (CAMPOS, 2009, p.4). A frase do famoso consultor brasileiro, Vicente Falconi, evidencia a necessidade da boa gestão dos recursos financeiros de qualquer organização, para que esta possa atingir o seu objetivo fim, satisfazer seus stakeholders e se perpetuar no tempo.

Em uma economia cada vez mais globalizada e integrada, a competitividade entre empresas é cada vez mais um ponto estratégico para a sobrevivência e sustentabilidade dos negócios. Neste cenário de competitividade é cada vez mais importante o desenvolvimento e implementação de um planejamento estratégico nas organizações. O planejamento estratégico advém de uma política empresarial que envolve regras e diretrizes norteadoras às estratégias, aos objetivos e às metas a serem alcançadas pela instituição (LUNKES, 2010). É através do planejamento que a empresa consolida a sua visão de longo prazo e consegue se posicionar para responder de maneira efetiva aos estímulos externos do mercado.

Sem medição não há gestão (CAMPOS, 2006). Para a implementação do planejamento estratégico é de vital importância a utilização de ferramentas de controle que consigam realizar a medição dos resultados obtidos e confrontá-los com o que foi previsto anteriormente, o objetivo é gerar mais eficiência nas operações, reduzir e controlar gastos e assim alcançar resultados superiores e que se perpetuem no tempo.

Assim, pode-se concluir que ferramentas de criação e/ou controle orçamentário são de suma importância para uma empresa moderna, estando ligadas as etapas de planejamento e de controle dos resultados. A primeira refere-se à fixação de objetivos e programação de atividades necessárias para alcançar as metas estabelecidas e a segunda ao processo de avaliação dos resultados obtidos, confrontação de estimativas, proposição de ações corretivas (ZDANOWICZ, 2001). O orçamento é uma ferramenta de controle do processo operacional por excelência, pois envolve todos os setores da companhia, buscando estabelecer e coordenar objetivos para cada área, de forma que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de

lucro traçados anteriormente por meio da definição das estratégias empresariais (PADOVEZE, 2010).

O orçamento não deve ser entendido como um instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos, funcionando como meio para comunicar de onde e para onde a empresa está indo (LEITE et al., 2008).

O Gerenciamento Matricial de Despesas é uma ferramenta de planejamento e controle orçamentário. O presente estudo visa mostrar o processo de planejamento orçamentário e o ciclo de controle e captura de resultados em uma empresa de varejo alimentício. A aplicação do GMD será conduzida pela metodologia do PDCA, e evidenciará como a aplicação de ferramentas de gestão resultam em melhores resultados financeiros e organizacionais para as empresas.

1.1. Objetivos Gerais e Específicos

O objetivo geral deste trabalho é conceituar o método de Gerenciamento Matricial de Despesas seguindo o ciclo PDCA, e evidenciar a importância desta ferramenta de controle orçamentário na melhoria da gestão de organizações que buscam o controle e redução de suas despesas.

O objetivo específico é avaliar resultados reais através de um caso prático de aplicação do GMD. Os resultados serão apurados através de um Estudo de Caso em uma empresa do ramo de varejo alimentar em que o autor do texto participou por meio de um projeto de consultoria.

1.2. Metodologia

Esta seção é dedicada a explicitar o enquadramento metodológico do presente estudo.

A metodologia adotada é o Estudo de Caso. Segundo Torres (2014) o Estudo de Caso possui uma abordagem qualitativa e é comum sua utilização nos estudos organizacionais. O Estudo de caso se caracteriza por realizar a análise de um único caso, de maneira específica (BEUREN, et al, 2013). O Estudo de Caso enquadra-se

com os objetivos gerais e específicos da pesquisa, pois preserva as características dos processos organizacionais observados na realidade (YIN,2001).

Quanto a natureza, o estudo trata-se de uma pesquisa aplicada, pois seu objetivo é a aquisição de conhecimento para aplicação prática. Segundo Torres (2014) a pesquisa aplicada possui ênfase em aplicações reais objetivando soluções de problemas.

Em relação a sua abordagem, o trabalho pode ser classificado como qualitativo. É classificado como qualitativo, pois procura observar as ações e desdobramentos da implantação do GMD de maneira indutiva, sem a utilização de ferramentas estatísticas (TORRES,2014). Segundo Minayo (2014) a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de crenças, significados e motivações, podendo ser aplicada para realizar descrições, comparações e interpretações.

Por fim, em relação aos seus objetivos, a pesquisa é enquadrada como exploratória. Para Severino (2016), a pesquisa exploratória apenas busca levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando um campo de trabalho através das condições de manifestação do objeto. Assim, o objetivo é familiarizar-se com um fenômeno ou obter uma nova percepção deste, a fim de descobrir novas ideias (CERVO; BERVIAN; DA SILVA, 2007).

CAPÍTULO 2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Sistema de Gestão

Sistema é definido como um conjunto de fatores interligados cada um com uma função específica. (BERTALANFFY,1968). O conceito de sistemas é dado como um conjunto de partes interligadas, cada qual com uma função específica, que se juntam para formar um todo unitário. Ter “visão sistêmica” é contextualizar cada uma das partes, de tal modo a entender o funcionamento do todo. É entender como cada uma das partes influenciam umas às outras e qual o impacto de seus respectivos comportamentos no funcionamento da estrutura (PRADO,2016).

Os sistemas podem ser abertos ou fechados. Sistemas abertos trocam energia, calor e informação com o meio exterior. Sistemas fechados são totalmente vedados, não trocando nada com o exterior. Organizações empresariais são

exemplos de sistemas abertos, podendo variar seu grau de abertura para o meio externo. Diferentes graus de abertura ensejam diferentes estratégias empresariais. (CAMPOS, 2009). Ainda segundo Campos (2009), do ponto de vista da visão sistêmica, quanto mais aberta for uma organização maior a sua chance de sobreviver e prosperar, pois irá trocar mais informações com o ambiente e aumentar seu conhecimento.

Uma organização é um sistema cuja sua função é atender aos interesses de seus *stakeholders*: clientes, acionistas, sociedade e colaboradores (SLACK, et. Al 2006).

No contexto das organizações empresariais, Campos (2009) pontua que:

“Também dentro das empresas existe uma hierarquia de sistemas bem como existem sistemas que se sobrepõem. Departamentos são sistemas com função própria e, portanto, áreas de autoridade que são próprias. O Gerenciamento Funcional trata das funções do sistema empresarial e se sobrepõe aos sistemas da gestão departamental com áreas de autoridade que são de outros sistemas! Empresas que não entendem estes relacionamentos de sistemas acabam por ter dificuldades em gerir questões de qualidade, custo, entrega etc., todas funções empresariais finais relacionadas aos *stakeholders*.”

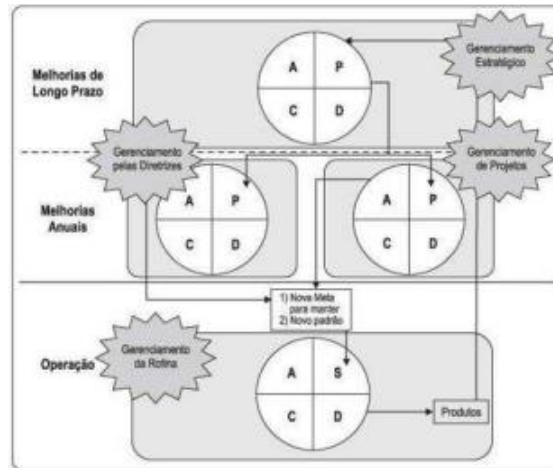
“Tudo no mundo é um sistema. Os sistemas interagem entre si em maior ou menor grau e tudo está interligado. Não há como gerenciar uma empresa desconhecendo estas relações. Este é o pensamento sistêmico.” (CAMPOS, 2009)

Sistema de gestão é um conjunto de ações interligadas de tal maneira que os resultados da empresa sejam atingidos de acordo com a Figura 1 (CAMPOS, 2009).

Campos (2009) pontua que:

“Para que algo seja chamado de “Sistema de Gestão” é necessário que sejam partes interligadas com a função de produzir resultados. Estas partes interligadas, por sua vez, devem, cada uma delas, seguir o método, pois, pela própria definição de método, não pode haver “Sistema de Gestão” que não seja baseado em puro método!”

Figura 1 - Modelo PDCA para operar e melhorar uma organização



Fonte: Campos, 2009

Segundo Silva (2017) um Sistema de Gestão é estruturado a partir da organização dos processos e da hierarquia do trabalho. Existem três níveis distintos dentro da organização hierárquica do trabalho em uma organização, são eles nível estratégico, nível tático e nível operacional (CAMPOS,2013).

- O nível estratégico é responsável por realizar planejamentos de médio/longo prazo que estabeleçam políticas, ações e objetivos que visam garantir a sobrevivência e prosperidade da organização. (CAMPOS,2013)

- O nível tático corresponde a função dos gerentes, que irão desdobrar os objetivos globais em objetivos ajustados a suas respectivas áreas de autoridade (CAMPOS,2013).

- O nível operacional refere-se a operadores e supervisores designados a execução das atividades operacionais, para o nível operacional é necessário a estabilização e previsibilidade de sua rotina, visando entregar os produtos/serviços dentro das especificações de qualidade, prazo e segurança (CAMPOS,2013).

O pleno funcionamento da organização depende da ação conjunta dos três níveis organizacionais descritos, adequando-se a visão sistêmica proposta anteriormente (SILVA,2017). Segundo Campos (2013) interação entre os três níveis pode ser exemplificado visualmente na Figura 2.

Figura 2 - Sistema de Gestão



Fonte: Campos, 2013

O Sistema de Gestão tem a vantagem adicional de ser um mapa que mostra onde o trabalho de cada um se insere (Campos, 2009).

Por fim, Campos (2009) demonstra qual a importância do método de resolução de problemas na implantação do Sistema de Gestão.

"Uma organização que consegue, ao longo dos anos, envolver todos na prática do Sistema de Gestão, terá formado um time imbatível de pessoas onde cada um é competente naquilo que faz. O método, do qual se origina o Sistema de Gestão, é que propicia esta participação e envolvimento de forma organizada e é isto que torna a organização cada vez mais forte. Está claro que tudo isto implica na participação de 100% das pessoas na gestão da empresa pois todos terão suas metas. Quem não tem meta não gerencia."

2.2 Método PDCA

Método é uma palavra de origem grega que constitui a soma das palavras META (que significa além de) e HODOS (que significa caminho). Portanto, método significa "[...] caminho para se chegar a um ponto além do caminho.", ou seja, os meios necessários para alcançar um objetivo. (CAMPOS, 2004, p.33).

O conceito do Ciclo PDCA foi originalmente desenvolvido na década de 1930, nos Laboratórios da Bell Laboratories – EUA, pelo estatístico Walter A. Shewhart,

definido como um ciclo estatístico de controle de processos que pode ser aplicado para qualquer tipo de processo ou problema (SOUZA, 1997).

O método do entanto somente foi popularizado na década de 1950, pelo estatístico W. Edwards Demming. Demming aplicou o método em seus trabalhos desenvolvidos no Japão (DEMING, 1990). O método PDCA é considerado a alma do Sistema Toyota de Produção (SOBEK, 2008)

O PDCA é um método de gerenciamento de processos ou de sistemas. É o caminho para se atingirem as metas atribuídas aos sistemas empresariais (CAMPOS, 1996).

Este método viabiliza o Gerenciamento Científico da organização, pois permite criar, aprender, copiar e difundir conhecimento. O aprendizado é a alma de sua utilização. O PDCA transforma uma organização numa escola, pois a busca por resultados é paralela a busca por conhecimento. (CAMPOS, 2009).

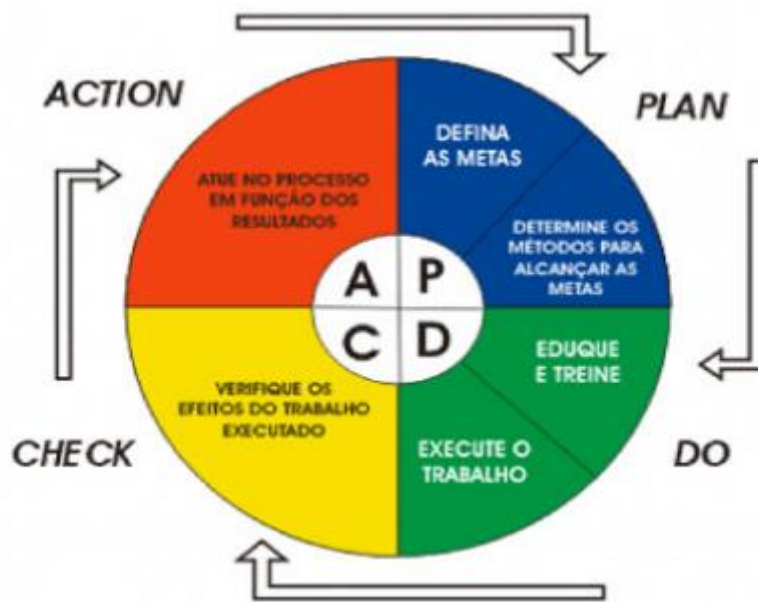
O ciclo PDCA é uma poderosa arma usada na gestão da qualidade. Segundo Deming (1990), este método de controle é composto por quatro etapas, que produzem os resultados esperados de um processo.

2.2.1 Plan

Estabelecer os objetivos e processos necessários para fornecer resultados de acordo com os requisitos do cliente e políticas da organização. Esta etapa é o início do ciclo, assim pode-se dizer que todo o sucesso futuro do processo será dependente de um planejamento bem estruturado e detalhado, o qual irá fornecer dados e informações para as etapas subsequentes. Portanto, o planejamento pode ser considerado a etapa mais importante do PDCA. (NEVES, 2007)

É na fase de planejamento que se realiza a identificação do problema, identificação da causa raiz geradora do problema, define-se itens de controle e metas para estes itens e traça-se planos de ação. Ferramentas como gráfico de Pareto, Diagrama de Ishikawa, 5w2h e *brainstorming* são muito importantes nesta fase, para auxiliar na identificação de causas e direcionamento de soluções. Quanto melhor o planejamento, maior a probabilidade de se atingir a meta de acordo com a Figura 3. (CAMPOS, 1996).

Figura 3 - Ciclo PDCA



Fonte: Campos, 1996, p.266.

A fase de planejamento também pode ser desdobrada em algumas etapas, como:

- 1) Identificação do problema
- 2) Elaboração de metas
- 3) Análise de fenômeno, o objetivo desta análise crítica é quebrar o problema maior em problemas menores mais gerenciáveis.
- 4) Análise de Processo, possui como objetivo levantar causas prováveis com o intuito de chegar as causas raízes e priorizá-las, de acordo com o que representa maior representatividade no desvio observado.
- 5) Elaboração de Planos de Ação

O primeiro item, identificação do problema pode ser descrito como toda vez que a empresa se depara com um resultado indesejável em algum de seus processos. Um problema é o resultado indesejado de um processo (CAMPOS, 2004).

Ainda segundo Campos (1996) o problema, ou seja, o resultado indesejado de um processo, sempre será uma meta não alcançada, sendo o problema, portanto, a diferença entre o resultado atual e o resultado desejável, chamado de meta.

A seguir, realiza-se a análise de fenômeno, que segundo Campos (2009) trata-se da análise mais importante a ser realizada pela alta administração da organização, pois é através dela que se conhece melhor as características relacionadas ao

problema e, assim conseguir quebrá-lo em problemas menores e de mais fácil solução.

Segue-se a análise de processo que possui o objetivo de estabelecer uma relação entre o problema (variável dependente) e suas causas (variáveis independentes), assim pode-se conhecer melhor as causas do problema e entender como elas se combinam para gerar o efeito indesejado (CAMPOS, 2009).

Para que a análise de processo seja bem-sucedida é interessante que ela ocorra de maneira participativa, envolvendo diversas pessoas da organização, para que estas possam contribuir com o ponto de vista único referente a suas áreas de atuação. (MELO, 2001)

Por fim, os planos de ação são responsáveis por mobilizar a organização e colocá-la em movimento. Através dos planos de ação são colocados prazos, responsáveis e é feito o detalhamento da ação que irá solucionar a causa raiz do problema. (CAMPOS, 1996)

2.2.2 Do

Campos (2014) divide esta etapa em duas sub etapas, fase de treinamento e fase de execução da ação. Na fase de treinamento, é responsabilidade da organização divulgar as ações necessárias para solução dos problemas e se certificar de que todos os envolvidos possuem treinamento e instruções necessárias para execução dos planos de ação de acordo com os procedimentos operacionais padrões previamente estabelecidos. Durante a fase de execução, os colaboradores executam as ações, devidamente treinados e cientes das ações que devem realizar.

É a fase do ciclo PDCA que garante a realização das atividades previstas no plano de ação durante a fase de planejamento. Deve-se educar todos os envolvidos na organização, para que os processos sejam realizados de acordo com os procedimentos operacionais padrões definidos e a execução seja realizada conforme o planejado. Essa fase serve de insumo para a fase check, pois ocorre a coleta de dados. (NEVES, 2007)

2.2.3. Check

Nesta etapa ocorre a verificação dos dados obtidos na realização dos planos de ação durante a etapa anterior (Do).

É nesta fase que ocorre o monitoramento e medição dos processos obtidos com a execução das ações estabelecidas anteriormente. A organização deve executar a eficácia das ações estabelecidas na fase anterior (ANDRADE e MELHADO, 2003).

2.2.4. Act

A fase Act possui dois possíveis desdobramentos. A primeira consiste em buscar as causas fundamentais a fim de prevenir a repetição de efeitos indesejados, no caso de não terem sido alcançadas as metas planejadas. A segunda, adotar como padrão, o planejado na primeira fase, já que as metas planejadas foram alcançadas (MARSHALL, 2006)

2.3 Orçamento

O orçamento pode ser compreendido como um plano para o futuro da organização. É a representação em números das políticas, planos, metas e objetivos da organização traçados em seu planejamento estratégico (WELSCH, 1983).

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

Pode-se obter vantagens durante o processo de elaboração do orçamento através da participação de gestores, e a atribuição de controles e responsabilidades aumenta a coordenação organizacional, direcionando os esforços para as metas estabelecidas. As medidas de desempenho obtidas como esse processo, podem se tornar a base para um programa de remuneração variável (LUNKES, 2010).

O orçamento é uma ferramenta presente em todo o ciclo administrativo da empresa e engloba as projeções financeiras de todos os setores/departamentos da organização, assim, o orçamento impacta decisões financeiras e operacionais,

visando maior eficiência da empresa e atingimento das metas estabelecidas (LUNKES, 2010)

A essência do orçamento está em planejar e acompanhar os resultados obtidos posteriormente. Através dessa dinâmica, pode-se realizar análise e identificar os desvios, atacando suas causas fundamentais (PADOVEZE, 2010).

Portanto, pode-se extrair a importância da ferramenta orçamentária no processo de gestão empresarial, pois auxilia nas tomadas de decisão, dando direcionamento prático para as diretrizes estabelecidas no planejamento estratégico, e serve de apoio aos gestores, permitindo identificar e tratar desvios incongruentes com a meta estabelecida.

2.4 Conceitos de orçamentos

Existem dois tipos de linhas de raciocínio que uma organização pode seguir ao elaborar o seu orçamento. São eles o Orçamento de Tendências e o Orçamento Base Zero (OBZ).

2.4.1. Orçamento de tendências

O orçamento de tendências é uma ferramenta muito utilizadas nas organizações, e parte da premissa de que eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais existentes, e assim podem servir como base para projeções. Assim, essa metodologia orçamentaria apoia-se na utilização de dados históricos para projetar o futuro, portanto, a sua precisão depende da confiabilidade dos dados previamente angariados.

“Esse método pode funcionar relativamente bem se as condições econômicas e ambientes não sofrerem mudanças substanciais”. (HOJI; SILVA, 2010, p. 31).

Hoji e Silva, (2010, p. 31), relatam dois cuidados importantes a se tomar na elaboração deste orçamento.

- (i) excluir os eventos que se sabe não se repetirão;
- (ii) incluir novos eventos que se espera que ocorram no futuro.

Este método, portanto, é dependente de uma coleta e análise de dados excelente, bem como da capacidade dos gestores de precisar no ambiente externo e interno

quais eventos possuem maior probabilidade de impactar os planos da companhia no futuro.

2.4.2 Orçamento Base Zero (OBZ)

O Orçamento Base Zero é uma metodologia orçamentaria que se contrapõe ao Orçamento de tendências. No OBZ não se mantém uma conexão com os dados históricos. Segundo Padoveze (2009) a filosofia do orçamento base zero consiste em romper com o passado para se projetar os gastos futuros, pois os dados passados podem conter ineficiências que, assim, se perpetuarão.

Portanto, o OBZ rompe com a visão tradicional incorporada pelo orçamento de tendências, em que gastos futuros são projetados considerando gastos passados mais um fator de correção. Assim, a cada novo orçamento elaborado realiza-se o processo como se fosse a primeira vez (LUNKES, 2007)

A maior vantagem do orçamento base zero, além de impedir a propagação de ineficiências passadas, é que a cada nova elaboração orçamentária, todas as atividades são discutidas partindo do ponto zero. Assim questiona-se todos os gestores sobre a real necessidade do gasto. Ao gestor cabe o ônus de comprovar a real necessidade de receber a alocação do recurso, assim muda-se o foco de qual a melhor alocação de recursos para qual atividade realmente é necessária dentro do contexto operacional da organização. Sendo comprovada a real necessidade, é feita uma análise para se dimensionar o gasto que será realizado, em um conceito semelhante ao conceito de custo padrão, segundo Padoveze (2009).

2.5 Tipos de Orçamento

Somados aos conceitos de orçamentos, existem os tipos de orçamento: estático e flexível. Assim como na escolha do conceito orçamentário a ser adotado, deve-se considerar o modelo de gestão da organização, visando a otimização de seus resultados.

2.5.1 Orçamento Estático

O orçamento estático consiste na elaboração de um plano de gastos estático para as áreas de determinada organização. Também conhecido como *budget*, é a principal ferramenta orçamentaria utilizada no mundo empresarial, devido a relativa simplicidade que sua natureza estática lhe convém. As variações nos gastos previstos deverão ser justificadas pelos gestores responsáveis.

Portanto, pode-se concluir que este orçamento não permite alterações após a sua elaboração (FRANGIOTTI, 2011). Entretanto, o ambiente empresarial vem passando por profundas transformações nas últimas décadas, se tornando mais dinâmico, integrado e imprevisível. Tais características expuseram ineficiências intrínsecas ao modelo de orçamentação estática, levando a um novo modelo orçamentário que melhor se enquadra na nova realidade, o orçamento flexível.

2.5.2 Orçamento Flexível

O orçamento flexível é uma resposta as limitações do modelo estático, e surge para dar maior dinamismo as organizações, para que estas possam responder de maneira mais ágil a mudanças no ambiente empresarial.

O orçamento flexível permite maior controle sobre as atividades orçadas, pois a sua flexibilidade lhe confere maior capacidade de se adaptar a realidade da empresa (SILVA, 2009).

O orçamento flexível parte do princípio de que uma parcela dos gastos de uma organização não pode ser previamente estabelecida, pois depende do orçamento de vendas. Assim, o orçamento flexível possui como alicerce a distinção dos custos entre custos fixos e custos variáveis. Os custos variáveis são dependentes do volume de vendas e recebem um tratamento flexível, já os custos fixos recebem o tratamento orçamentário tradicional, estático (OLIVEIRA et al., 2015).

Como contraponto ao orçamento flexível está a constante necessidade de monitoramento das mudanças no ambiente empresarial. É necessária uma alta capacidade de acompanhamento dos gestores envolvidos, bem como a capacidade

de interpretar corretamente os dados e comunicá-los para os envolvidos de maneira ágil e que direcione a companhia no sentido de otimizar seus resultados.

2.6 Orçamento Matricial

O controle matricial do orçamento adota premissas do orçamento base zero e propõe uma nova visão para a sistemática de acompanhamento orçamentário de uma organização. Seu principal objetivo é gerir os recursos financeiros da empresa, de maneira a minimizar suas despesas. (PADOVEZE, 2015). Esta maneira de controlar as despesas é conhecida como GMD – Gerenciamento Matricial das Despesas.

Seus conceitos foram desenvolvidos há não muito tempo, sua primeira implementação foi na Ambev em 1998, na preparação do orçamento do ano de 1999. O projeto que executou sua implementação foi chamado de “volta às origens” e apresentou excelentes resultados (TARANTO, 2006). Já na sua primeira implementação, o GMD representou uma economia de aproximadamente R\$ 152 milhões em custos fixos para a Ambev (GRIPPA, 2008).

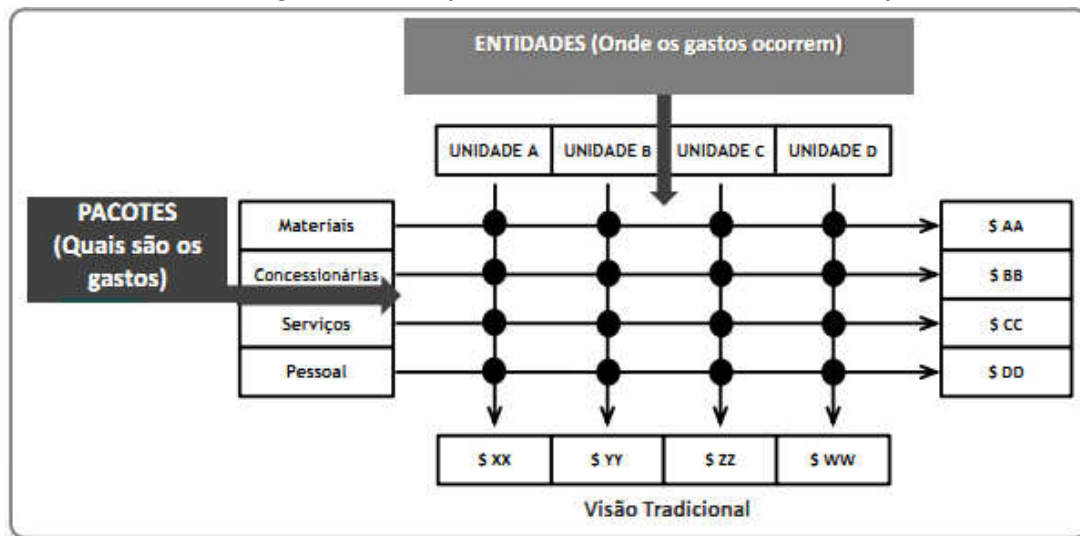
Devido a eficiência demonstrada o Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial, estruturou e formalizou as bases de aplicação do GMD.

O GMD se diferencia de outras formas de orçamento devido ao seu controle matricial. Através do controle matricial, ou controle cruzado, todas as metas e despesas da empresa são acompanhadas pelos responsáveis pelas entidades (unidades da organização ou centros de custos) e pelos responsáveis pelos pacotes (agrupamento de contas contábeis com a mesma característica). O objetivo da definição das entidades é estabelecer uma clara definição da responsabilidade gerencial pelo controle das despesas. Já o objetivo dos pacotes é montar uma estrutura contábil-gerencial, facilitando a análise e compreensão sobre a alocação de despesas.

Através da atuação conjunta dos gestores de pacotes e de entidades, é possível coletar dados de todas as unidades organizacionais da companhia, e assim realizar o benchmark interno, possibilitando a comparação entre clusters e estabelecendo indicadores de desempenho (WANZUIT, 2009)

O esquema de controle cruzado das despesas aplicado no GMD está esquematizado na Figura 4.

Figura 4 – Esquema controle cruzado de despesas



Fonte: Curso Exame PME,4., 2013, São Paulo.

O GMD possui três características necessárias para a sua implementação. Sendo elas o controle cruzado, desdobramentos dos gastos e acompanhamento sistemático (INDG, 2010).

O conceito de controle cruzado diz que todas as despesas da organização devem ser acompanhadas sob a perspectivas de duas diferentes pessoas. São elas o gestor de pacote e o gestor de entidade. O gestor de pacote fica em cargo de um agrupamento de contas contábeis de natureza semelhante. Já o gestor de entidade é responsável por uma unidade organizacional da companhia e responde a gastos de todas as naturezas que ocorrem dentro de sua área de autoridade. O escopo de trabalho do gestor de pacote, ou pacoteiro, engloba conhecer o que é lançado em cada conta contábil de sua responsabilidade e as entidades consumidoras, identificar indicadores técnicos para o estabelecimento de metas desafiadoras, espalhar boas práticas e negociar com as entidades. Os gestores de entidade, possuem dentro de seu escopo negociar as metas dentro de sua área de autoridade, negociar alterações de metas com os gestores de pacote e aplicar padrões determinados em sua entidade e realizar acompanhamento de planos de ação e evolução dos gastos.

O segundo princípio do GMD, o desdobramento de gastos, impões que cada despesa realizada na companhia seja desdobrada ao longo de toda hierarquia orçamentária. Com isso, é possível analisar o custo no local em que ele de fato

acontece, aumento a probabilidade de identificar desperdícios e realizar a comparação de desempenho entre centro de custos com características semelhantes.

Por fim, o último princípio atrelado ao GMD é o acompanhamento sistemático. Tal princípio refere-se ao acompanhamento constante dos resultados obtidos e comparação com a meta orçada. Assim, é possível identificar os desvios e adotar ações corretivas ou mesmo identificar centros de custos que possuem bom desempenho e espalhar as boas práticas adotadas para toda a organização.

CAPÍTULO 3 – ETAPAS DE IMPLEMENTAÇÃO DO GMD ATRAVÉS DO PDCA

Segundo o INDG (2007), a implementação do GMD segue a lógica do método PDCA, sendo assim, possui elementos que englobam a fase de planejamento, bem como a fase de controle e captura de resultados.

Segundo o INDG (2010) a fase de planejamento é composta por quatro etapas. São elas (i) Identificação do Problema, (ii) Análise de fenômeno, (iii) Análise de processo e (iv) Planos de Ação. Já a fase de controle e captura é composta pelas etapas (v) Execução dos Planos de ação, (vi) Avaliação dos resultados e das ações, (vii) Análise de desvios e implantação de ações corretivas e (viii) Padronização.

3.1 Planejamento

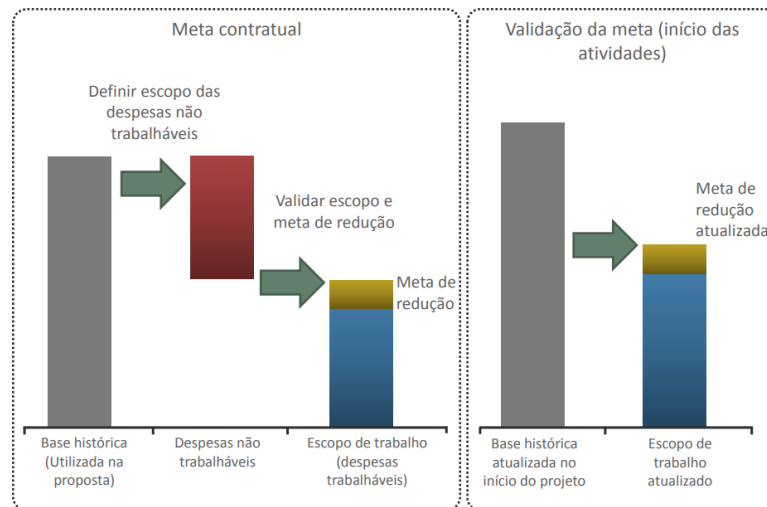
3.1.1 Identificação do Problema

A primeira etapa da fase de planejamento da implantação do GMD trata-se da identificação do problema. Esta etapa engloba a validação do escopo do projeto e proposição de metas.

Para a validação do escopo é separado o montante das despesas que não serão trabalhadas durante a implementação do projeto. Com as despesas trabalháveis em mãos, é feito o estabelecimento da meta contratual preliminar, identificada através de um diagnóstico com base em lacunas previamente observadas. Assim, o problema da organização é estabelecido, sendo a diferença entre o patamar atual e a meta (CAMPOS, 2009).

Após o início das atividades, no entanto, será preciso realizar a validação das metas de acordo com a Figura 5.

Figura 5 - Validação de metas



Fonte: Material interno

3.1.2 Análise de Fenômeno

A análise de fenômeno nada mais é do que desdobrar um problema maior, diferença entre a meta preliminar e o patamar atual, em problemas menores mais gerenciáveis (CAMPOS, 2009). É nesta fase que será feita uma análise detalhada do problema detectado, através de fatos e dados. A análise de fenômeno será separada em quatro sub etapas, são elas:

- Preparação da base de dados;
- Preparação para definição de metas;
- Definição preliminar das metas;
- Negociação e Consolidação das Metas.

3.1.2.1 Preparação da base de dados

Nesta etapa será preparada a base de dados a ser trabalhada, serão definidos os pacotes e entidades, bem como seus respectivos responsáveis.

Para a preparação da base de dados é importante assegurar que ela contenha três principais componentes, a base contábil, base de fornecedores e principais contratos vigentes. A base contábil precisa conter os planos de contas, listagens dos centros de custos e desdobramentos até o último nível onde a despesa ocorre. A base

de fornecedores precisa identificar os fornecedores, preço unitário, quantidade comprada e o centro de custo que efetuou a compra. O levantamento dos principais contratos vigentes é necessário para identificar possíveis condições de renegociação que sejam vantajosas para a companhia.

É nesta etapa que ocorre a definição dos gestores de pacote e gestores de entidade, base para o controle cruzado de despesas característico do GMD. O gestor de pacote é responsável pelo acompanhamento dos resultados e por propor medidas corporativas para assessorar as entidades pontualmente. O gestor de entidade negocia com o gestor de pacote as suas metas, e é responsável coordenar e garantir a aplicação de ações que visem o alcance da meta dentro de sua unidade de autoridade. Por fim, nesta etapa é elaborada a matriz base de acompanhamento relacionando os pacotes, suas principais contas e gestores.

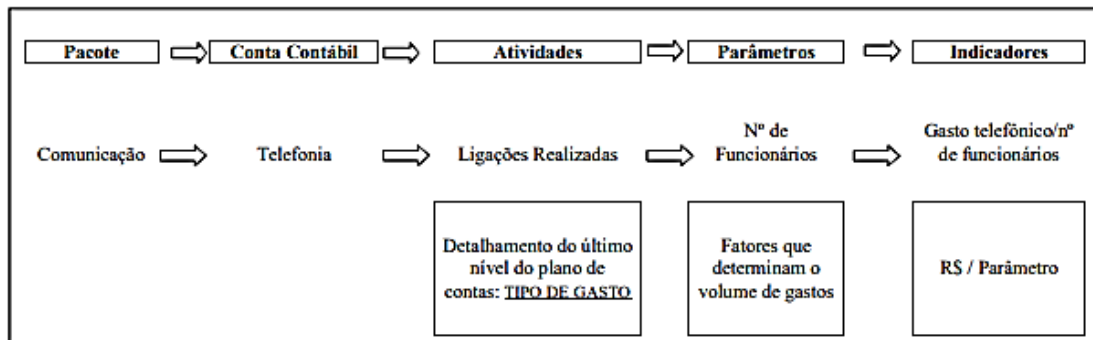
3.1.2.2 Preparação para definição de metas

Esta etapa é composta pela análise das contas contábeis pelos gestores de pacotes, pela definição de parâmetros, clusters e indicadores e pelo estabelecimento do sistema para a coleta de dados, essencial pela cultura de fatos e dados característica do GMD.

A análise das contas contábeis pelos gestores de pacotes visa corrigir possíveis erros de lançamento dentro do sistema contábil da organização. Para isso, verifica-se se despesas não estão sendo lançadas em centros de custos errados ou se itens não estão sendo lançados em contas erradas. Tal análise é de extrema importância, visto que o acompanhamento correto das despesas é parte vital para o bom funcionamento do GMD.

A definição de parâmetros, indicadores e clusters visa dois pontos principais. Primeiro, através dos parâmetros, fatores geradores da despesa em questão, são definidos os indicadores que serão as unidades de acompanhamento e controle para cada pacote de despesas. Segundo, através de uma boa definição de parâmetros, é possível agrupar as unidades organizacionais (entidades) em grupos semelhantes, permitindo assim realizar comparações entre seus respectivos indicadores. A figura 6 exemplifica o processo de elaboração de parâmetros, indicadores e clusters.

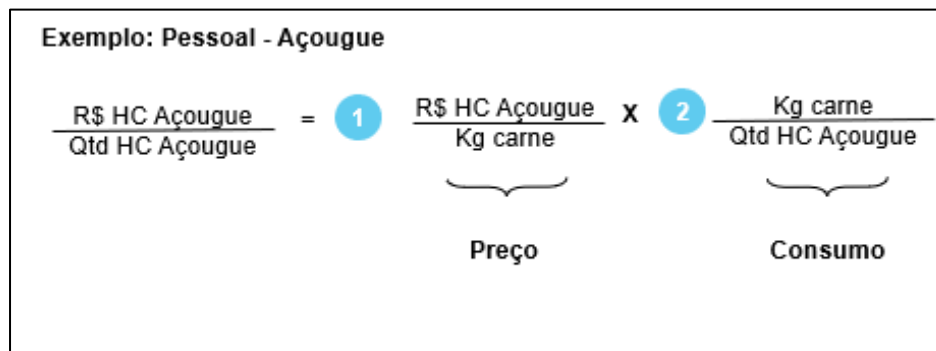
Figura 6 - Exemplo elaboração de indicador técnico



Fonte: adaptado de Bartilotti, 2006

Na elaboração dos indicadores, é de suma importância que se realize os desdobramentos das alavancas formadoras do indicador, conforme exemplificado na Figura 7. Assim, será possível identificar qual é a alavanca causador do problema e tratar os desvios de maneira direcionada.

Figura 7 - Desdobramento Indicadores



Fonte: Material Interno

Por fim, a preparação para a definição de metas engloba um sistema para a coleta de dados. O objetivo deste sistema é levantar os dados contábeis para a definição das metas orçamentárias, bem como acompanhar os resultados mensais para se realizar comparações entre o real e a meta. Com isso, será possível apresentar as despesas por pacote/entidade.

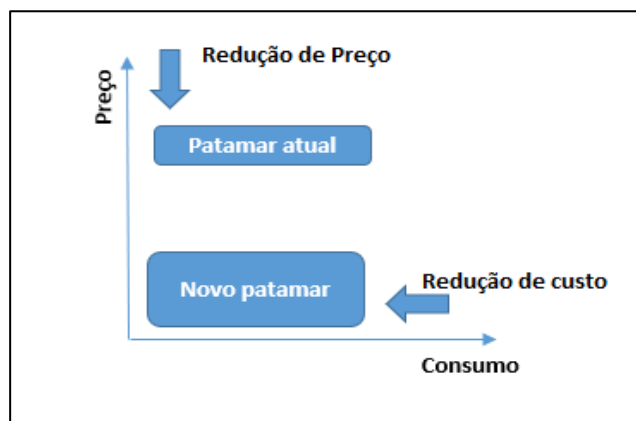
3.1.2.3 Definição Preliminar de Metas

Esta etapa será responsabilidade dos gestores de pacote, que deverão estabelecer metas preliminares para todas as contas contábeis sob sua

responsabilidade. Nesta etapa, existem dois tipos de contas, contas que são diretamente gerenciadas pelas entidades, e contas que não são gerenciadas diretamente pelas entidades (como água e energia elétrica). No primeiro caso, cabe ao gestor de pacote definir metas para todas as entidades e somá-las ao final para identificar o total a ser gasto pela empresa. No segundo caso, o gestor de pacote deverá orçar a meta para toda a organização e depois dividi-la entre as entidades (GRIPPA, 2005).

O conceito de formação de despesas (Figura 8), explicita que as despesas financeiras serão quebradas em preço e consumo, que serão as suas alavancas formadoras.

Figura 8 - Conceito formação de despesas



Fonte: Elaboração Própria

Segundo Grippa (2005), para a análise das metas de consumo existem quatro principais alternativas.

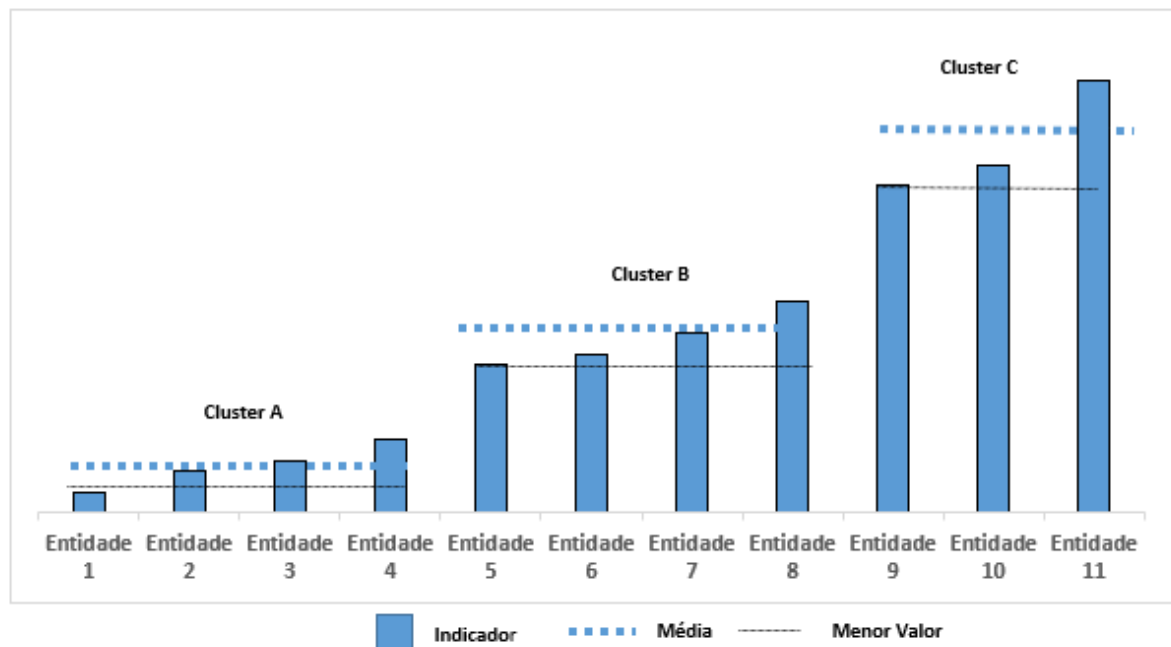
- **Análise Histórica:** realiza-se a análise dos dados obtidos do ano anterior. Deve-se tomar o cuidado para não traçar a meta de acordo com a média observada no ano anterior, pois o ganho seria zero. Para a análise histórica também é possível atribuir sazonalidade para o estabelecimento de metas em diferentes épocas do ano.

- **Comparações Sistêmicas:** nesta modalidade lança-se mão do conceito de clusters definido anteriormente. Com os clusters definidos, tem-se as entidades agrupadas em grupos de características semelhantes e, portanto, comparáveis. Nesse momento realiza-se o que é chamado de *benchmark* interno e traça-se uma “régua” em cada agrupamento, delimitando o valor limite para o gasto em questão. Segundo Barcellos (2006), o ponto onde a régua será traçada pode ser definido de maneira subjetiva, ou utilizados recursos estatísticos como média ou mediana, por exemplo.

- Base Zero: Construção das metas a partir da análise minuciosa de todos os custos e de sua real necessidade dentro do contexto da companhia. Ineficiências que se propagavam na organização desde o passado podem ser quebradas a partir desta análise, pois o gestor de pacote irá realizar pesquisas acerca dos reais custos de consumo envolvidos na utilização dos recursos em questão.

- Referencial Externo: Técnica também conhecida como *benchmark* externo. Nada mais é do que buscar referencias de boas práticas no mercado e estabelecer as lacunas de consumo tendo como base organizações que possuem um melhor desempenho em determinado indicador.

Figura 9 - Formação de *clusters*



Fonte: Elaboração Própria

Para a elaboração de metas algumas premissas devem ser observadas. As metas devem ser associadas a lacunas previamente identificadas, devem ser atingíveis, mas desafiadoras (Campos, 2009). As metas devem ser negociadas entre donos de pacotes e donos de entidades.

3.1.2.4 Negociação e Consolidação de Metas

A negociação e consolidação de metas se inicia quando os gestores de pacote divulgam as metas preliminares estabelecidas. Cabe aos gestores de entidades

realizar uma análise crítica acerca das metas propostas e formalizar uma nova meta caso seja identificado algum erro claro no processo preliminar de definição de metas. Essa dinâmica entre gestores de pacotes e gestores de entidades, buscando a definição de metas mais precisas, recebe o nome de negociação de metas. A meta preliminar deve ser superior a meta estabelecida inicialmente no projeto, uma vez que pode haver perdas durante o processo de negociação.

Com o encerramento da negociação de metas, realiza-se uma análise do futuro impacto do orçamento, fruto das metas consolidadas. Segundo Bartilotti (2006), caso o orçamento não esteja de acordo com o previsto inicialmente no projeto, buscam-se os ajustes necessários para a iniciação do GMD.

3.1.3 Análise do Processo

O objetivo da Análise de Processo é estabelecer uma relação entre o problema, variável dependente e suas causas, variáveis independentes (CAMPOS,2009).

Nesta fase de análise do processo busca-se, através de ferramentas de análise, chegar à causa raiz dos problemas. Problema nada mais é que a diferença entre o patamar de gasto atual e a meta (CAMPOS, 2006). Para isso, utiliza-se ferramentas como o *Brainstorming*, Diagrama de Ishikawa, e os 5 Porquês.

- *Brainstorming*: Técnica utilizada através do compartilhamento espontâneo de ideias. É uma ferramenta que visa agregar conhecimento a organização (CAMPOS,2009). Sua utilização tem o intuito de tornar colaborativo o processo de identificação da causa raiz, assim pode-se considerar diferentes pontos de vista e evitar que o processo se torne enviesado por considerar apenas a visão de um gestor ou departamento em específico. A utilização do *brainstorming* é combinada com ferramentas como o diagrama de Ishikawa e os 5 Porquês para se estabelecer a causa raiz de um problema.

- Diagrama de Ishikawa: Também conhecido como diagrama de “Espinha de Peixe”, ou “Causa e Efeito” é uma ferramenta desenvolvida para auxiliar gestores na identificação da causa raiz de um problema. Sua utilização é importante, pois confere maior visibilidade ao problema tratado e permite uma rápida identificação de sua causa geradora.

-5 Porquês: Técnica criada na década de 30 pelo fundador da Toyota, Sakichi Toyoda. É uma técnica que visa chegar a causa raiz de um problema através da repetição do questionamento “Por que será feito”? (justificativa). Desde a sua criação a técnica é muito difundida, por sua simplicidade e eficiência.

É nesta etapa do planejamento que se buscará entender quais são as verdadeiras causas para as ineficiências encontradas dentro da estrutura de despesas da companhia. Através da Análise de Processo se realizará uma análise detalhada das despesas que estão desviando da meta, chegando ao nível das entidades organizacionais. Com o conhecimento e priorização das causas geradoras dos problemas, a companhia estará preparada para a próxima fase do planejamento, em que todas as análises serão direcionadas de maneira a resolver o problema na prática.

3.1.4 Elaboração de Planos de Ação

A partir da definição das causas prioritárias através da análise de processo, o próximo passo é estabelecer como a organização irá atacar as causas raízes e solucionar o problema. É através do Plano de Ação que será formalizado qual ação será tomada para solucionar o problema, bem como quem é o responsável e qual é o prazo (Figura 10).

Figura 10 - Elaboração plano de ação



Fonte: Elaboração própria

Alguns passos são críticos para uma boa elaboração de um plano de ação. As ações devem ser claras e objetivas, utilizando linguagem que vise de fato resolver o problema. As ações devem ter prazos e devem possuir um responsável identificado por seu nome, e não por seu cargo. Além disso, os Planos de Ação buscam eficiência,

portanto, evita-se ações desnecessárias, priorizando a utilização do menor número de ações que irá resolver o problema. Algumas boas práticas para execução de um bom plano de ação estão exemplificadas na Tabela 1.

Tabela 1 - Fundamentos planos de ação

Problema Específico	Identifica qual o problema (desvio) a corrigir;
Causa Raiz	Identifica qual causa raiz a ação pretende bloquear;
O que	Define as contramedidas a serem realizadas para bloquear a causa fundamental;
Como	Detalha as etapas de execução da ação;
Responsável	Pessoa que garante que a ação será executada, seja ela o executor ou gestor do executor;
Início Previsto	Define a data de execução da ação e deve ser dentro do ciclo da meta;
Fim Previsto	Estimar o retorno da ação

Fonte: Elaboração própria

3.2 Controle e Captura

3.2.1 Execução dos Planos de Ação

A etapa de execução dos planos de ação é composta por dois pilares. O primeiro trata-se da execução dos treinamentos necessários para a implementação das mudanças propostas para a correção das causas identificadas nas etapas de análise de fenômeno e análise de processo. O segundo pilar nada mais é o do que a execução das ações contidas no plano de ação.

3.2.2 Avaliação dos Resultados e Acompanhamento das Ações

É nesta etapa que é feito o controle e captura de resultados da implantação do GMD. O controle e captura de resultados é feito através da comparação entre as metas orçamentárias previamente estabelecidas e as despesas de fato realizadas no período (TORRES,2014).

A avaliação e acompanhamento dos resultados ocorre através do acompanhamento dos planos de ação traçados e pelo controle dos gastos realizados.

O gestor de pacote deve considerar o somatório das contas de sua autoridade em todas as entidades. Já o gestor de entidade deve controlar o somatório de todos os pacotes em sua área de autoridade (TORRES, 2014). Para realização da rotina de avaliação de resultados e acompanhamentos das ações, são utilizadas três principais ferramentas, são elas: Matriz de controle, Gestão a Vista e Rotina de acompanhamento mensal.

3.2.2.1 Matriz de Controle

A matriz de acompanhamento trata-se de um relatório mensal em que são inseridos as metas e o realizado financeiro de todos os pacotes. Nas linhas são dispostos todos os pacotes e nas colunas são colocadas as metas e o realizado de gastos no mês, assim realiza-se os cálculos dos desvios e estabelece-se quais pacotes estão dentro das metas e quais precisam de ações corretivas para o mês subsequente. O status do pacote será representado através do farol na última coluna da Matriz de Controle, conforme exemplificado em versão simplificada na Figura 11.

Figura 11 - Matriz de Controle

Período: Jan/XXXX a Dez/XXXX				
Paconte/Conta	Realizado	Meta	Desvio	Farol
Utilidades	404.292	529.321	-125.029	↑
Conservação e Limpeza				
Manutenção				
Serviço de Terceiros				

Fonte: adaptado INDG (2010).

3.2.2.2 Gestão a Vista

São gráficos de acompanhamento mensal dos resultados. Devem ser distribuídos para a visualização de todos que estão envolvidos na operação da companhia. Através da visualização dos resultados expostos na gestão a vista, gera-se maior engajamento de todos os colaboradores em busca do atingimento das metas, pois é possível verificar visualmente quais são os resultados frutos das atividades e ações realizadas. Devem ser elaborados mensalmente, e expostos em áreas de fácil visualização. São essenciais para garantir o foco financeiro de todos envolvidos na

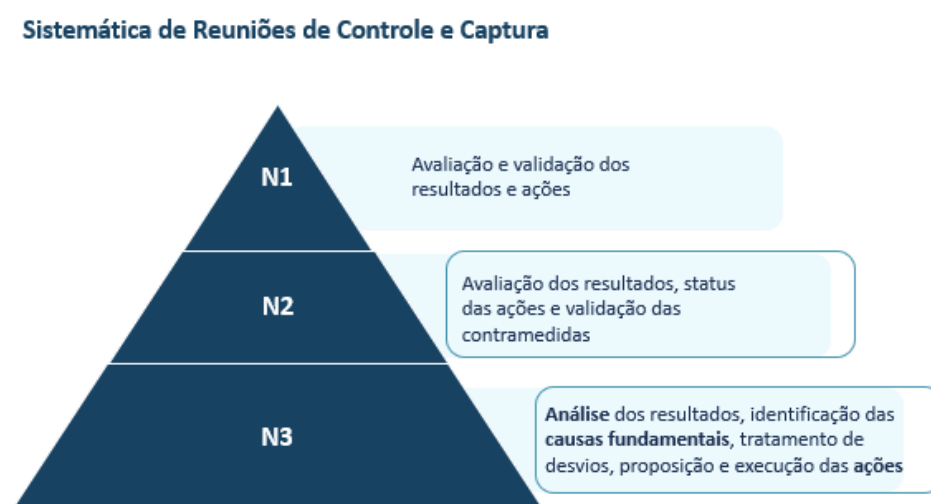
organização, pois através da gestão a vista é possível atrelar um indicador técnico com o seu valor financeiro.

3.2.2.3 Rotina de Acompanhamento Mensal

Para o acompanhamento mensal dos resultados, é necessário cumprir dois pontos principais:

- Atualizar a matriz de controle e realizar a análise crítica dos resultados obtidos, observando quais pacotes ficaram abaixo da meta e quais pacotes necessitam de ações corretivas para atingirem a meta no ciclo subsequente.
- Estabelecer sistemática de reuniões de acompanhamento de resultados para avaliação dos resultados e validação das ações. As reuniões de acompanhamento usualmente são definidas em três níveis hierárquicos conforme exemplificado na Figura 12. Comumente o nível hierárquico N1 tem participação de membros da diretoria e gestores de pacotes. O nível N2 tem participação de gestores de pacotes e gestores de entidade, e por fim, N3 possui participação de gestores de entidades e colaboradores de nível operacional da companhia.

Figura 12 - Sistemática reuniões controle e captura



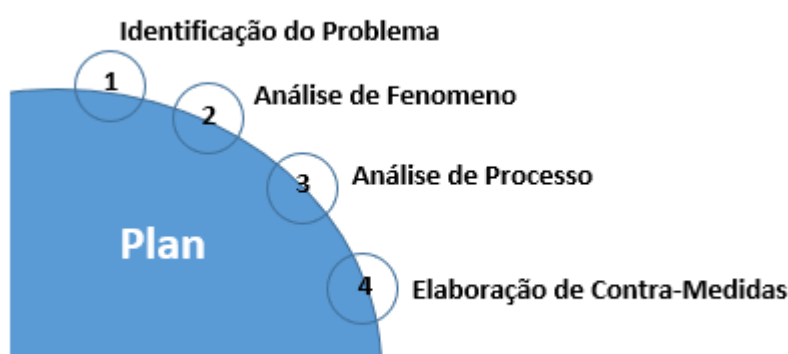
Fonte: Material Interno

3.2.3 Análise de desvios e implantação de ações corretivas

Após a análise dos resultados obtidos durante o ciclo de controle e captura do GMD, é necessário realizar a análise dos pacotes que não atingiram a meta e propor ações corretivas para que a meta seja atingida no próximo ciclo.

Assim, para os pacotes cujo resultado apresentou desvio em relação a meta, elabora-se uma nova etapa de planejamento, com isso busca-se identificar o problema, quebrar o problema em partes menores (Análise de fenômeno), buscar as causas raízes (Análise de processo) e proposição de contramedidas (Relatório 3G) (Figura 13).

Figura 13 - Etapas de planejamento



Fonte: Elaboração Própria

O Relatório 3G, também conhecido como relatório de três gerações, ou relatório de anomalias deve ser redigido pelo gestor de pacote ou pelo gestor de entidade responsável pela despesa que apresentou desvio. O relatório 3G identifica quais ações já foram concluídas e quais ainda estão com realização pendente, assim avalia a necessidade de propor novas contramedidas. O seu objetivo é corrigir desvios, através da identificação de causas fundamentais e proposição de ações corretivas (TORRES,2014). Assim como nos Planos de Ação, são nomeados responsável e prazo para a realização da nova ação.

3.2.4 Padronização

Para que a implementação do GMD seja bem-sucedida é necessário que se padronize as ações que apresentaram bons resultados. A padronização pode ser feita através da formalização de procedimentos operacionais padrão que irão garantir que as boas práticas sejam espalhadas através de toda a organização.

CAPÍTULO 4 - ESTUDO DE CASO

4.1 Caracterização da Empresa

A empresa objeto deste estudo atua no mercado desde o ano de 1962. Sua trajetória no ramo de varejo alimentar iniciou-se com um armazém de secos e molhados na cidade de Guarulhos. Somente no ano de 1970 a empresa passou a atuar como supermercado varejista inaugurando sua primeira loja em Guarulhos, onde situa-se a sede da organização. Com o crescimento da empresa, novas lojas foram inauguradas e hoje a operação conta com 52 lojas espalhadas nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro.

A organização conta com mais de 7000 funcionários e possui receita anual superior a R\$ 2,0 bilhões o que torna a companhia um importante player no mercado de varejo alimentar brasileiro.

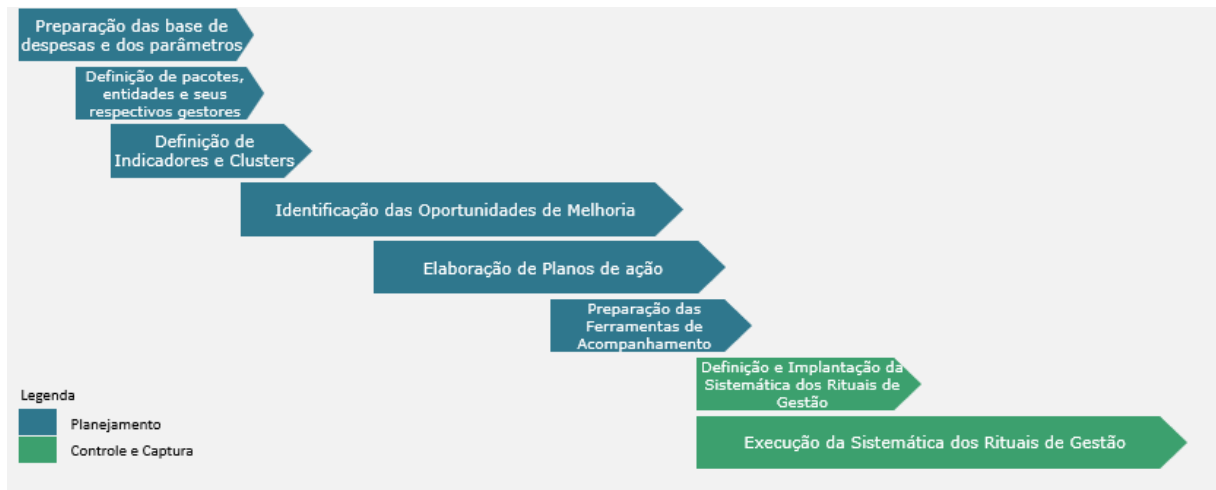
4.2 Aplicação do GMD

A implementação do GMD foi estruturada seguindo a lógica do método PDCA. Como tal, possui elementos de planejamento e de controle (MAGALHÃES, 2009). O estudo apresentará elementos da fase de planejamento, mas será focado na fase de controle e captura de resultados, pois foi a fase em que o autor da pesquisa participou ativamente durante a implementação do projeto. Inicialmente será apresentada elementos gerais da implantação do GMD, como a meta global do projeto e os pacotes definidos, entretanto, para exemplificar em mais detalhes as etapas do processo, será utilizado o pacote de Utilidades como exemplo. O pacote de Utilidades compreende as contas de água, gás e energia elétrica. A razão para a utilização deste pacote como exemplo se dá por dois motivos. Primeiro, trata-se de uma linha significativa de despesa, sendo um dos pacotes priorizados na primeira onda de implementação do GMD na empresa alvo do estudo, segundo, foi o pacote em que o autor do estudo teve maior proximidade durante o período de estágio.

A Figura 14 exemplifica as etapas de Planejamento e Controle e Captura e seus desdobramentos durante a implementação do projeto. Nas seções seguintes, a implementação na prática de cada etapa será detalhada, bem como será demonstrado

seu enquadramento dentro do método PDCA. Os valores que serão expostos foram submetidos a um fator de correção, visando o sigilo dos dados da empresa.

Figura 14 - Etapas implementação GMD

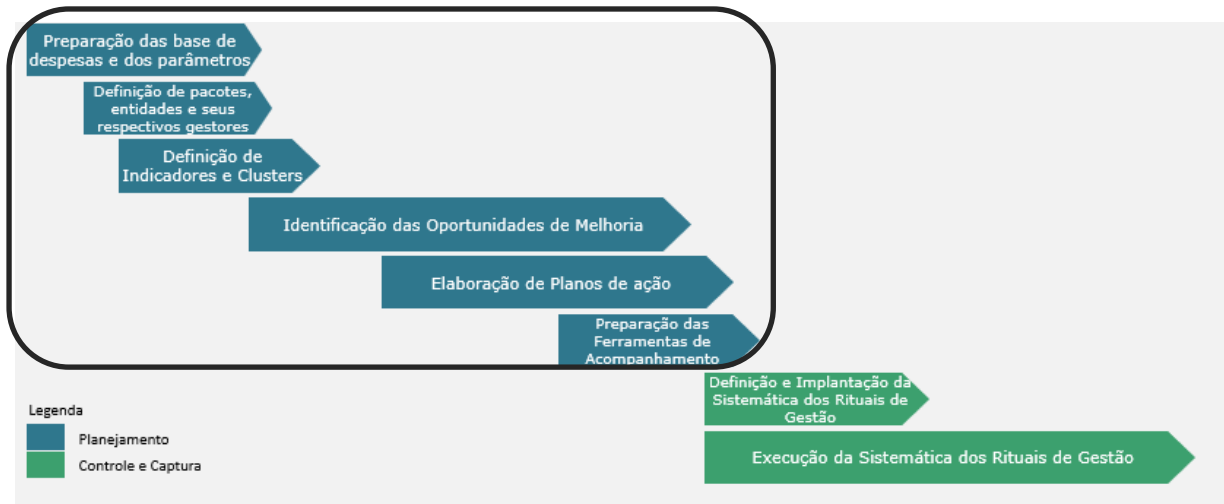


Fonte: Material Interno

4.2.1 Planejamento

A etapa de planejamento foi estruturada seguindo os passos do método PDCA descritos anteriormente, de acordo com a Figura 15. O objetivo do projeto é atuar no indicador fim da organização, aumentando o lucro líquido através da redução das despesas, conforme a Figura 16.

Figura 15 - Etapas planejamento



Fonte: Material Interno

Inicialmente transcorreu-se a etapa de Identificação do Problema, em que se enquadra a etapa de Preparação da base de despesas e dos parâmetros. O principal objetivo desta fase foi definir o escopo do projeto e definir a meta preliminar global do projeto. Nesta etapa foi definida qual é a base de despesas não trabalháveis da companhia, como por exemplo, foram desconsideradas as linhas de despesas tributárias e financeiras.

Com isso, pode-se subtrair das despesas totais a base não trabalhável, resultando na base que foi analisada para o projeto. Para a definição do escopo, ainda foram desconsideradas algumas contas dentro das despesas administrativas, como depreciações e amortizações. A Figura 17 define a meta global. Com o escopo de despesas trabalháveis foi traçada a meta do projeto, ilustrada na Figura 18.

Após a etapa de Identificação do Problema seguiu-se a etapa de Análise do Fenômeno. O primeiro passo nesta etapa se baseia na construção da estrutura matricial e na definição de responsáveis pela otimização dos gastos. Isto foi feito definindo-se os pacotes e entidades a serem trabalhados durante a implementação do projeto, bem como os seus respectivos responsáveis. Os pacotes foram definidos de acordo com as naturezas contábeis das contas da organização, e as entidades foram definidas como sendo as unidades operacionais da empresa, ou seja, as lojas. O projeto foi estruturado em ondas de implementação, conforme ilustrado na Figura 18, de acordo com a oportunidade de captura de resultados em cada pacote. Cada onda foi composta por quatro pacotes. Pacotes com maior representatividade de despesas dentro da base de despesas trabalhadas participaram da primeira onda de implementação, seguindo a mesma lógica para a segunda e terceira onda. Em seguida, foram definidos os clusters e indicadores técnicos a serem acompanhados em cada pacote. Para a definição dos *clusters* foram considerados as especificidades de cada pacote e os indicadores foram desdobrados em suas respectivas alavancas de preço e consumo, permitindo o tratamento de desvios de maneira mais precisa. Assim, as metas foram consolidadas e negociadas, estabelecendo responsabilidades de acompanhá-las e controlá-las entre os gestores de pacote e gestores de entidade. Por fim, após a definição dos pacotes e entidades, seus responsáveis, *clusters* e indicadores, iniciou-se o processo de identificação das oportunidades de melhoria. A identificação de oportunidades foi realizada através da análise dos indicadores de preço e consumo em conjunto com os *clusters* previamente definidos. Foram realizadas análises históricas dos preços praticados, bem como análises

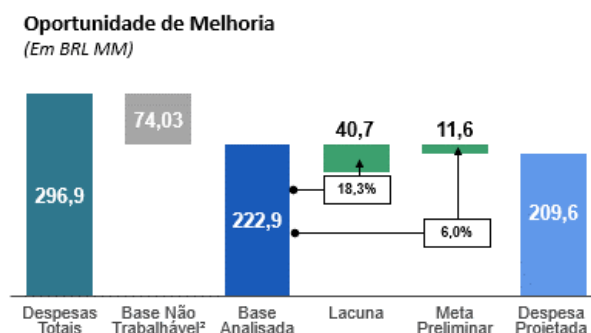
comparativas de preço e consumo entre as lojas *clusterizadas*. A partir da análise de fenômeno foi possível estabelecer quais pacotes não estavam batendo as metas estabelecidas, e a partir disso, desdobrar o desvio de maneira a determinar quais entidades eram as responsáveis pelo resultado acima da meta. Com esse resultado em mãos, partiu-se para a etapa seguinte, com o intuito de estabelecer as causas raízes geradoras do problema. Para melhor entendimento, os indicadores técnicos e *clusters* utilizados no pacote de Utilidades estão expostos na **Tabela 1 e Tabela 2**.

Figura 16 - Impacto GMD no demonstrativo de resultado de exercício

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)	
Receita Bruta	
(-) Deduções sobre vendas	
= Receita Operacional Líquida (ROL)	
(-) Custo do Produto Vendido (CPV)	
= Margem Bruta/Lucro Bruto	
(-) Despesas Operacionais (SG&A)	
= EBITDA	
(-) Depreciação e Amortização	
= Lucro Operacional (EBIT)	
(+) Receitas Financeiras	
(-) Despesas Financeiras	
= Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR)	
(-) Imposto de Renda	
= Lucro Líquido do Exercício	

Fonte: Material Interno

Figura 17 - Estabelecimento da meta global



Fonte: Material interno

Figura 18 - Pacotes GMD e ondas de implementação

Onda	Pacote
1	Pessoal Remuneração
	Embalagens
	Utilidades
	Comissão cartão de crédito
2	Aluguéis
	Pessoal Benefícios
	Limpeza e Coleta
	Manutenção e Conservação
3	Transportes
	Serviços de Terceiros
	Administrativo
	Marketing

Fonte: Material interno

Tabela 2 - Indicadores pacote utilidades

Pacote Utilidades	Indicadores Técnicos
Energia Elétrica	• Preço: R\$/kWh • Consumo: kWh
Água	• Preço: R\$/m³ • Consumo: m³
Gás	• Preço: R\$/kg de gás • Consumo: kg de gás/ kg produzido

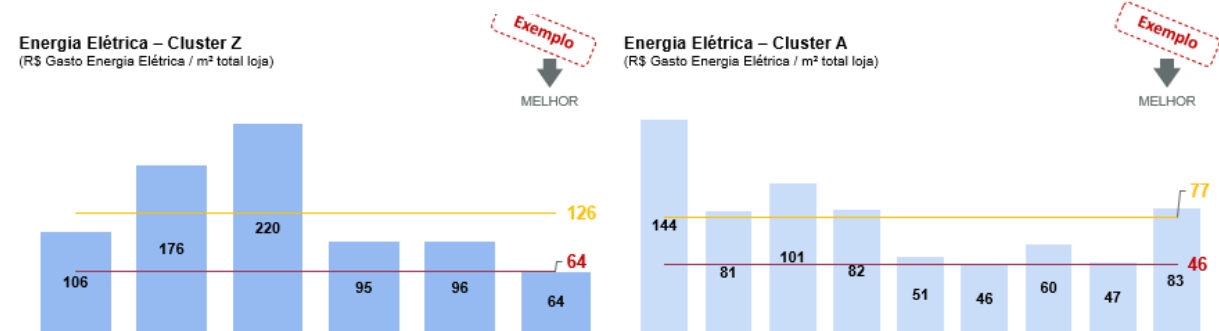
Fonte: Elaboração própria

Tabela 3 - Parâmetros e clusters utilidades

Pacote Utilidades	Critérios	Clusters
Energia Elétrica	<i>Tamanho da Loja (m²) e Presença de Ar-condicionado</i>	• Sem AC / Pequena • Sem AC / Média • Sem AC / Grande • Com AC/ Média • Com AC /Grande
Água	<i>Complexidade da Loja</i>	• Maior Complexidade • Menor Complexidade
Gás	<i>Proporção forno a gás e forno elétrico</i>	• Somente Gás • Majoritário Gás • Somente Elétrico • Majoritário Elétrico • Mesma Proporção

Fonte: Elaboração própria

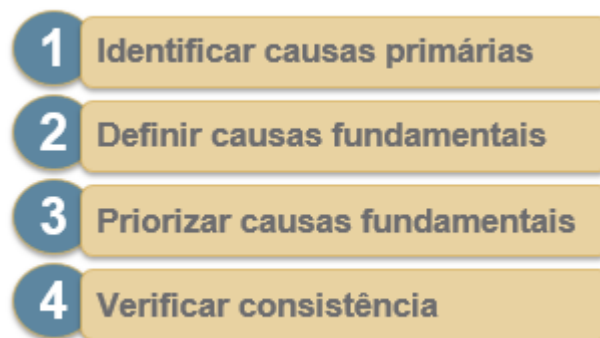
Figura 19 - Exemplo identificação de oportunidades em diferentes clusters



Fonte: Material interno

Para atacar os problemas, diferença entre o patamar atual e a meta (CAMPOS,2013), identificados e desdobrados no processo de avaliação de oportunidades, seguiu-se a etapa de Análise de Processo, etapa crucial para a identificação correta de um problema, suas causas raízes e para elaboração de um plano de ação de qualidade. As análises de processos seguiram-se de acordo com as etapas estabelecidas na Figura 20. Para a identificação das causas fundamentais que levaram entidades e pacotes a não baterem suas metas foram utilizadas técnicas como *brainstorming*, Diagrama de Ishikawa e 5 Porquês. Para priorizar as causas fundamentais levou-se em consideração quantas causas seriam necessárias atacar para atingir a meta e quais seriam de maior impacto e de menor custo. Por fim, considerou-se que poucas causas são realmente importantes em uma organização e realizou-se *checks* de consistência para testar se a hipótese considerada é verdadeira, e a causa atacada é relevante.

Figura 20 - Etapas análise de processo



Fonte: Material interno

Com as causas dos problemas levantadas e priorizadas, seguiu-se para a elaboração dos planos de ação. Para que os planos de ação sejam eficientes em cumprir sua proposta de eliminar ou minimizar as causas fundamentais, estabeleceu-se que todas as ações devem respeitar os seguintes fundamentos explicitados anteriormente na Tabela 1.

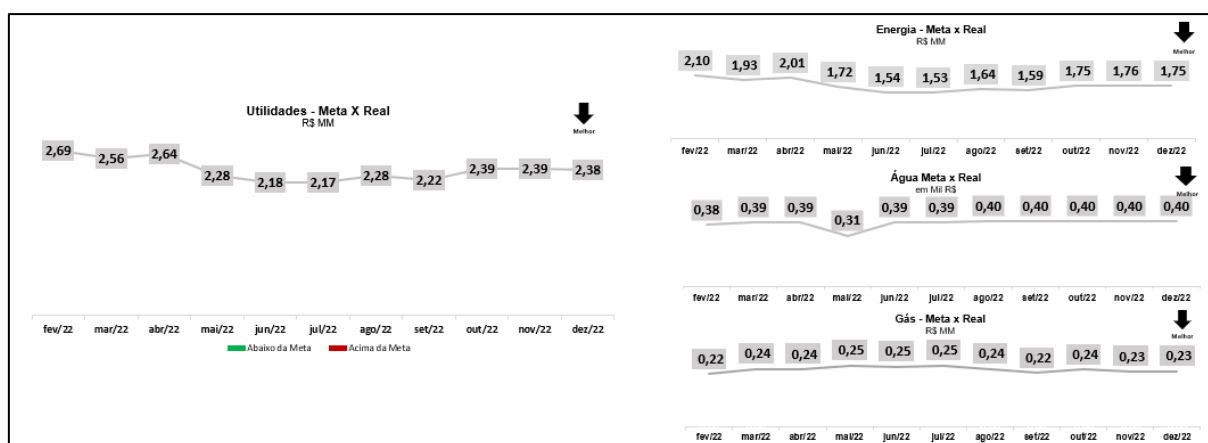
Figura 21 - Exemplo plano de ação do pacote de utilidades

Problema Específico	Causa raiz	O que	Impacto 2021 BRL mil	Início Previsto	Fim Previsto	Resp.
Gasto acima da meta com energia elétrica	Ausência de padrão para desligamento dos equipamentos	Implementar checklist com boas práticas para economia no consumo	340	07/06/2021	30/06/2021	José

Fonte: Material interno

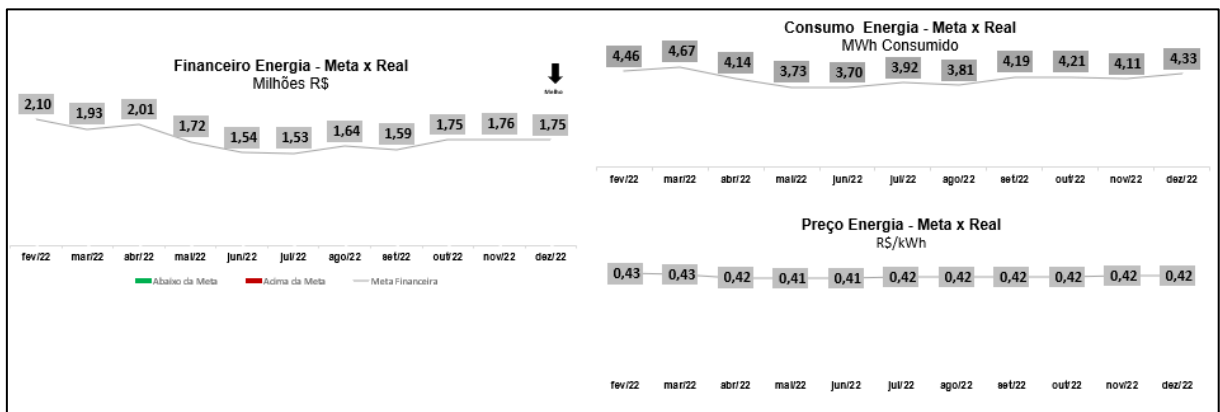
A fase de planejamento findou-se com a preparação as ferramentas de acompanhamento, que foram preenchidas com as metas e preparadas para serem utilizadas durante a fase de controle e captura de resultados. As Figuras 22 e 23 mostra exemplos das metas estabelecidas para os pacotes de utilidades de uma maneira geral, bem como para a conta de energia elétrica, desdobrada em preço e consumo.

Figura 22 - Metas financeiras para o pacote de utilidades



Fonte: Material interno

Figura 23 - Metas financeira, preço e consumo de energia elétrica

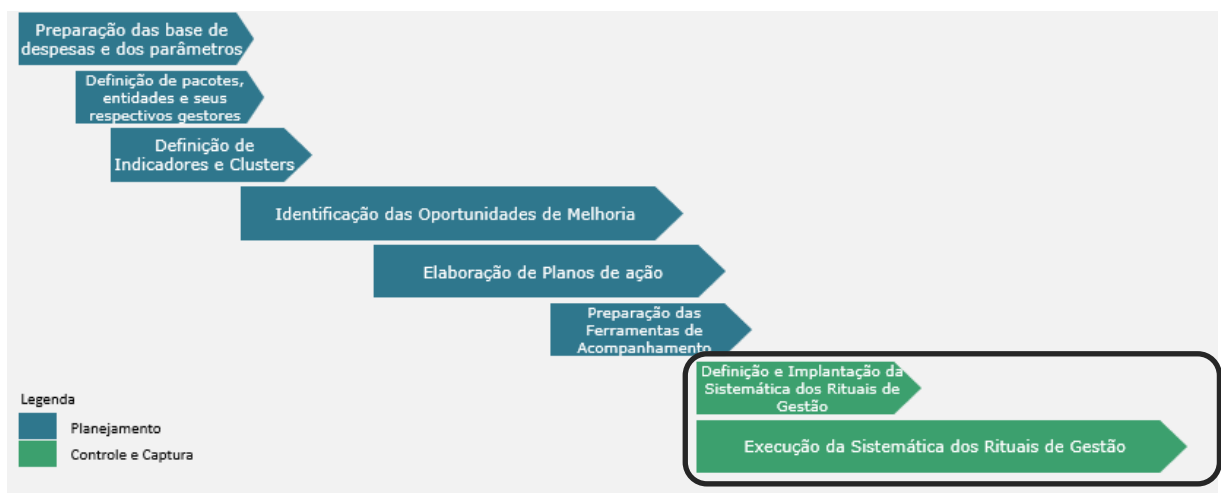


Fonte: Material interno

4.2.2 Controle e Captura

A Figura 24 trata das etapas de controle e captura. A etapa de Controle e Captura de resultados iniciou-se com a execução dos planos de ação traçados durante a fase de planejamento. Nesta etapa foi realizada a verificação e o controle dos resultados obtidos durante o primeiro ciclo de implantação do GMD.

Figura 24 - Etapas controle e captura



Fonte: Material interno

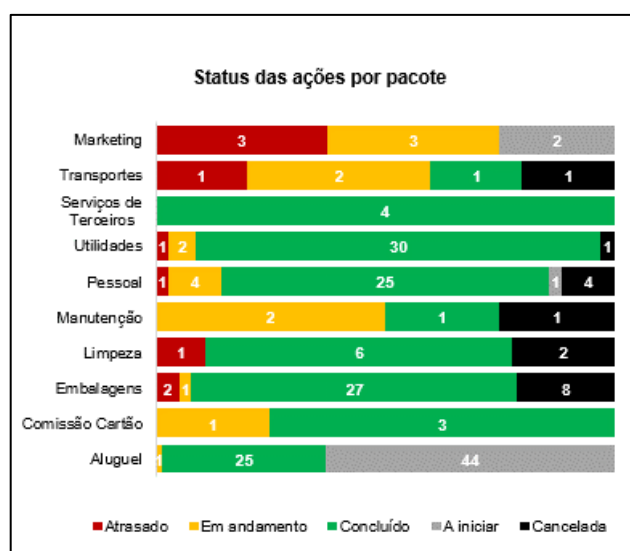
Para a definição e implantação da sistemática dos rituais de gestão dois pontos foram essenciais, o primeiro deles é a avaliação dos resultados e acompanhamento das ações através das ferramentas de controle preparadas previamente e o segundo

é a definição da sistemática de reuniões de acompanhamento, demonstração de resultados, correção de desvios e padronização de boas práticas.

4.2.2.1 Avaliação de Resultados e Acompanhamento de Ações

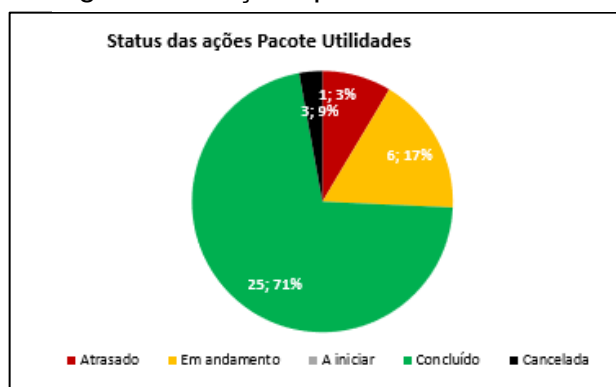
O primeiro passo para a fase de controle e captura de resultados foi garantir que os planos de ação traçados na fase de planejamento fossem implementados na prática, para isso criou-se uma planilha de controle para todos os pacotes, onde pode verificar-se visualmente o *status* de todas as ações, bem como o total de ações propostas por pacote (Figuras 25 e 26)

Figura 25 - Painel de acompanhamento de ações dos pacotes



Fonte: Material interno

Figura 26 - Ações pacote de utilidades



Fonte: Material interno

Paralelamente, foi realizada o acompanhamento do desempenho de cada pacote através das ferramentas de controle criadas anteriormente. Os desempenhos de todos os pacotes foram unificados em uma planilha matriz de acompanhamento, assim, pode-se acompanhar o resultado realizado no período *versus* a meta traçada e identificar quais pacotes desviaram negativamente em seu resultado. A partir da identificação de quais pacotes estão desviando, é possível realizar uma análise mais detalhada e identificar qual alavanca, preço ou consumo, é a responsável pelo desvio financeiro, bem como quebrar o problema e identificar quais entidades operacionais são as principais responsáveis pelo desvio. A análise crítica dos resultados fornece insumos para tratar os principais desvios durante as reuniões de acompanhamento e propor novas ações e contramedidas que auxiliem o pacote a alcançar o patamar desejável. A Figura 27 ilustra a Matriz de Acompanhamento do GMD, evidenciando as metas, realizado financeiro e os desvios de cada pacote. A Figura 28 ilustra com mais detalhes o pacote de utilidades.

Figura 27 - Matriz de acompanhamento de utilidades

Pacote	Meta	Realizado	Desvio \$	Desvio %	Farol
Utilidades	2,64	2,68	0,04	1,6%	●
Gás	0,24	0,23	-0,01	-2,7%	●
Energia	2,01	2,04	0,03	1,7%	●
Água	0,39	0,41	0,01	3,7%	●

Fonte: Material interno

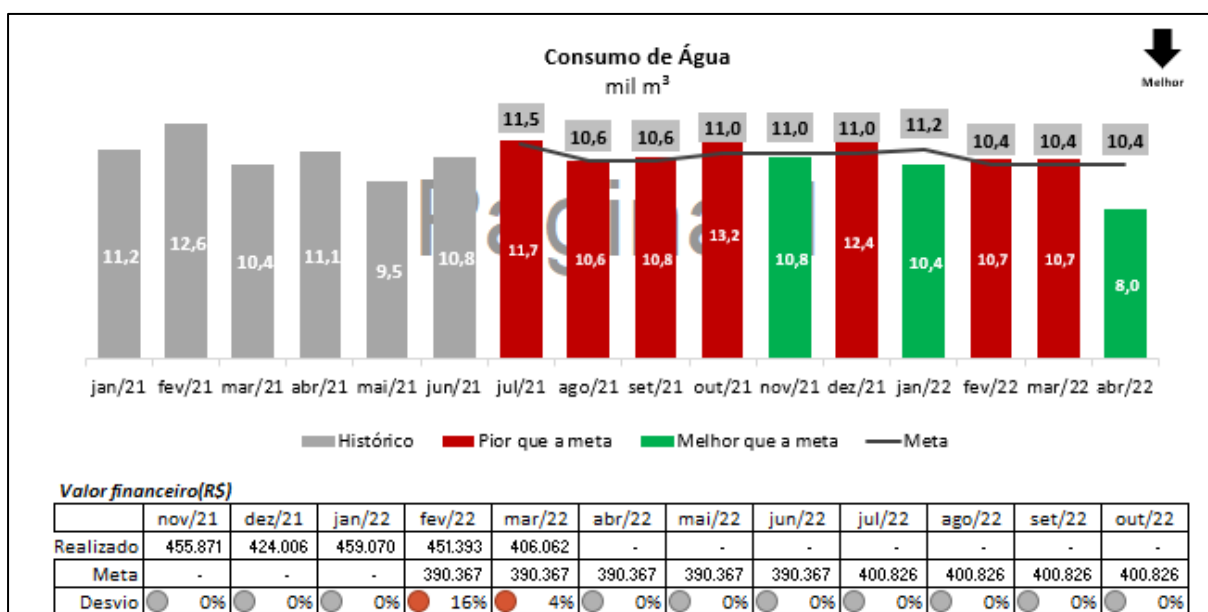
Figura 28- Matriz de resultados

Pacote	Meta	Realizado	Desvio \$	Desvio %	Farol
Pessoal	15,77	15,78	0,02	0,1%	●
Aluguel	2,05	2,04	-0,01	-0,4%	●
Cartão	1,76	1,94	0,18	10,4%	●
Embalagens	2,13	1,96	-0,17	-7,9%	●
Utilidades	2,64	2,68	0,04	1,6%	●
Manutenção	0,21	0,23	0,02	7,7%	●
Limpeza	0,41	0,43	0,02	5,2%	●
Serv. Terceiros + Adm	0,79	0,74	-0,05	-5,8%	●
Transportes	0,37	0,36	-0,01	-2,2%	●
Marketing	0,38	0,27	-0,11	-28,2%	●
TI	0,66	0,68	0,02	3,5%	●
TOTAL	27,15	27,12	-0,04	-0,1%	●

Fonte: Material interno

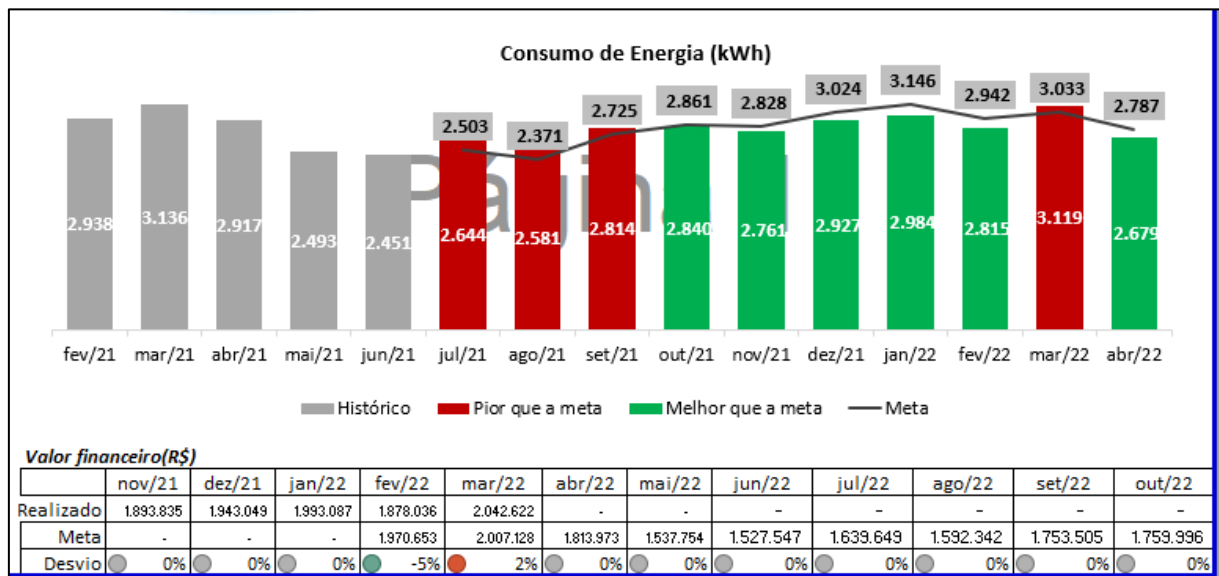
Para que todos os colaboradores possam ver o resultado de suas ações implementadas no dia a dia, foi utilizada a ferramenta Gestão à Vista, que nada mais é do que disponibilizar os dados retirados das ferramentas e disponibilizá-los nas entidades, para que todos os colaboradores de atividades operacionais se sintam engajados com as metas estabelecidas e possam comemorar o resultado das ações realizadas. É importante ressaltar que o nível operacional possui controle apenas sobre a alavanca de consumo realizado nas lojas, por isso o foco dos gráficos da gestão a vista é o consumo, entretanto é importante mostrar o valor financeiro atrelado ao consumo, assim os colaboradores podem medir o real impacto de suas ações rotineiras no indicador fim da companhia. As Figuras 29, 30 e 31 ilustram a gestão à vista das contas de utilidades.

Figura 28 - Gestão à vista utilidades, consumo de água



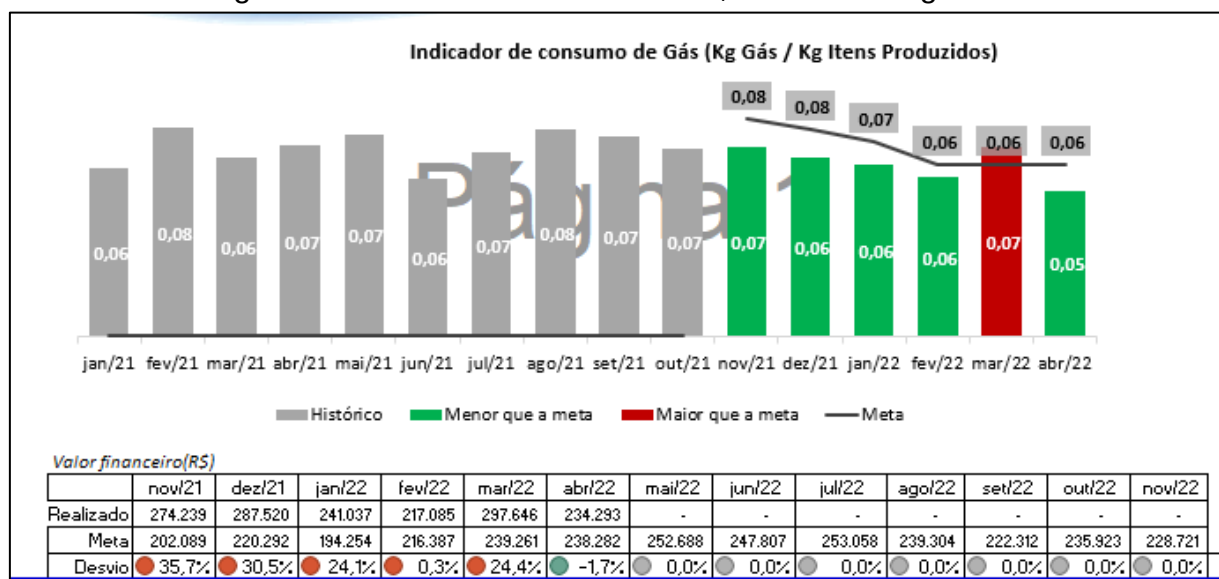
Fonte: Material interno

Figura 29 - Gestão a vista utilidades, consumo de energia



Fonte: Material interno

Figura 30 - Gestão a vista utilidades, consumo de gás



Fonte: Material interno

4.2.2.2 Rotina de Acompanhamento Mensal

Após a atualização das ferramentas de controle e análise crítica dos resultados, em cada ciclo, realizou-se a priorização dos pacotes e entidades que apresentaram

maior desvio em relação a meta. Com os pacotes e entidades priorizados, estabeleceu-se as pautas a serem tratadas na rotina de acompanhamento.

A rotina de acompanhamento mensal foi estabelecida através de uma sistemática de reuniões mensais com o objetivo de demonstrar resultados, tratar desvios, propor novas ações e padronizar boas práticas.

As reuniões foram hierarquizadas conforme a Tabela 4. As Figuras 32 e 33 mostram o exemplo priorização lojas com maior desvio na alavanca de consumo de água.

Tabela 4 - Nomenclatura, participantes e funções da sistemática de reuniões

Nível	Participantes	Função
N1	• Diretoria • Gestores de Pacote • Gestores de Entidade	Avaliação dos resultados e validação das ações
N2	• Gestores de Pacote • Gestores de Entidade	Avaliação dos resultados, status das ações e validação das contramedidas
N3	• Gestores de Entidade • Gerentes de Loja	Análise dos resultados, identificação das causas fundamentais, tratamento de desvios, proposição e execução das ações

Fonte: Elaboração própria

Figura 31 - Exemplo priorização lojas com maior desvio na alavanca de consumo de água

Loja		Desvio Consumo (m³)
Loja 026	●	508
Loja 025	●	169
Loja 024	●	146
Loja 009	●	111

Fonte: Material interno

Figura 32 - Exemplo priorização pacotes

Priorizados	Valores compilado	or Paco	Meta	Realizad	Desvio	Desvio	Farol
Completo	Cartão		1,76	1,94	0,182	10,4%	●
Completo	Utilidades		2,64	2,68	0,042	1,6%	●
Completo	TI		0,66	0,68	0,023	3,5%	●
One Page	Limpeza		0,41	0,43	0,021	5,2%	●
One Page	Manutenção		0,21	0,23	0,016	7,7%	●
Completo	Pessoal		15,77	15,78	0,013	0,1%	●
Não priorizado	Aluguel		2,05	2,04	-0,008	-0,4%	●
Não priorizado	Transportes		0,37	0,36	-0,008	-2,2%	●
Não priorizado	Serv. Terceiros + Adm		0,79	0,74	-0,046	-5,8%	●
Não priorizado	Marketing		0,38	0,27	-0,106	-28,2%	●
Não priorizado	Embalagens		2,13	1,96	-0,169	-7,9%	●

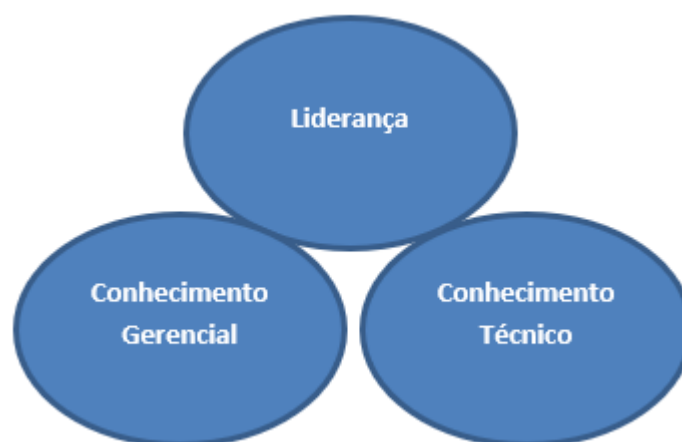
Fonte: Material interno

Após as reuniões de acompanhamento, são propostas contramedidas através do Relatório 3G para atacar os principais desvios observados nos pacotes. Com isso, fecha-se um ciclo de aplicação do GMD e inicia-se o ciclo seguinte de controle e captura de resultados.

4.2.3 Fatores Críticos de Sucesso

Para a implantação do GMD é fundamental o bom funcionamento dos Fatores Críticos de Sucesso (Figura 34).

Figura 33 - Fatores críticos de sucesso



Fonte: Elaboração própria

Segundo Campos (2009) os três fatores críticos de sucesso são fundamentais para a obtenção de resultados em qualquer organização humana.

No contexto da realização do GMD, os principais papéis exercidos por cada fator foram os seguintes:

- **Liderança:** Ser o *sponsor* do projeto; remover obstáculos e resistências culturais, bem como dar direcionamentos e promover a capacitação e seleção das pessoas envolvidas no processo.
- **Conhecimento Técnico:** Auxiliar na definição dos indicadores técnicos, compartilhar conhecimentos específicos sobre a operação, absorver conhecimentos relacionados a utilização e elaboração das ferramentas de controle, auxiliar nas análises e coleta de dados.
- **Conhecimento Gerencial:** Conduzir a implantação do GMD de maneira metodológica, garantindo um planejamento robusto com metas bem estabelecidas, bem como um ciclo de controle e captura de resultados que seja capaz de avaliar resultados, tratar desvios e impor novas ações e contramedidas.

4.3. Principais Desafios

Existiram muitos desafios relacionados a implantação do projeto do GMD na empresa objeto de estudo. Esta seção é dedicada a detalhar alguns deles que, na visão autor, possuíram grande impacto e requisitaram grande esforço para serem superados.

O primeiro desafio diz respeito ao descasamento dos valores financeiros encontrados na demonstração de resultado do exercício (DRE) e os alocados contabilmente nos pacotes. Muitas vezes constatou-se que os valores financeiros encontrados na DRE não eram os mesmos encontrados nos controles contábeis dos pacotes a que a linha de despesa da DRE se referia. Isso acontecia principalmente devido a erros nos lançamentos contábeis decorrentes de uma falta de padronização que garantisse a eficiência do processo. Para padronizar processos, entender as

diferenças entre os controles contábeis dos pacotes e a DRE e eventualmente acabar com essas diferenças foi criado um Comitê Orçamentário que se reúne quinzenalmente e endereça os principais pontos para mitigar as diferenças encontradas.

Outro desafio importante diz respeito a transferência de conhecimento dos rituais de gestão, elaboração e manutenção das ferramentas de controle para o time da empresa referida no estudo. Inicialmente todo o processo de condução do GMD foi realizado pelo time de consultoria, mas para que os resultados possam se perpetuar e a empresa cliente realmente amadureça o seu nível de gerenciamento é necessário que todo o conhecimento disponibilizado pela consultoria seja internalizado. Para isso, foi realizado um plano de transferência de conhecimento, definindo prazos e responsáveis. O grande desafio para a transferência de conhecimento é entender a velocidade de aprendizado do cliente e conduzir a transferência de maneira que não subestime e nem superestime essa capacidade. Segundo Campos (2009), cada ser humano possui capacidade de aprender apenas um número finito de coisas a cada dia. É importante entender essa capacidade, pois assim o GMD pode conduzir a agregação de conhecimento dentro da organização, o que é um de seus objetivos e diferencial em relação a outros métodos orçamentários.

Para que a implantação do GMD seja um sucesso é necessário que a cultura da organização seja alinhada com a busca constante de informações, ou seja, uma cultura pautada em fatos e dados. Outro fator cultural importante é a cultura de excelência, traduzida em muitas organizações como espírito de dono. O espírito de dono faz com que gestores de pacote, gestores de entidade e outros colaboradores estejam constantemente focados nos resultados, buscando atingir a meta e buscando sempre agregar conhecimento através da aplicação do método. A consolidação da cultura de tomada de decisão pautada em fatos e dados e da busca da excelência são desafios para qualquer empresa que busca aplicar o GMD.

Por fim, para que os resultados sejam consolidados e o GMD realmente transforme a organização é necessário que todos na organização estejam alinhados culturalmente e tenham domínio do método. Segundo Campos (2009), qualquer que seja o nível hierárquico e educacional de um colaborador o método que se usa é o mesmo. Esse fato permite a criação de uma linguagem comum e conduz uma

participação natural, organizada e racional de todas as pessoas da organização na busca por resultados. O alinhamento de todos na organização é um enorme desafio e leva tempo para ser implementado, mas é de vital importância para o sucesso do GMD, pois é através trabalho do operador que é construído o resultado da diretoria executiva.

CAPÍTULO 5 – CONCLUSÃO

De acordo com a teoria do Gerenciamento Matricial de Despesa, esta ferramenta apresenta diversos aspectos fundamentais para o bom gerenciamento das organizações. Dentre os mais importantes estão a descentralização organizacional, através das entidades definidas pelo GMD, o controle cruzado de despesas, através da estrutura matricial proposta, a definição de metas e seu acompanhamento sistemático, a definição de indicadores gerenciais que permitem a metrificação de variáveis organizacionais e seu controle.

Além disso, segundo Torres (2014) o GMD apresenta-se como uma importante ferramenta de apoio ao processo de tomada de decisão das organizações. É através do GMD que se torna possível desdobrar o orçamento global de uma organização em seus pacotes, e a partir dos pacotes desdobrar novamente em suas entidades operacionais. Com isso, a organização obtém uma estratégica visão sobre os recursos disponíveis e assim se posiciona melhor para o seu processo de tomada de decisão, o que segundo Chandler (1962) é essencial para alavancar seu crescimento e diminuir seus custos.

Com isso, pode-se concluir de maneira indutiva que a implantação do GMD tende a melhorar aspectos referentes ao planejamento orçamentário, bem como ao processo de controle e captura dos resultados. A utilização do GMD se diferencia de outras formas de controle orçamentário por valer-se de alguns fundamentos que são essenciais para sua execução. Na fase de planejamento o GMD define indicadores e *clusters* para agrupar despesas comparáveis, e realiza o desdobramento até o último nível de todas as despesas, estabelecendo metas exaustivas. Na fase de controle e captura é utilizado o controle cruzado de despesas e a implantação de uma sistemática de acompanhamento sólida e eficiente. Além disso, o emprego do método permeia ambas as fases, de planejamento e controle de resultados, garantindo a

agregação constante de conhecimento. Através de todos esses fatores o GMD torna-se uma ferramenta sólida, colaborativa e dinâmica para controle de despesas, e sua utilização leva a resultados financeiros superiores nas empresas que o utilizam.

No entanto, devido a sua robustez e natureza colaborativa, para a sua implementação ser um sucesso é necessário que o projeto seja executado por pessoas qualificadas que compreendam as etapas envolvidas no processo. Essas pessoas qualificadas nada mais são do que a representação do que é chamado de Fatores Críticos de Sucesso. Segundo Campos (2009), os fatores críticos de sucesso são compostos por Liderança, Conhecimento Técnico e Método. A Liderança guiará a organização no projeto, ditando o caminho a ser seguido, onde focar os esforços e garantindo um alinhamento cultural entre todos, o Conhecimento Técnico garantirá que pessoas capacitadas executem o trabalho que lhes for destinado e o Método será o caminho que todos terão que percorrer para que problemas sejam solucionados, projeto alcance seu objetivo, e a organização evolua através da constante agregação de conhecimento.

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) – Estudos Administrativos. Belo Horizonte, 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.

BERTALANFFY, Ludwig von. **General systems theory; foundations; development; applications**. New York: George Braziller, 1968. 295 p.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013
Bookman. 2001.

CAMPOS, V. F. **Gerenciamento da rotina do trabalho do dia-a-dia**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda., 2004.

CAMPOS, V.F. Gerenciamento da rotina do trabalho do dia a dia. Belo Horizonte: Editora Fundação Christiano Ottoni, 1996.

CAMPOS, V.F. O Verdadeiro Poder. Nova Lima: Editora Falconi, 2009 p.25

CAMPOS, V.F. **O Verdadeiro Poder**. Nova Lima: Editora Falconi, 2009

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC - Controle da Qualidade Total no Estilo Japonês**. 9. ed. Nova Lima: Falconi, 2014. 286 p

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC: Controle da Qualidade Total (no estilo japonês)**. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços Ltda, 2004. 256f

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; DA SILVA, R. **Metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DEMING, W.E. **Qualidade: a revolução da administração**. São Paulo: Marques Saraiva, 1990

FRANGIOTTI, A. T. **Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor. 2011. 126 f. Tese (Doutorado em Administração)** – Departamento de Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo

GRIPPA, D. B.; **Proposta de uma sistemática orçamentária para o controle e redução de despesas: o gerenciamento sistêmico de despesa (GESIDE)**. Trabalho de Conclusão (Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2003.

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: INDG, Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial, disponível em: <http://www.indg.org.br>, acessado em 10 de dezembro de 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento. 2. ed.** São Paulo: Atlas, 2010.

Magalhães, Ângelo Dos Reis. **Aplicação do Orçamento Matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa.** 2009. 108f. Dissertação (Mestrado em Engenharia Mecânica) – Universidade de Taubaté. Faculdade de Engenharia Mecânica. Curso de Mestrado em Engenharia Mecânica – Taubaté: Unitau, 2009.

MELHADO, Sílvio Burrattino; SOUZA, Ana Lúcia Rocha de; FONTENELLE, Eduardo; et al. **Coordenação de projetos de edificações.** [S.l: s.n.], 2005.

MELO, C.P.; CARAMORI, E.J. **PDCA Método de Melhorias para empresas de manufatura** – versão 2.0 Belo Horizonte: Fundação de Desenvolvimento Gerencial, 2001.

MINAYO, M. C. de S. (Org.). **O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde.** 14ª ed. Rio de Janeiro: Hucitec, 2014. 408 p.

NEVES, Thiago Franca Neves. **Importância da utilização do ciclo PDCA para garantia da qualidade do produto me uma indústria automobilística.** Monografia. 2007. Engenharia de Produção da Universidade Federal de Juiz de Fora, MG.

OLIVEIRA, C. E. et al. **Um estudo acerca do planejamento orçamentário e gerenciamento matricial de despesas (GMD) em empresa industrial de ramo alimentício.** 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis. In: Anais do 6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças. Florianópolis. 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação 45 contábil.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clovis Luiz; TARANTO, Fernando Cezar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PRADO, D. **Maturidade em Gerenciamento de Projetos.** 3ª ed. Nova Lima: FALCONI Editora, 2016

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** [S.l: s.n.], 2016.

SILVA, K. M. **Orçamento empresarial: um estudo descritivo em empresas pertencentes ao Comitê de Fomento Industrial de Camaçari.** 2009. 94 f.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federação da Bahia. Salvador.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSON, R. **Administração da Produção**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, R. **Metodologia para desenvolvimento e implantação de sistemas de gestão da qualidade em empresas construtoras de pequeno e médio porte**. Tese (Doutorado). Escola Politécnica, Universidade de São Paulo. São Paulo: 1997

TORRES, Daniel E. **O Gerenciamento Matricial de Despesas como Instrumento no Processo de Gestão**. Trabalho de Conclusão (Graduação Ciências Econômicas) - Universidade Federal do Paraná, 2014.

WANZUIT, D.R.D. **Proposta de uma sistemática de apoio a implementação do orçamento matricial** – O caso de uma indústria de alimentos, 2009. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação) – Escola de Engenharia. UFRGS, Porto Alegre, 2009.

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.
YIN, Robert K. **Estudo de caso – planejamento e métodos**. (2Ed.). Porto Alegre: