

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ

Angelo dos Reis Magalhães

**APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL PARA
REDUÇÃO DE CUSTOS DE TERCEIRIZAÇÃO EM
UMA EMPRESA**

Dissertação apresentada para a obtenção do título de ***Mestre em Engenharia Mecânica***, do programa de Mestrado Profissional de Engenharia Mecânica do Departamento de Engenharia Mecânica da Universidade de Taubaté.

Área de concentração: Produção

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Chaves

TAUBATÉ – SP

2009

M188a Magalhães, Angelo dos Reis.
Aplicação do orçamento matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa./ Angelo dos Reis Magalhães. – Taubaté: Unitau, 2009.

108 f. :il;30 cm.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de Taubaté. Faculdade de Engenharia Mecânica. Curso de Mestrado em Engenharia Mecânica.

Orientador: Carlos Alberto Chaves.

1. Redução de Custos. 2. Terceirização. 3. Produção.
I. Universidade de Taubaté. Departamento de Engenharia Mecânica. II. Título.

CDD(21) 658.5

Angelo dos Reis Magalhães

**APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO MATRICIAL PARA
REDUÇÃO DE CUSTOS DE TERCEIRIZAÇÃO EM
UMA EMPRESA**

Dissertação apresentada para a obtenção do título de **Mestre em Engenharia Mecânica**, do programa de Mestrado Profissional de Engenharia Mecânica do Departamento de Engenharia Mecânica da Universidade de Taubaté.

Área de concentração: Produção

Data: _____

Resultado: _____

Banca Examinadora:

Doutor Pedro Luiz de Oliveira Costa Neto Universidade de São Paulo

Assinatura _____

Álvaro Azevedo Cardoso, PhD Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Doutor Carlos Alberto Chaves Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, aos meus professores, à minha família e aos meus colegas que puderam de alguma forma contribuir para a realização do mesmo.

Agradecimentos

A Deus primeiramente pela suas bênçãos despejadas sobre mim durante todo processo de confecção desta Dissertação de Mestrado.

Ao Prof. Dr. Carlos Alberto Chaves pelo empenho nas orientações a mim dispensado, pela sua paciência e dedicação, por seu humor inesgotável.

Aos Professores que fizeram parte das minhas disciplinas cursadas dentro do programa de Mestrado, em especial enorme agradecimento ao Prof. Álvaro Azevedo Cardoso, PhD, em sua significativa contribuição nas aulas.

Aos profissionais da empresa CEBRACE Cristal Plano Ltda, em especial aos senhores João Carlos Euvaldo Silva, Paulo M. Yamakita, Tiana de Paula, enfim a todos, fica aqui os meus mais sinceros agradecimentos.

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo aplicar a metodologia de orçamento matricial para redução dos custos de terceirização em uma empresa multinacional do setor vidreiro, como alternativa do orçamento tradicional baseado em análises históricas e tendências. A modalidade de pesquisa utilizada foi a pesquisa-ação, justificada pela participação efetiva do autor durante todo processo em estudo. Para subsidiar essa dissertação foram feitas pesquisas em livros, dissertações, teses, monografias, artigos, sites da internet, vários documentos e relatórios gerenciais da empresa estudada. A metodologia aplicada no orçamento matricial é desenvolvida através do ciclo de PDCA e os resultados apresentados também seguiram o referido fluxo, dentre vários projetos desenvolvidos na empresa, à partir do orçamento matricial para otimização dos gastos fixos. Focou-se nesta dissertação a análise de contratos de terceiros por ser sempre um assunto atual no meio empresarial. Através do estudo, verificou-se entre outras características redução efetiva dos gastos com terceirização, uma profunda análise na origem e necessidades dos gastos e um aumento significativo na sinergia entre as áreas e diferentes níveis hierárquicos. Conclui-se pela viabilidade da utilização da metodologia de orçamento matricial para redução dos custos fixos de fabricação como alternativa à outras técnicas de orçamento, obtendo-se uma economia de 9,72% em 2008. A desterceirização da empresa também contribuiu significativamente para otimização dos custos com aproximadamente R\$ 1.300.000,00/ano e tornou-se uma referência de boas práticas dentro do grupo na qual a empresa está inserida.

Palavras-chave: Orçamento matricial, PDCA, Redução de custos, Terceirização.

ABSTRACT

The present study has as objective, to study the implantation of the methodology of matricial budget for reduction of the costs of outsourcing in a multinational company of the glass sector, as alternative of the traditional budget based in historical analyses and trends. The modality of used research was to the research-action, justified for the participation accomplishes of the author during all process of implantation. To subsidize this study, research in books, monographs, articles, sites of the Internet and some documents had been made and management reports of the studied company. The methodology applied in the matricial budget is developed through the PDCA cycle, and the results also presented had followed the cited flow, amongst some projects developed in the company, from the matricial budget, for otimization of the fixed expenses, in this study the target was the contract analysis of outsourcing, for being always a current subject in the enterprise way. Through the study it was verified among others characteristic, reduction accomplishes of the expenses with outsourcing, a deep analysis in the origin and necessities of the expenses and a significant increase in synergy between the areas and different levels hierarchic. It is concluded viability of the use of the methodology of matricial budget for reduction of the fixed costs of manufacture, as alternative to the others budget techniques. The outsourcing of the company also contributed significantly for otimization of the costs and became a reference of practical inside of the group, which the company is inserted.

Keywords: Matricial budget, PDCA, Reduction of costs, Outsourcing

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exemplo do pacote logística e suas contas comentadas.....	45
Tabela 2: Exemplo de matriz cruzada.....	45
Tabela 3: Exemplo de tabela detalhada de pacotes de gastos em software específico.....	46
Tabela 4: Planejamento de vendas 2008 por tipo de produto.....	88
Tabela 5: Definição de pacotes da empresa, ano de 2007.....	89
Tabela 6: Definição dos gestores de pacotes de gastos.....	91
Tabela 7: Definição do período de análise no cronograma do orçamento.....	92
Tabela 8: Resumo dos contratos terceirizados, grupo piloto.....	94
Tabela 9: Simulação com funcionários próprios.....	95
Tabela 10: Avaliação potencial de desterceirização.....	97
Tabela 11: Comentários e recomendações.....	99
Tabela 12: Matriz de acompanhamento da empresa (Jan a Set/08).....	103

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Os objetivos do orçamento segundo ciclo administrativo.....	27
Figura 2: Exemplo de gestão de desvios em software específico, análise macro....	51
Figura 3: Exemplo de gestão de desvios em software específico, análise detalhada e analítica.....	52
Figura 4: Exemplo de gestão de desvios em Excel, análise detalhada e analítica.....	53
Figura 5: Exemplo de relatório de anomalia em software específico.....	54
Figura 6: Exemplo de inserção de dados e ações em software específico.....	54
Figura 7: Desdobramento do pacote em parâmetro e indicador.....	55
Figura 8: Etapas do planejamento matricial representado no fluxo do PDCA.....	79
Figura 9: Exemplo de planilha aberta de custos.....	83
Figura 10: Evolução dos custos de produção.....	103

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	Exposição do assunto.....	13
1.2	Definição do problema.....	16
1.3	Objetivo.....	17
1.4	Justificativa.....	17
2.	ORÇAMENTO.....	18
2.1	Histórico.....	18
2.2	Orçamento na atualidade.....	20
2.3	Contribuição do plano orçamentário como suporte ao planejamento estratégico.....	23
2.3.1	Relevância do planejamento.....	25
2.3.2	O planejamento orçamentário em sintonia com a estratégia.....	29
2.4	Tipos de orçamento.....	31
2.4.1	Orçamento de tendências.....	31
2.4.2	Orçamento base zero.....	32
2.4.3	Orçamento estático.....	34
2.4.4	Orçamento flexível.....	35
2.4.5	Rolling budgeting.....	36
2.4.6	Orçamento matricial.....	38
2.5	Elaboração e organização do orçamento.....	59
2.6	Etapas para preparação do plano orçamentário	62
2.7	Aspectos comportamentais do orçamento.....	63
3.	TERCEIRIZAÇÃO.....	65

4.	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	74
4.1	Tipo de pesquisa.....	74
4.2	Coleta de dados	77
4.3	Descrição da empresa.....	78
4.4	Contextualização do problema.....	78
4.5	Método aplicado.....	79
5.	RESULTADOS.....	88
6.	CONCLUSÕES FINAIS.....	106
7.	REFERÊNCIAS.....	108

"Tenha sempre presente que a pele se enrugua, o cabelo embranquece, os dias convertem-se em anos...Mas o que é importante não muda... a tua força e convicção não tem idade. O teu espírito é como qualquer teia de aranha. Atrás de cada linha de chegada, há uma de partida."

Madre Teresa de Calcutá

1. INTRODUÇÃO

1.1 Exposição do assunto

As empresas brasileiras têm adotado nos últimos anos novas práticas de gestão para se manterem competitivas. Consultorias especializadas em gestão da produção a cada dia criam ou adaptam uma nova técnica com o objetivo de aumentar a produtividade e reduzir os custos industriais, ou seja, maximizar o lucro. Com a globalização e a entrada de produtos estrangeiros a preços muito baixos, o empresariado brasileiro direcionou suas ações para a gestão de produção classe mundial, ou gestão para excelência. Novos conceitos foram adquiridos e implementados pelos executivos em todos os ramos de atividades. Modismo ou não, todas as técnicas estão aí, são o caso de 5S, Manutenção produtiva total, Gestão pela qualidade total, *Just-in-time*, *Lean Manufacturing*, *Six Sigma*, Gestão matricial de despesas entre outras (LOBATO, 2002).

Além de técnicas para aumento de produtividade e redução de desperdícios, a gestão incansável de custos diretos e indiretos de produção tornou-se um fator crítico de sucesso para as empresas que queiram sobreviver neste mercado e atenderem às expectativas de seus acionistas ou *stakeholders*. Através de um estudo de caso desenvolvido em uma empresa do ramo vidreiro, propõe-se uma discussão sobre o processo orçamentário de uma empresa. Tomando-se como base a gestão de custos fixos industriais, serão apresentados resultados significativos no processo de elaboração do orçamento de custos fixos através do modelo matricial,

discutindo-se sob o enfoque de otimização de custos várias possibilidades de se aumentar a competitividade e o resultado de uma empresa.

Segundo **Lobato (2002)**, o mercado competitivo está influenciando de forma intensiva o cenário econômico empresarial. A economia hoje globalizada atravessa constantes mutações, colocando as grandes corporações em situação de total desconforto em suas atividades. Esta situação de desconforto que permeia em muitas organizações, é também visto por muitos gestores como uma nova tendência que os levará a competitividade, aumentando ainda mais a responsabilidade do gestor. Essa nova tendência incorreu na pós-economia globalizada e abertura de mercado, que fez as organizações tornarem-se cada vez mais competitivas. Com o acirramento da concorrência no mercado atual e as exigências cada vez maiores dos consumidores que buscam qualidade a preços acessíveis, as empresas precisam cada vez mais buscar um melhor gerenciamento de seus custos. O conhecimento dos custos, bem como sua gestão, constitui ferramenta de extrema importância no que diz respeito ao sucesso de uma organização. Atualmente não é possível elevar os preços para compensar os gastos com a produção ou com a manutenção de ativos. Em busca de resultados favoráveis cada vez mais as organizações independente de seu tamanho, buscam a redução racional de seus gastos internos, de tal forma que não afete o consumidor. A adoção de um planejamento estratégico é essencial na gestão de uma empresa por auxiliar os dirigentes a tomar decisões e a se antecipar às mudanças. O orçamento é uma das ferramentas mais utilizadas pelas empresas no planejamento e controle de gastos, razão pela qual deve traduzir sua estratégia em termos operacionais e possibilitar efetivamente o controle, além de alavancar a inovação e a melhoria contínua.

A pesquisa realizada é uma pesquisa-ação com abordagem quantitativa. Buscou-se, mediante uma extensa revisão bibliográfica evidenciar as vantagens competitivas trazidas pela elaboração de um orçamento matricial.

1.2 Definição do problema

A empresa em estudo possuía um processo orçamentário tradicional baseado no estudo da média histórica de seus gastos, cada gerente avaliava isoladamente sua área e propunha para o próximo período uma meta de gasto, normalmente acrescida de uma previsão de inflação. Esta prática de previsão orçamentária foi realizada na companhia até o ano de 2003.

No início de 2004, o cenário Brasileiro de produção de vidros foi fortemente afetado pela importação de vidros chineses, conforme análise de mercado realizado pela área de marketing neste período. A empresa até então despreparada para tal concorrência acompanhou passivamente a queda de seu *market-share* e a redução de sua rentabilidade, ainda em meados de 2004 a alta administração sentiu a necessidade de implementação de uma ferramenta de otimização de custos fixos, foi contratada uma consultoria especializada em gestão matricial de despesas ou orçamento matricial para redirecionamento do processo orçamentário, bem como o controle dos custos fixos. Uma verdadeira revolução de otimização de custos foi iniciada tomando-se como base que a origem de qualquer gasto deve ser avaliada, conhecida pelos gestores, otimizada e quando possível eliminada e que o controle mensal sistemático dos custos deve se tornar uma prática não só da média gerência, mas sim de todos os funcionários da empresa.

Um dos focos de otimização foi a avaliação dos contratos de terceiros e análise de todo processo de terceirização da empresa, neste processo foi identificado boas oportunidades de redução e/ou otimização dos custos de terceirização.

Entende-se por custos de terceirização o valor monetário pela qual a empresa contratante deve pagar mensalmente à empresa contratada, ou terceirizada. Valor este definido no contrato celebrado entre as partes e que deve cobrir todas as necessidades da empresa contratada, ou seja, pagamento de salário, encargos, benefícios, custos indiretos, impostos e lucro.

1.3 Objetivo

A presente dissertação tem como objetivo, aplicar a ferramenta de orçamento matricial para redução dos custos de terceirização, em uma empresa do setor vidreiro, bem como avaliar esta metodologia sob a ótica de gestão de classe mundial.

1.4 Justificativa

A justificativa para elaboração e desenvolvimento deste trabalho é justamente ter uma ampliação do conhecimento sobre o processo orçamentário, utilizando a técnica de orçamento matricial, e expor os benefícios da aplicação desta técnica para empresas que queiram ser competitivas e promover uma otimização na gestão de seus custos fixos. O fato do autor trabalhar na empresa desde o início da implantação da metodologia de orçamento matricial, de cujo processo participou diretamente, desde o início, justificou a escolha do tema e viabilizou a definição da

metodologia do orçamento matricial e a identificação de suas fases, já que a experiência e o conhecimento acumulado na prática do dia-a-dia possibilitaram o detalhamento de cada passo do processo.

Outra forte justificativa deste trabalho é avaliar contratos de terceirização sob a ótica de otimização de custos e contribuir para a discussão empresarial: Terceirizar ou desterceirizar?, Qual é a melhor estratégia?

2. ORÇAMENTO

2.1 Histórico

Segundo **Lunkes (2003)**, a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, com isto desenvolveram práticas antigas de orçamento. Há vestígios de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a origem do dinheiro.

A origem da palavra orçamento deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamada de “fiscus” para coletar os impostos. Posteriormente, a palavra foi também utilizada para as bolsas da tesouraria e também para os funcionários que a usavam. No início da idade média, a tesouraria do Reino Unido era conhecida como “fisc”.

Na França, o termo era conhecido como “bouge” ou “bougette” e vem do latim bulga. Entre os anos de 1400 e 1450 o termo “bougett” se tornou parte do vocabulário inglês.

Porém, as raízes das práticas contemporâneas de orçamento, devem-se ao desenvolvimento da Constituição Inglesa de 1689. A lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com a autorização do Parlamento.

Em meados do século XVIII, o primeiro ministro levava ao parlamento os planos de despesas envoltos em uma grande bolsa de couro, cerimônia que passou a ser chamada de *opening of budget*, ou abertura de orçamento. A palavra *budget* substituiu rapidamente o termo bolsa e em 1800 foi adicionado ao dicionário inglês.

A maioria das políticas, procedimentos e práticas hoje conhecidas tiveram seu desenvolvimento no século XIX. As principais mudanças aconteceram na França durante o governo de Napoleão, como parte de um esforço para obter maior controle sobre todas as despesas, inclusive sobre as do exército.

Ainda segundo **Lunkes (2003)**, no Reino Unido, o primeiro-ministro Gladstone, na metade do século XIX, viu nas técnicas orçamentárias francesas um modo promissor para controlar as finanças do governo. Em 1861, a Inglaterra criou o comitê de contas públicas no parlamento e, em 1866 os escritórios de controladoria e auditoria geral.

Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que vieram a ser conhecidas como o “movimento do orçamento público”. O orçamento público consistia de um plano elaborado contendo todas as atividades do governo. Ele compreendia todas as receitas e todas as despesas para um período fiscal definido, para tanto, usava um número limitado de contas padrão para promover o controle dos gastos. Além de permitir a flexibilidade administrativa, o mais importante era desenvolvido e proposto por um único executivo, que auxiliado por seus assessores trabalhava para atingir os objetivos previamente definidos. Em 1907, Nova Iorque tornou-se a primeira cidade a implementar o orçamento público.

Em empresa privadas, o orçamento foi utilizado primeiramente por Brown, gerente financeiro da *Dupont de Nemours*, nos Estados Unidos em 1919 (**ZDANOWICZ, 1989**).

No Brasil, ainda segundo **Zdanowicz (1989)**, o orçamento passou a ser foco de estudos a partir de 1940, mas nem mesmo na década seguinte ele foi muito utilizado.

2.2 Orçamento na atualidade

Para **Nascimento (2006)**, o orçamento é o instrumento que permite acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados. Montar um planejamento orçamentário consiste em reunir e analisar as variáveis empresariais para que se faça possível antever o futuro. O mais importante, é que quando planejamos estrategicamente, ganhamos tempo para uma ação de melhor qualidade, visto que as variáveis que podem ser controladas foram antecipadamente gerenciadas de forma a nos preocuparmos somente com aquilo que é imprevisível. O esforço concentrado na direção correta aprimora a qualidade e ganha tempo da tomada de decisão empresarial. Os orçamentos representam um dos instrumentos de controle gerencial mais utilizados pelas empresas no mundo. Segundo **Foster (2001)**, pesquisas indicam que mais de 90% das empresas americanas e japonesas são adeptas desta prática.

No Brasil, não há estatísticas semelhantes, mas observações empíricas indicam esta tendência. Sendo assim, é fundamental que haja uma avaliação sistemática de seu efetivo potencial para a gestão das empresas brasileiras, sobretudo porque a criação desta ferramenta remonta à era da Revolução Industrial, época em que as vantagens competitivas estavam relacionadas fundamentalmente com a capacidade de converter os fatores de produção em produtos finais.

O orçamento representa a formalização e a quantificação dos planos estabelecidos pela administração da empresa. Pode-se ter um enfoque de longo prazo, neste caso denominado orçamento estratégico, ou de curto prazo denominado orçamento operacional.

Ainda segundo **Nascimento (2006)**, as empresas utilizam-se de orçamento com os seguintes objetivos:

- a) Maximizar a utilização dos fatores ambientais internos e externos que afetam a organização;
- b) Avaliar a adequação de seus planos;
- c) Base para avaliação de desempenho gerencial;
- d) Promover a coordenação e comunicação gerencial;
- e) Apoio a precificação.

O processo orçamentário é o elemento principal do controle gerencial na maior parte das organizações, possuam elas fins lucrativos ou não. Para **Lunkes (2003)**, em um cenário de restrição generalizada de recursos, a definição prévia de despesas e investimentos evita dispêndios desordenados e sem critérios, assegurando, assim, o emprego mais eficiente desses recursos. Essa definição prévia de gastos é consubstanciada no orçamento que, segundo o mesmo autor, é um “plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base parcial para a subsequente avaliação de desempenho”.

Welsch (1983) diz que tanto as atividades empresariais como as não empresariais devem possuir metas e objetivos. No campo empresarial, ele cita como objetivos o lucro e a contribuição para o melhoramento econômico e social do ambiente externo à empresa. **Macedo (2004)** inclui como objetivos das empresas a continuidade, a expansão e a lucratividade. De maneira semelhante, as atividades não empresariais possuem objetivos definidos, que podem ser o cumprimento de determinada missão

ou a obtenção de certo resultado, observado limites específicos de gastos. Em ambos os casos, é fundamental que a administração da organização e outros segmentos nela interessados (*stakeholders*) conheçam os seus objetivos; caso contrário, a condução efetiva das atividades e a mensuração da eficácia com que elas são executadas tornar-se-ão impossíveis. **Welsch (1983)** expõe que as decisões de última hora padecem da falta de estudos, análises, avaliações e consultas preliminares em termos adequados. Os processos de planejamento e orçamento buscam evitar a tomada de decisão baseada no improviso. **Macedo (2004)** acrescenta que as empresas que conseguem prever, com alguma precisão, os eventos futuros, podem se preparar melhor para aproveitar oportunidades de negócios ou minimizar os riscos de uma eventual ameaça.

Anthony e Govindarajan (2002) afirmam que o propósito central de um sistema de controle gerencial (no qual o processo orçamentário é o elemento central) é assegurar, na medida do possível, a congruência de objetivos. Para eles, “a congruência de objetivos de um processo significa que os atos e as atitudes que este leva as pessoas a adotar, de conformidade com seus próprios interesses, são também do próprio interesse da organização”. Ainda **Welsch (1983)** assegura que o planejamento e controle de resultados atendem a este propósito porque “oferecem instrumentos para resolver grande parte dos problemas de orientação a objetivos numa empresa, pois a formulação desses objetivos, as políticas e sua utilização exigem a participação efetiva de todos os níveis da administração”. Nesta mesma linha, diz que o orçamento influencia, positivamente, o comportamento quando as metas dos gestores estão em consonância com as metas da organização; isto os

motiva a alcançar as metas da organização, garantindo, assim, a congruência dos objetivos.

Segundo **Anthony e Govindarajan (2002)**, o orçamento tradicional possui as seguintes características:

- a) Estima o potencial de lucro;
- b) É apresentado em termos monetários, embora os números possam ser fundamentados em valores não monetários (unidades vendidas ou produzidas, por exemplo);
- c) Cobre geralmente o período de um ano;
- d) É um compromisso gerencial. Os executivos comprometem-se a aceitar a responsabilidade de atingir as metas do orçamento;
- e) A proposta orçamentária é aprovada por autoridade hierarquicamente superior aos responsáveis pela execução do orçamento;
- f) Uma vez aprovado, só pode ser alterado em situações especiais;
- g) O desempenho financeiro real é comparado com o orçado e as variações são analisadas e explicadas.

2.3 Contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico.

Segundo **Padoveze (2005)**, o orçamento, quando atendidas as premissas estratégicas, implementado corretamente e aceito por todos os responsáveis pelas áreas abrangidas pelo orçamento, contribui substancialmente para o acompanhamento e controle dos resultados da organização.

As organizações deparam-se com constantes mutações em suas atividades, desvirtuando seus gestores a analisar fatores internos e externos inerentes a organização. A competitividade pela participação de mercado imposta pelo mundo globalizado aumentou sobremaneira a pressão por melhores retornos sobre os investimentos, forçando cada vez mais a alta gestão a planejar estrategicamente qual posição ela irá alcançar.

Participação de mercado, segundo **Churchill (2003)**, representa as vendas do produto de uma organização como um percentual de todas as vendas desse produto no mercado. Em outras palavras, ela informa qual a porcentagem do mercado este produto representa. Para tanto, parte-se do pressuposto de que para se obter um aumento na fatia de mercado, a alta gestão deverá planejar o que será feito e de que forma será feito.

Neste sentido, **Welsch (1983)** acredita que planejar é o estabelecer antecipadamente as ações que serão executadas na organização. Tão necessário quanto identificar as ações, é delimitar quais serão os responsáveis e quais os recursos serão empregados.

Existe uma estreita relação entre o planejamento estratégico com o orçamento empresarial, que por sua vez, compõe o processo de estabelecimento e controle dos resultados e decorre de ações anteriormente estabelecidas pela alta cúpula.

2.3.1 Relevância do planejamento

A capacidade de percepção a um momento futuro de tempo e as possíveis conseqüências que uma ação presente poderá proporcionar, é extremamente relevante para qualquer gestão de uma organização. Em outras palavras, esta capacidade de percepção é denominada de planejamento.

Welsch (1983) chama a atenção para o conjunto de decisões administrativas e acredita que cada decisão reflete um plano para um determinado evento, e que a soma de todas as decisões, forma o conjunto de políticas e planos da organização. As decisões administrativas são voltadas para o futuro, sendo imprescindível a necessidade de informações para a consecução de um planejamento. Para que se entenda o significado da expressão planejamento, foi realizada uma revisão da literatura específica do assunto.

Um conceito muito utilizado é o de **Padoveze (2004)**, pois afirma que o planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.

Já o planejamento, segundo **Ackoff (1974)**, é o delineamento de um futuro desejável e dos caminhos efetivos para alcançá-lo. Ainda, segundo o mesmo autor, o planejamento, é um instrumento usado pelo sábio, mas não por ele sozinho. Quando conduzido por homens inferiores, geralmente o planejamento transforma-se em um

ritual irrelevante que produz tranquilidade a um curto período, mas nunca o futuro almejado.

Ackoff (1974) acredita que planejar eficientemente não é saber onde você quer estar no futuro e, então, traçar uma linha entre os pontos A e B para chegar até lá. Planejar é trabalhar a partir do ponto aonde você quer chegar (B) e fazer o caminho para trás, para alcançar o lugar em que você está (A): não no futuro, nem no passado, mas no presente.

A necessidade de planejar algo para a organização é muito evidente, porém, salienta-se que o planejamento deve ser ajustado conforme as características típicas da organização, sempre respeitando as crenças e valores desta.

O planejamento está intimamente ligado ao aspecto preventivo de uma organização, isso reside no fato de que o planejamento é um processo de decisões sobre o que será feito e de forma será feito, antes que uma ação seja necessária. Assim que implantado, o planejamento deve ser um processo contínuo, porém, sujeito à revisão, isto porque o planejamento não é um produto final, e sim um relatório que deve ser adaptado aos atuais cenários que a organização presenciará.

Lunkes (2003) considera como um dos instrumentos mais relevantes para a controladoria, o planejamento orçamentário deve orçar todos os dados do sistema de informações contábeis da organização, pois através dessas informações, o planejamento orçamentário introduzirá as previsões estabelecidas para o próximo período. Para que a organização possa atingir suas estratégias com eficiência e

eficácia, a utilização do orçamento como instrumento de controle de resultados é extremamente interessante, pois elucida com um maior grau de detalhe, os números e valores correspondentes as ações realizadas conforme o planejamento estratégico.

Como uma excelente ferramenta de administração, os orçamentos direcionam os rumos e fornecem instruções para a execução dos planos. **Padoveze (2005)** afirma que o orçamento pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do planejamento e controle de resultados. Segundo o autor, é fundamental para o processo decisório, o estabelecimento e a coordenação dos objetivos em todas as áreas da organização. Deve haver uma sinergia entre todos os colaboradores para que se possa buscar os planos de agregação de valor econômico aos acionistas, conforme mostrado na **fig. (1)**.



Fig. (1): Os objetivos do orçamento segundo o ciclo administrativo

Fonte: adaptado de Padoveze (2005)

Padoveze (2005) apresenta alguns propósitos do planejamento orçamentário, os quais são:

-Orçamento como sistema de autorização, onde o orçamento aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, tornando evidente a minimização do processo de controle na organização;

-Orçamento como meio de projeções e planejamento, caracterizado pelo conjunto das peças orçamentárias utilizadas para o processo de projeções e planejamentos, permitindo, inclusive, estudos para períodos subseqüentes;

-Orçamento como um canal de comunicação e coordenação, que incorpora os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias. Considerado também como instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;

-Orçamento como um instrumento de motivação, partindo da premissa de que o orçamento é um sistema de autorização, permitindo um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo instrumento importante para o processo motivacional dos gestores operacionais;

-Orçamento como instrumento de avaliação e controle, que considera os aspectos de motivação e de autorização, sendo lógica a utilização do orçamento

como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;

-Orçamento como fonte de informação para tomada de decisão, contendo os dados previstos e esperados, bem como os objetivos setoriais e corporativos, é uma ferramenta essencial para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

É interessante destacar que para os propósitos do planejamento orçamentário possam ser almeçados, deve haver a participação de todos os envolvidos que tenham responsabilidade orçamentária. Este envolvimento é no sentido de que o estabelecimento de objetivos deve ser interagido em toda a organização, evitando, na medida do possível, um processo ditatorial. Destaca-se também que o orçamento deve direcionar os objetivos da organização para que os mesmos possam ser atingidos eficiente e eficazmente, motivando os gestores a serem desafiadores.

2.3.2 O Planejamento orçamentário em sintonia com a estratégia

Conforme as definições citadas anteriormente sobre planejamento, **Sanvicente e Santos (1994)** afirmam planejar é estabelecer com antecedência as ações a serem executadas, estimar recursos a serem empregados e definir as correspondentes atribuições de responsabilidades em relação a um período futuro determinado.

Frezatti (2000) acredita que as estratégias explicam como os objetivos podem ser atingidos, especificando as ações propriamente ditas.

Ansoff e McDonnell (1993) definem a estratégia como um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização.

Ainda, segundo os autores, a estratégia, deve estabelecer padrões para medir o desempenho presente e futuro da organização, assim como, estabelecer regras para o desenvolvimento da relação entre a organização e o ambiente na qual está inserida. Esta relação é caracterizada pela pelo desenvolvimento de produtos e de tecnologia pela organização, identificando o local e para quem seus produtos serão vendidos.

Uma outra definição muito clara de estratégia é, segundo **Wright, Kroll, Parnell (2000)**, é que a estratégia refere-se aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização. Assim, cabe à alta gestão da organização, o estabelecimento das estratégias, de forma a garantir competitividade para a empresa.

Entende-se que na maioria das decisões que envolvem estratégia, acaba esbarrando em gastos e investimentos, sendo assim, torna-se imprescindível a utilização de mecanismos formais para registrar desembolsos, acompanhar resultados e corrigir eventuais variações. O mecanismo formal mais utilizado para garantir a implementação de uma estratégia é o orçamento, quer seja ele de investimentos, custos variáveis, custos fixos ou *headcount*.

Seguindo este raciocínio, **Costa (2004)** acredita que os investimentos, em sua maioria, decorrentes dos planos estratégicos precisam ser descritos de forma

adequada para serem apreciados e avaliados, aprovados ou não e, uma vez aprovados, implantados e terem seus resultados físico-financeiros devidamente acompanhados, mais uma vez tem-se uma abordagem do aspecto formal característico do orçamento, para sustentar qualquer plano estratégico.

2.4 Tipos de orçamentos

Sendo a expressão formal dos planos de curto prazo, o orçamento deve obedecer à estrutura informacional contábil e suas peças devem ser elaboradas para cada gestor do menor nível de decisão da organização, em que há custos ou receitas controláveis por este gestor.

Não existe uma única maneira de estruturar o orçamento e, conseqüentemente, de como fazer o processo de avaliação e controle. No presente trabalho focaremos o orçamento de gastos fixos através do modelo de orçamento matricial, apesar desta restrição da dissertação é fundamental conceituar resumidamente os principais modelos de orçamentos.

2.4.1 Orçamento de tendências

Para **Lunkes (2003)**, orçamento de tendências é uma prática orçamentária muito comum, e que utiliza dados passados para projeções de situações futuras. Tal prática vem dando bons resultados, pois, de modo geral, os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem, considerando contudo, a introdução dos novos elementos componentes do planejamento operacional da empresa. Seria

ingênuo imaginar uma simples reprodução em tendência dos eventos passados, como se fossem replicados no futuro. Na execução do orçamento de tendências sempre existirão eventos passados de conhecimento da empresa, que não se repetirão e que, portanto, não serão reproduzidos no orçamento. Da mesma forma, existirão futuros eventos que não terão um passado no qual basear novas estimativas que deverão ser orçados de outra maneira.

Em empresa com sistemas de tecnologia de informação atualizadas e sistemas integrados de informática, a elaboração do plano orçamentário baseado em tendências é simples de se realizar e muito rapidamente os dados são consolidados, apesar de ser uma prática bastante difundida e aplicada em várias empresas e que não requer muita qualificação dos gestores, apresenta uma série de desvantagens para empresas que queiram conhecer a origem de seus gastos no detalhe e promover uma otimização sustentável de seus custos.

Segundo **Lunkes (2003)**, pode-se destacar como desvantagens a previsão de um período futuro com dados do passado, que não necessariamente ocorrerá, e a existência de um evento futuro que ocorrerá e que não possui dados do passado, podendo o gasto ser esquecido e não provisionado corretamente, normalmente este tipo de orçamento não apresenta uma boa acuracidade na relação planejado *versus* realizado.

2.4.2 Orçamento base zero

Este conceito de orçamento também conhecido como *Zero-Base Budgeting* foi introduzido pelo governo dos Estados Unidos por volta de 1961, e, posteriormente

passou a ser utilizado pelas empresas privadas, sua filosofia reside na exclusão de dados passados. O orçamento base zero não deve partir de fatos anteriores, devido que esses fatos podem conter ineficiências que o orçamento de tendências perpetuaria.

Padoveze (2005) chama a atenção e diz que a questão fundamental para o orçamento base zero é a de que não é porque aconteceu algo no passado, que deverá acontecer no futuro. Ainda segundo o autor, cada atividade da organização deve ser discutida em razão da sua existência, e não em valores.

Segundo **Lunkes (2003)**, esta proposta conceitual de elaboração de orçamento apareceu em contraposição ao orçamento de tendências. A filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado. Consiste essencialmente em dizer que o orçamento nunca deve partir da observação dos dados anteriores, A proposta do orçamento base zero está em discutir toda a empresa sempre que se elabora o orçamento. Está em questionar cada gasto, cada estrutura, buscando verificar sua real necessidade.

“A questão fundamental permanente para o orçamento base zero é a seguinte: porque aconteceu que deverá acontecer?”. Nessa linha de pensamento cada atividade da empresa será discutida, não em função de valores maiores ou menores, mas na razão ou não da sua existência. Concluída a definição da existência da atividade, será feito um estudo, partindo do zero, de quanto deveria ser

o gasto para a estruturação e manutenção daquela atividade, e quais seriam suas metas e objetivos.

Dessa forma, podemos dizer que o orçamento base zero está intimamente ligado ao conceito de custo-padrão, e é precursor do conceito mais atual de reengenharia, ou seja, discutir a empresa a partir de seus processos e da existência necessária deles.

Para **Lunkes (2003)**, esta visão garante que o futuro seja construído com o necessário e que não contenha ineficiências do passado.

Este modelo de orçamento requer uma qualificação maior de seus gestores, que precisam conhecer seus gastos nos detalhes, e não possui uma consolidação tão rápida como a apresentada no orçamento por tendências.

2.4.3 Orçamento estático

Para **Padoveze (2005)**, é o orçamento mais comum. Elaboram-se todas as peças orçamentárias a partir da fixação de determinados volumes de produção ou vendas. Esses volumes, por sua vez, também determinarão o volume das demais atividades e setores da empresa. O orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias.

Caso a empresa, durante o período, considere que tais volumes não serão atingidos, parcela significativa das peças orçamentárias tende a perder valor para o processo

de acompanhamento, controle e análise das variações, e também como base para projeções e simulações com os dados orçamentários.

Apesar de conter um elemento crítico, que é a sua estaticidade e, portanto, sua inflexibilidade, esse tipo de orçamento é muito utilizado, principalmente por grandes corporações, notadamente as que operam em vários países, em razão da grande necessidade de consolidação dos orçamentos de todas as suas unidades, dispersas geograficamente, em um orçamento mestre e único.

Esse orçamento consolidado é vital para que a organização tenha uma visão geral de seus negócios e dos resultados econômicos esperados para o próximo ano, para aprovação de sua diretoria máxima.

Nesse sentido, o orçamento estático é importante, já que eventuais alterações de volume em algumas de suas divisões não necessariamente impactarão de forma significativa no total dos orçamentos.

Obviamente, quando os impactos de alterações de volumes em todas as unidades da corporação forem significativos, não há motivo para manter um orçamento estático, que não tenha validade para o processo decisório.

2.4.4 Orçamento flexível

Padoveze (2005) descreve que para solucionar o problema do orçamento estático surgiu o conceito de orçamento flexível. Neste caso, em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade setorial, a

empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou vendas.

Basicamente, o "orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que pode ser ajustado a qualquer nível de atividades". A base para a elaboração do orçamento flexível é a perfeita distinção entre custos fixos e variáveis. Os custos variáveis seguirão o volume de atividade, enquanto os custos fixos terão o tratamento tradicional **(PADOVEZE, 2005)**. O enfoque do orçamento flexível é possível, então, com os eventos que têm a possibilidade de uma mensuração unitária, que correspondem aos dados variáveis. Associando-se aos volumes possíveis, pode-se fazer quantos orçamentos flexíveis forem necessários ou desejados. Os gastos fixos continuam sendo apresentados dentro do enfoque tradicional do orçamento.

Outro enfoque do orçamento flexível é não assumir nenhuma faixa de quantidade ou nível de atividade esperado. Faz-se apenas o orçamento dos dados unitários, e as quantidades a serem assumidas serão as realmente acontecidas, à medida que ocorrerem. Entende-se que, apesar de ser um conceito com alguma aplicação, foge ao fundamento do orçamento, que é prever o que vai acontecer. Esse conceito dificulta, em muito, a continuidade do processo orçamentário, que são as projeções dos demonstrativos contábeis **(PADOVEZE, 2005)**.

2.4.5 *Rolling budgeting e rolling forecasting* ou (Orçamento contínuo e projeção contínua)

A terminologia inglesa *budget* é a mais utilizada entre as empresas transnacionais e refere-se basicamente ao orçamento dentro do conceito estático.

A terminologia *forecast* é utilizada para o conceito de projeções. É muito comum, nas empresas multinacionais, chamar também de *forecast* à soma dos dados reais mensais já acontecidos no período, mais os dados restantes do orçamento a cumprir.

Não deixa de ser também um conceito de projeção para os dados de todo o período. Nesse conceito, as variações entre o orçamento e o real, dos meses já acontecidos, são desprezadas, prevalecendo os dados reais, que são, então, somados aos meses restantes para cumprir o período orçamentário, funcionando esses dados como a melhor projeção para todo o período em questão.

Rolling budgeting e rolling forecasting, segundo **Padoveze (2000)**, podem ser traduzidos como orçamento contínuo e projeção contínua. São conceitos recentes sobre o orçamento, sempre com o objetivo de tornar esse instrumento de planejamento e controle flexível e retirar dele o caráter estático. Fundamentalmente, sob esses conceitos, a cada período em que o orçamento ou projeção é realizado, orça-se ou projeta-se mais um período futuro, sempre mantendo em orçamento ou projeção uma quantidade igual de períodos.

Por exemplo, vamos supor que o orçamento seja feito para 12 meses, para os meses de janeiro do ano X1 até dezembro do ano X1. Após a realização do orçamento de janeiro do ano X1, orça-se já o orçamento de janeiro do ano X2. Assim, o novo período orçamentário vai de fevereiro do ano X1 a janeiro do ano X2. Quando se realizar o orçamento de fevereiro do ano X1, orça-se o período de

fevereiro do ano X2, ficando o período dos próximos 12 meses, de março do ano X1 a fevereiro do ano X2, cobertos por um orçamento. É muito interessante esse conceito, uma vez que permite à empresa sempre descortinar um horizonte de 12 meses (ou mais, se for do plano orçamentário da empresa) de operações futuras. As desvantagens são de ordem operacional, pois fazer orçamentos mensais sempre exige o ativamento de quase todo o processo orçamentário, o que toma tempo de toda a organização.

Entende-se que a utilização do conceito de *rolling forecasting* é mais interessante, aplicável apenas às demonstrações financeiras projetadas, da empresa ou das unidades de negócios. Tais demonstrações, por conterem apenas números sintetizados, podem ser trabalhadas em contínuo pela controladoria, não afetando significativamente os demais gestores da organização.

2.4.6 Orçamento matricial

Segundo **INDG (2007)**, Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial, o orçamento matricial consiste em uma metodologia utilizada para elaboração, acompanhamento e controle do orçamento, baseada no PDCA, onde **P** significa *plan* (planejamento do orçamento), **D** significa *do* (execução do orçamento, ou seja, a realização dos gastos), **C** significa *check* (representa o confronto do que foi gasto com o orçamento disponível) e **A** significa *act* (ações que devem ser realizadas tempestivamente, todas as vezes que é identificada uma possibilidade de não-cumprimento orçamentário).

Também conhecido como “Ciclo de Deming”, o PDCA é uma das primeiras ferramentas de gestão da qualidade que permite o controle do processo.

O PDCA foi criado na década de 20 por Walter A. Shewart, mas foi William Edward Deming, o “guru do gerenciamento da qualidade”, quem disseminou seu uso no mundo todo, por isso, a partir da década de 50, o ciclo PDCA passou a ser conhecido como “Ciclo de Deming”.

Para **INDG (2007)**, o PDCA é um método amplamente aplicado para o controle eficaz e confiável das atividades de uma organização, principalmente àquelas relacionadas às melhorias, possibilitando a padronização nas informações do controle de qualidade e a menor probabilidade de erros nas análises ao tornar as informações mais entendíveis. O PDCA constitui-se das seguintes etapas:

“**PLAN**” – O primeiro passo para a aplicação do PDCA é o estabelecimento de um plano, ou um planejamento que deverá ser estabelecido com base nas diretrizes ou políticas da empresa e onde devem ser consideradas três fases importantes: a primeira fase é o estabelecimento dos objetivos, a segunda, é o estabelecimento do caminho para que o objetivo seja atingido e, a terceira é a definição do método que deve ser utilizado para consegui-los. A boa elaboração do plano evita falhas e perdas de tempo desnecessárias nas próximas fases do ciclo;

“**DO**” – O segundo passo do PDCA é a execução do plano que consiste no treinamento dos envolvidos no método a ser empregado, a execução propriamente

dita e a coleta de dados para posterior análise. É importante que o plano seja rigorosamente seguido;

“CHECK” – O terceiro passo do PDCA é a análise ou verificação dos resultados alcançados e dados coletados. Ela pode ocorrer concomitantemente com a realização do plano quando se verifica se o trabalho está sendo feito da forma devida, ou após a execução quando são feitas análises estatísticas dos dados e verificação dos itens de controle. Nesta fase podem ser detectados erros ou falhas;

“ACT” – a última fase do PDCA é a realização das ações corretivas, ou seja, a correção das falhas encontradas no passo anterior. Após realizada a investigação das causas das falhas ou desvios no processo, deve-se repetir, ou aplicar o ciclo PDCA para corrigir as falhas (através do mesmo modelo, planejar as ações, fazer, checar e corrigir) de forma a melhorar cada vez mais o sistema e o método de trabalho.

A metodologia matricial propõe uma nova visão orçamentária a partir de análises detalhadas dos gastos, metas de redução específicas para cada área e desafios compatíveis com o potencial de ganho.

Em busca de resultados favoráveis, cada vez mais as organizações, independente de seu tamanho, buscam a redução racional de seus gastos internos, de tal forma que não afete o consumidor.

Uma das técnicas utilizadas no Brasil para elaboração de orçamento anual e identificação de oportunidades de projetos de redução de custos fixos é o orçamento matricial (**SÁ, 2007**).

Como gestores, o empresariado brasileiro verificará que não existe solução mágica para tudo, que toda e qualquer ferramenta deve ser adaptada à sua realidade, avaliada à sua exaustão e muitas vezes adaptada no tempo e região, que uma prática utilizada no passado não necessariamente garantirá o sucesso no futuro.

Para **Bartilotti (2006)**, “o orçamento está diretamente associado com o controle, que é o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos da empresa. Para que a empresa atinja seus objetivos é preciso algum tipo de controle”. O estudo da metodologia de orçamento matricial como instrumento para o dimensionamento, acompanhamento e controle dos gastos operacionais fixos de uma empresa à luz dos planos estratégicos e operacionais revela-se pois, particularmente pertinente e relevante, em face da quase que absoluta inexistência de literatura sobre a técnica evidenciada durante a pesquisa exploratória, pode-se verificar que tal técnica é de conhecimento restrito de algumas consultorias em gestão de custo no Brasil, que por sua vez não possuem interesse em abri-la em detalhes a qualquer parte interessada que não seja seus clientes.

Segundo **INDG (2007)**, o objetivo do orçamento matricial é a redução de custos obtida por meio de análise detalhada da situação atual e histórica, identificando as lacunas e oportunidades para projetos de redução de custos fixos, bem como as

melhores práticas entre os diversos departamentos e ou filiais, de modo a produzir um processo de aperfeiçoamento e redução contínua dos níveis de despesas de uma empresa, sem prejudicar a qualidade, produtividade, segurança, meio-ambiente e valores estratégicos da empresa.

Dentre os vários benefícios qualitativos da aplicação desta técnica de elaboração e controle orçamentário, pode-se destacar: Conhecimento detalhado dos gastos por diversos níveis hierárquicos, avaliação do desempenho de cada área, estabelecimento de metas justas e desafiadoras, melhoria da qualidade da base de dados para a tomada de decisão, implementação de mudanças/melhorias no processo de gestão dos recursos, elaboração do orçamento de custos que assegure o alcance de uma diretriz anual de redução de despesas, especialização do corpo gerencial e de supervisão para gestão focada em resultado financeiro, um maior entendimento das operações e rotinas da empresa e uma maior sinergia e relacionamento entre as áreas e gestores envolvidos.

A metodologia pode-se ser aplicada a diversas áreas e ramos de atividades, conforme mostrado em **INDG (2007)**, após longos anos de consultorias em diversas empresa dos ramos de: Alimentos, automotivo, calçados, comunicações, ensino, eletroeletrônico, farmacêutico, hotelaria, hospital, mineração, papel e celulose, têxtil, transporte, telecomunicações, serviços públicos, logística entre outros.

Segundo **Sá (2007)**, nos processos tradicionais, quando um executivo prepara o orçamento do departamento sob sua responsabilidade, age como somente o seu centro de custos existisse. Este comportamento faz com que este executivo freqüentemente sucumba à tentação de inflacionar os seus custos para se colocar

em uma zona de conforto onde as metas propostas sejam fáceis de ser atingidas. Quando generalizado, este comportamento acaba por comprometer a meta de remuneração dos acionistas, obrigando os responsáveis pela consolidação do orçamento a propor cortes de despesas de forma a ajustar o orçamento aos seus objetivos. Por outro lado, no processo tradicional, o controle dos gastos é centralizado, o que cria um acúmulo de trabalho no setor de orçamento e, ainda, faz com que a ineficiência seja apenas detectada e sua correção imposta ao chefe do centro de custos ineficiente. Isto significa que o desvio é detectado depois do fato acontecido. Vemos então, que, nos métodos tradicionais, nas duas situações, tanto na elaboração quanto no controle, o erro é corrigido em vez de ser evitado.

O orçamento matricial procura disciplinar a elaboração orçamentária, substituindo um corte de despesas imposto de cima para baixo por uma proposta de alocação de recursos de baixo para cima, agindo antes que o erro aconteça, racionalizando o processo e criando um compromisso dos executivos com as metas propostas. O gerenciamento matricial de despesas, além de funcionar como um importantíssimo instrumento auxiliar no processo de alocação de recursos na fase de elaboração do orçamento, procura se antecipar ao erro na fase do controle orçamentário, bem como evita os famosos cortes *flat* pela direção, pois todos conhecem em detalhes suas propostas de orçamento e cada corte sugerido deve ser criteriosamente analisado.

São considerados elementos chaves para a implementação do orçamento matricial, o **controle cruzado**, por este princípio as principais despesas são orçadas e controladas, por duas pessoas: o gerente do centro de custos da entidade e o

gerente do pacote de gastos, o **desdobramento dos gastos**, para a definição das metas, todos os gastos devem ser decompostos ao longo da hierarquia orçamentária até os centros de custos, a **negociação da metas**, ou seja os gestores de centro de custos e gestores de pacotes devem estar perfeitamente alinhados com as metas e os projetos de redução de custos devem serem implementados em conjunto e finalmente o **acompanhamento sistemático**, os gastos são sistematicamente acompanhados e comparados com as metas, de forma que qualquer desvio observado seja objeto de uma ação corretiva. O acompanhamento também é cruzado de forma a ter gestão das despesas por centros de custos e por pacotes de despesas.

Pacotes de despesas são grupos de despesas de uma mesma natureza e que, geralmente são comuns a vários centros de custos. Para **Bartilotti (2007)**, pacotes de gastos são agrupamentos de contas contábeis homogêneas, em relação à natureza do lançamento que as originou. Os pacotes são formados a partir da identificação dos gastos que compõem cada conta contábil e das atividades que estão envolvidas na geração do gasto.

Os gestores de centros de custos são os especialistas de uma determinada área da empresa, com conhecimento de todas as funções que esta área deve desempenhar, enquanto os gestores de pacotes se tornam especialistas de um determinado tipo de despesas ou gastos.

Nas **tab. (1)** e **tab. (2)** tem-se exemplos da lista de pacotes e contas comentadas, bem como a matriz de gestão cruzada, todas preparadas em Excel.

Já a **tab. (3)** mostra a árvore detalhada de pacotes de gastos em software específico.

Tab. (1): Exemplo do pacote logística e suas contas comentadas

LOGISTICA NACIONAL	10228	MN- FRETES DE EXPEDIÇÃO
	11794	MI- SEGURO DE TRANSPORTE
LOGISTICA EXPORTAÇÃO	18804	ME- DESPESAS COM DOCUMENTAÇÃO
	18811	ME- FRETE INTERNO S/ VENDAS MERC EXTERNO
	18827	ME- FRETE EXTERNO S/ VENDAS MERC EXTERNO
	19229	ME- SEGURO DE TRANSPORTE
EMBALAGEM	5517	EMBALAGENS
MATERIAS PRIMAS	5405	MATERIAS PRIMAS
SUPORTE ADMINISTRATIVO	5842	PREMIOS DE SEGUROS
	5894	FRETES E CARRETOS
	17377	ASSESSORIA E CONSULTORIA INFORMATICA

Tab. (2): Exemplo da matriz cruzada (Gestor de pacote x centro de custo)



Tab. (3): Exemplo de tabela detalhada de pacotes de gastos em software específico

Pacotes	Código
- Água, Luz e Telefone	4
- Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	4.39
- CONSERVAÇÃO	4.39.16
Manutenção da Rede de Iluminação Pública	39.16.8
+ CONSUMOS	4.39.18
+ SERVIÇOS	4.39.97
- TAXAS E TARIFAS	4.39.43
Água e Esgoto	39.43.3
Energia Elétrica	39.43.1
Telefone	39.43.4
+ TELEFONIA MÓVEL ESPECIALIZADA	4.39.59
- Alimentos	3
+ Material de Consumo	3.30
+ Material de Distribuição Gratuita	3.32
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	3.39
- Conservação, Limpeza e Vigilância	5
+ Locação de Mão-de-Obra	5.37
+ Material de Consumo	5.30
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	5.39
- Frota	2
+ Material de Consumo	2.30
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	2.36
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	2.39
- Locação de Imóveis e Equipamentos	6
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	6.36
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	6.39
+ Manutenção	8
+ Material de Consumo	1
+ Serviços de Terceiros	9
+ Transporte Escolar	7

Fonte: INDG (2007)

Ainda, segundo **Sá (2007)**, a idéia de ter sempre duas pessoas respondendo por um mesmo custo traz inúmeras vantagens para a empresa, entre elas o fato de termos um especialista em determinado tipo de gastos – o gerente do pacote – ao qual caberá:

- Conhecer a natureza de cada classe de gasto sob sua responsabilidade;

- Definir os parâmetros e os índices de desempenho dos gastos sob sua responsabilidade na fase que antecede a elaboração orçamentária;
- Negociar estes índices com os gerentes dos centros de custos e preparar junto com eles planos de ação objetivando alcançar estes índices;
- Atuar como facilitador durante a elaboração dos orçamentos dos centros de custos;
- Fazer o *benchmarking* interno entre os diversos centros de custos e divulgar entre eles as melhores práticas observadas;
- Identificar eventuais desvios e preparar, juntamente com o gerente do centro de custos, um relatório de anomalia com propostas de ações corretivas.

A metodologia matricial propõe, neste último caso, a aplicação de ações corretivas, considerando um limite de tolerância, conforme proposta dos gestores de pacotes. Tal tolerância ocorre geralmente até o limite de 10%, e sempre que determinado centro de custo ultrapassa esse limite, faz-se necessário o preenchimento do “Relatório de anomalia” pelo responsável do centro de custo, o qual deverá informar as causas prováveis para a ocorrência do desvio, as medidas corretivas a serem adotadas e o prazo para a absorção do gasto excedente.

A metodologia do orçamento matricial propõe ainda a realização de reuniões mensais, onde são apresentadas as anomalias identificadas nos relatórios de anomalia não apenas para os responsáveis por centros de custos, mas também para a diretoria, a fim de que sejam aprovados os planos de ação para absorção dos déficits ocorridos.

Para o gestor de pacote, algumas características devem ser observadas como: facilidade e gosto de se comprometer com números, análises de visão financeira, observador e identificador de oportunidades, visão holística da empresa e suas operações, facilidade de comunicação e relacionamento em todos níveis hierárquicos da empresa, poder de argumentação e persuasão, disciplina para conduzir os projetos definidos em conjunto com o gestor de centro de custo.

Segundo **Sá (2007)**, muitas empresas possuem *software* de gestão, cujos módulos são integrados, o que garante que, em termos gerenciais, é utilizada a mesma base contábil. Na preparação desse *software* são levantados os dados necessários para a definição das metas orçamentárias. Conforme já mencionado, uma das premissas da metodologia do orçamento matricial é a utilização de dados históricos. Outro ponto importante nessa interface é que são acompanhados os resultados mensais, gerando consultas para análises comparativas entre o real e o orçado.

A preparação deste *software* facilita e muito o período de análise, definição de metas preliminares, definição de metas negociadas, consolidação do orçamento por centro de custo, gerência, empresa, unidade de negócio e *holding* e controle orçamentário a partir do momento em que se iniciar a realização do período orçado.

A **fig. (2)**, mostra um exemplo de gestão de desvios de forma macro, enquanto que a **fig. (3)** mostra a gestão de desvios de forma detalhada e analítica, ambos em *software* específico, já a **fig. (4)** mostra a gestão de desvios de forma detalhada em Excel.

Na fig. (5) e (6), tem-se exemplos de relatório de anomalia em *software* específico, bem como exemplo de inserção de dados também em *software* específico.

Para empresas que não possuem um *software* para orçamento matricial, a utilização do diagrama de Ishikawa como relatório de anomalia é mais do que suficiente.

Para **INDG (2007)**, o **Diagrama de Ishikawa**, também conhecido como "Diagrama de Causa e Efeito" ou "Espinha-de-peixe", é uma ferramenta gráfica utilizada pela administração para o gerenciamento e o controle de qualidade em processos diversos. Originalmente proposto pelo engenheiro químico Kaoru Ishikawa em 1943 e aperfeiçoado nos anos seguintes.

Este diagrama também é conhecido como 6M, pois em sua estrutura todos os tipos de problemas podem ser classificados como sendo de seis tipos diferentes:

Método;

Matéria-prima;

Mão-de-obra;

Máquinas;

Medição;

Meio ambiente.

Este sistema permite estruturar hierarquicamente as causas de determinado problema ou oportunidade de melhoria, bem como seus efeitos sobre a qualidade dos produtos. Permite também estruturar qualquer sistema que necessite de resposta de forma gráfica e sintética **(INDG, 2007)**.

Para **FNQ (2007)**, Fundação Nacional de Qualidade, Ishikawa observou que embora nem todos os problemas pudessem ser resolvidos por essas ferramentas, ao menos 95% poderiam ser, e que qualquer trabalhador fabril poderia efetivamente utilizá-las. Embora algumas dessas ferramentas já fossem conhecidas havia algum tempo, Ishikawa as organizou especificamente para aperfeiçoar o controle de qualidade industrial nos anos 60, talvez o alcance maior dessas ferramentas tenha sido a instrução dos círculos de controle de qualidade. Seu sucesso surpreendeu a todos, especialmente quando foram exportados do Japão para o ocidente. Esse aspecto essencial do gerenciamento da qualidade foi responsável por muitos dos acréscimos na qualidade dos produtos japoneses, e posteriormente muitos dos produtos e serviços de classe mundial.

Para a implementação do diagrama de Ishikawa não há limites. As empresas que preferem ir além dos padrões convencionais podem identificar e demonstrar em diagramas específicos a origem de cada uma das causas do efeito, isto é, as causas das causas do efeito. A riqueza de detalhes pode ser determinante para uma melhor qualidade dos resultados do projeto. Quanto mais informações sobre os problemas da empresa forem disponibilizadas maiores serão as chances de livrar-se deles **(FNQ, 2007)**.

Salienta-se que estes exemplos são característicos do controle orçamentário fornecido pelo software OMA, desenvolvido pelo **INDG (2007)**.

Matriz - Microsoft Internet Explorer				
Período: Jan/2006 a Mar/2006				
Pacote / Conta	Realizado	Meta	Desvio	Farol
+ Água, Luz e Telefone	404.297	16.876.097	-16.471.799	●
+ Alimentos	3.460	310.956	-307.496	●
+ Conservação, Limpeza e Vigilância	453.383	10.179.030	-9.725.647	●
+ Frota	511.485	2.840.264	-2.328.778	●
+ Locação de Imóveis e Equipamentos	462.638	1.906.390	-1.443.752	●
+ Manutenção	2.260		2.260	●
+ Material de Consumo	30.649	1.098.076	-1.067.427	●
+ Serviços de Terceiros	28.496		28.496	●
+ Transporte	11.653	21.264.682	-21.253.029	●
Total	1.908.321	54.475.494	-52.567.172	●

Fig. (2): Exemplo de gestão de desvios em software específico (Análise macro)

Fonte: INDG (2007)

Árvore de Realizado/Meta - Microsoft Internet Explorer

Entidade	Código			
Prefeitura	PMSP			
Período:				
Junho/2006				
Pacote/Conta	Farol	Realizado	Meta	Desvio
- Água, Luz e Telefone	●	32.723.919,01	24.059.017,02	8.664.901,99
- Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	●	32.723.919,01	24.059.017,02	8.664.901,99
- CONSERVAÇÃO	●	3.176.999,15	0,00	3.176.999,15
▪ Manutenção da Rede de Iluminação Pública	●	3.176.999,15	0,00	3.176.999,15
+ CONSUMOS	●	27.205.799,14	21.737.810,09	5.467.989,05
+ SERVIÇOS	●	1.417.968,74	1.357.378,18	60.590,56
- TAXAS E TARIFAS	●	907.639,21	874.712,23	32.926,98
▪ Água e Esgoto	●	282.136,55	40.423,70	241.712,85
▪ Energia Elétrica	●	533.917,18	818.091,87	-284.174,69
▪ Telefone	●	91.585,48	16.196,66	75.388,82
+ TELEFONIA MÓVEL ESPECIALIZADA	●	15.512,77	89.116,53	-73.603,76
+ Alimentos	●	11.760.722,26	36.005.852,45	-24.245.130,19
+ Conservação, Limpeza e Vigilância	●	19.351.308,40	17.165.120,84	2.186.187,56
- Frota	●	10.210.171,43	6.287.518,33	3.922.653,10
- Material de Consumo	●	1.891.570,25	1.520.501,49	371.068,76
- COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES	●	1.847.576,39	1.403.325,63	444.250,76
▪ Alcool Etílico Hidratado			1.367,00	-1.367,00
▪ Gás Liquefeito de Petróleo	●	280.011,77	272.186,62	7.825,15
▪ Gasolina	●	564.103,02	682.076,80	-117.973,78
▪ Óleo Combustível			703,00	-703,00
▪ Óleo Diesel	●	1.003.461,60	443.691,21	559.770,39
▪ Óleo, Graxas e Lubrificantes			3.301,00	-3.301,00
+ PEÇAS E ACESSÓRIOS	●	43.993,86	115.486,86	-71.493,00
+ PNEUS			1.689,00	-1.689,00
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física	●	30.260,29	23.272,04	6.988,25
+ Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	●	8.288.340,89	4.743.744,80	3.544.596,09
+ Locação de Imóveis e Equipamentos	●	10.409.625,71	5.881.249,26	4.528.376,45
+ Manutenção	●	80.302,24	12.345,00	67.957,24
+ Material de Consumo	●	3.072.272,11	1.757.764,99	1.314.507,12
+ Serviços de Terceiros	●	1.683.247,79	271.248,00	1.411.999,79
+ Transporte Escolar	●	6.954.752,30	7.853.021,44	-898.269,14

Fig. (3): Exemplo de gestão de desvios em software específico

(Análise detalhada)

Fonte: INDG (2007)

Pacote	Realizado	Meta	Desvio	% Desvio
UTILIDADES	4.357.123	4.446.240	(89.117)	-2%
MATERIAS PRIMAS	4.393.789	4.429.742	(35.953)	-1%
EMBALAGEM	507.324	430.792	76.532	18%
MATERIAIS DIRETOS	637.453	569.991	67.462	12%
BENEFÍCIOS SALARIOS E ENCARGOS	502.287 1.678.250	475.356 1.678.254	26.931 (4)	6% 0%
Sub Total 1	12.076.226	12.030.375	45.851	0%
SUPORTE ADM	203.809	178.502	25.307	14%
COMUNICAÇÃO E IT	51.018	39.066	11.952	31%
SERVIÇOS DE 3º	339.126	238.993	100.133	42%
VIAGEM E ESTADIA	15.867	39.467	(23.601)	-60%
MANUTENÇÃO	717.796	593.228	124.568	21%
GRANDE MANUTENÇÃO	257.075	25.000	232.075	928%
Sub Total 2	1.584.691	1.114.256	470.434	42%
Total Geral	13.660.917	13.144.631	516.286	4%

Fig. (4): Exemplo de gestão de desvios em Excel (Análise detalhada e analítica)

Fonte: INDG (2007)

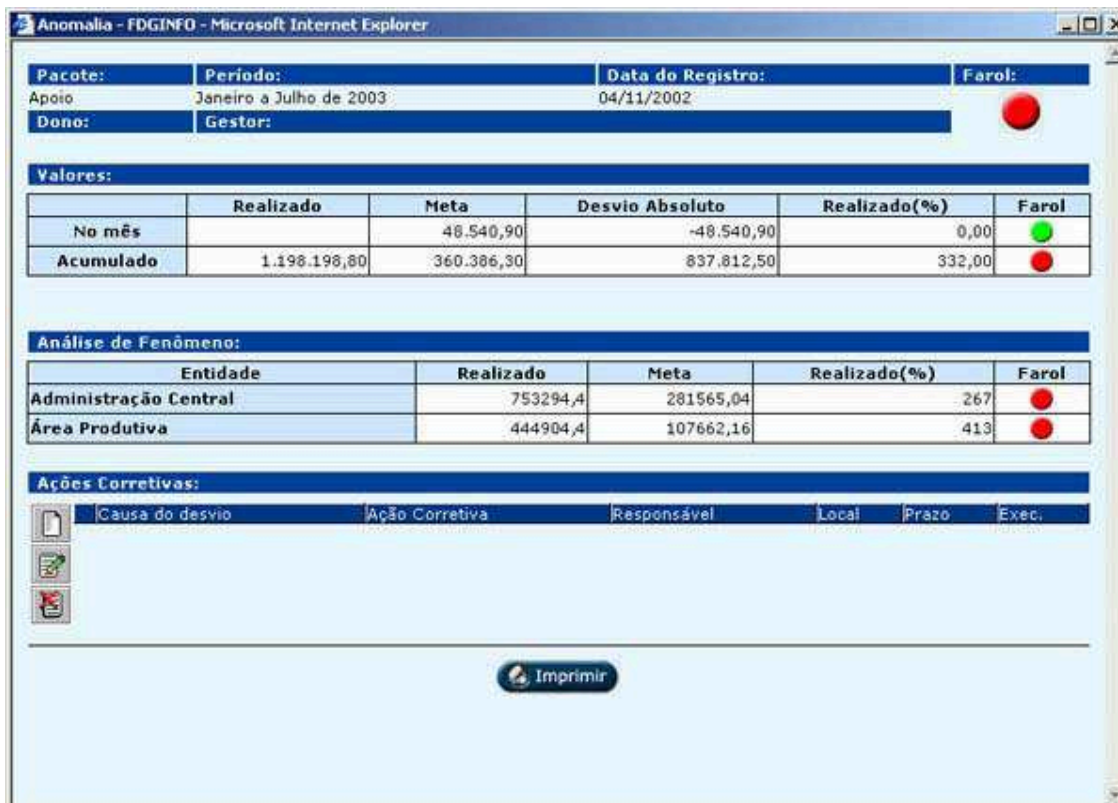


Fig. (5): Exemplo de relatório de anomalia em software específico

Fonte: INDG (2007)

Ação Corretiva - Microsoft Internet Explorer

Causa:

Responsável:

Prazo:

Porque:

Status: Em andamento/Prevista Concluída Cancelada

Ação Corretiva:

Local:

Investimento:

Como:

Observação:

[Gravar](#) [Cancelar](#)

Fig. (6): Exemplo de inserção de dados em software específico

Fonte: INDG (2007)

Na perspectiva do Orçamento Matricial, os índices de desempenho são padrões de excelência que devem ser perseguidos pelos gerentes dos centros de custos, sob a supervisão dos gerentes dos pacotes de gastos. Estes índices de desempenho, que são usados pelos gerentes dos centros de custos como métricas de eficiência no uso dos recursos pelos quais são responsáveis, relacionam uma despesa a um parâmetro que pode ser o número de funcionários, o número de documentos processados, a área do centro de custos etc. Exemplo: a despesa de telefone pode ser relacionada com o número de funcionários.

O mesmo acontece com a despesa de manutenção de equipamentos de escritório. Já a despesa de cópias e reproduções ou de materiais de escritório podem ser relacionadas com o número de documentos processados. A **fig. (7)** mostra o desdobramento do pacote em parâmetro e indicador, sabendo-se que: Parâmetro é o fator mais relevante para a existência do gasto, já indicador é o produto entre a despesa realizada e o parâmetro estabelecido.

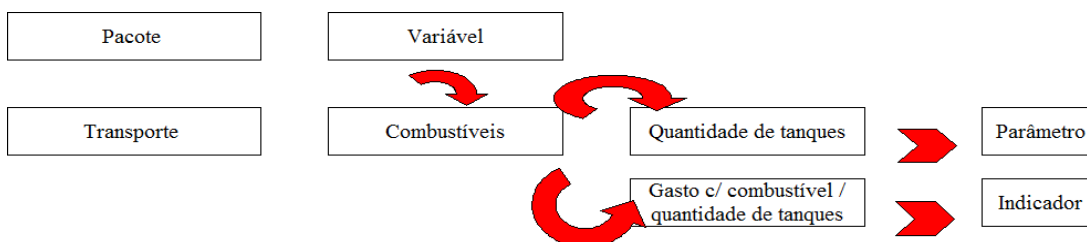


Fig. (7): Desdobramento do pacote em parâmetro e indicador

Fonte: INDG (2007)

Para **Bartilotti (2007)**, a metodologia matricial também tem como premissas básicas: Resultado do orçamento matricial igual ao resultado contábil, ou seja, os relatórios gerenciais demonstram exatamente os mesmos números contábeis, utilização de dados reais históricos como base para elaboração de projeções futuras, alocação adequada dos lançamentos contábeis.

O principal objetivo da metodologia é ser um instrumento para a elaboração e o controle do orçamento. Tal processo envolve toda a linha gerencial da empresa, na busca de oportunidades para redução dos custos, com vistas a atingir a meta corporativa, ou seja, a meta determinada pelo acionista, cuja formulação estratégica nada mais é que o planejamento estratégico da empresa.

Segundo **Bartilotti (2007)**, a etapa de planejamento da implementação de um orçamento matricial é um fator crítico de sucesso para a obtenção de um projeto de redução de custos com Qualidade, daí a necessidade de se detalhar um pouco melhor estas etapas de modo a eliminar qualquer dúvida sobre como implementar um orçamento matricial, lembrando-se que tal técnica utiliza como base o PDCA aplicado a gestão orçamentária, procurar-se-á em cada etapa do fluxo do orçamento matricial identificar a sua respectiva etapa no PDCA, as etapas de implementação serão melhor detalhadas no capítulo Metodologia.

Segundo **Zdanowicz (2007)**, orçamento matricial é um dos métodos de gestão empresarial que está sendo utilizado por empresas de vanguarda do terceiro

milênio. Essa técnica é recomendada às empresas que estão dispostas a praticar o gerenciamento diário de seus custos.

O uso correto do orçamento matricial irá auxiliar a organização a ser mais competitiva no mercado, em termos de preço, qualidade e serviço ao ofertar seus produtos.

Na prática, a maioria das empresas desenvolve-se sem adotar um planejamento e controle em longo prazo, ou seja, suas atividades vão sendo adequadas pela direção da melhor forma possível às leis de demanda e oferta de mercado, ao invés de serem resultantes de um processo operacional racional, lógico e organizado. A principal característica do orçamento matricial é a presença de regras claras e de um controle permanente das atividades por diretoria, gerência, departamento e setor.

Cada unidade da empresa deve servir de modelo (*benchmarking*) para as outras áreas sem exceção. Isto significa que as normas de trabalho por diretoria estarão diretamente definidas e os itens de custos serão discutidos com os gestores responsáveis antes de serem levados para análise do comitê corporativo.

Quanto à premissa básica de elaboração do orçamento matricial para o próximo período parte do princípio natural que a empresa deverá gastar menos e fazer mais, no ano seguinte, em relação ao ano atual, tendo como apoio fundamental a área de controladoria da empresa.

Hoje, a empresa que utiliza o orçamento matricial, apresenta um diferencial em relação à concorrência, em termos de custos, serviços e preços de produtos, considerando que cada unidade de negócio deve ter o seu representante legalmente constituído como gestor em outra área da empresa e vice-versa.

Em síntese, as empresas estão obtendo vantagens competitivas ao implantar o orçamento matricial, pois terão, no mínimo, uma visão atualizada dos custos fixos com almoxarifado, viagens, serviços contratados de terceiros como limpeza, refeitório etc., além de um gerenciamento muito fino dos custos variáveis.

O orçamento matricial implanta a idéia à empresa, que nos dias de hoje, é sempre mais fácil, reduzir custos do que lançar e conquistar novos clientes e mercados, sem perder de vista a qualidade e o preço do produto e/ou serviço. Essa é a proposta atual de trabalho que veio para ficar e tomar a empresa competitiva no mercado de concorrência plena **(ZDANOWICZ, 2005)**.

2.5 Elaboração e organização de qualquer plano orçamentário

Após salientar os principais conceitos sobre orçamento utilizados nas grandes corporações, faz-se necessário descrever como é realizado o processo de elaboração do orçamento empresarial. Para isso, parte-se de premissa de que o sistema orçamentário compreende um conjunto de recursos humanos, tecnologia administrativa e de informação, que se interagem com um único objetivo, a execução do orçamento na organização.

Sendo a controladoria, o órgão administrativo responsável pela gestão econômica da organização, que tem como objetivo a eficácia empresarial, admite-se que o profissional responsável pela administração do sistema orçamentário seja o *controller*, que, em conjunto com a cúpula administrativa, lidera toda a organização do processo orçamentário, já que possui toda a estrutura informacional da organização à sua luz.

Após formalizada a administração do processo orçamentário, é necessário estabelecer um conjunto de medidas e estruturas que, segundo **Padoveze (2005)**, deve ser formalizada da seguinte forma:

-Comitê orçamentário: Tem como função decidir sob a ótica geral do orçamento anual.

Geralmente, o comitê orçamentário é composto pelas diretorias administrativas e pelo *controller*, este último é o responsável por todo o processo orçamentário na organização.

-Premissas orçamentárias: São as regras definidas pelo comitê orçamentário que entrarão em vigor no próximo orçamento, em outras palavras são os princípios que servirão de base para o comitê orçamentário determinar as especificidades do orçamento em questão.

-Modelo do Processo Decisório: Também de responsabilidade do comitê orçamentário, este modelo tem como função, conduzir o processo orçamentário em consonância com o subsistema institucional, subsistema este que compreende a missão da organização, assim como suas crenças e valores.

-Estrutura Contábil: Tem a função de monitorar o sistema de informações contábeis de forma que exista uma perfeita harmonia com os princípios orçamentários definidos pela organização. A necessidade desta interação reside principalmente na definição dos critérios de contabilização das receitas e despesas, na estruturação das contas contábeis utilizadas pelo sistema de informações contábeis, assim como o plano de contas, e também definir a manualização dos procedimentos citados.

-Sistema de Apoio: Tem a função de definir as tecnologias de informação e demais sistemas de apoio para a execução de cálculos e lançamentos orçamentários no sistema de informação contábil. Sendo a controladoria responsável pelas informações da organização, a contribuição do *controller* é essencial para a definição do sistema de apoio, que será utilizado no processo orçamentário.

-Relatórios: Compreende os relatórios orçamentários de preparação dos orçamentos, sendo utilizados para acompanhamento e controle orçamentário, na qual o *controller* é o profissional responsável pela elaboração e revisão dos relatórios orçamentários.

-Cronograma: Em um processo orçamentário, torna-se essencial estabelecer o cronograma orçamentário das etapas de previsão, reprojeção e controle do orçamento na organização.

Acredita-se que quando bem estruturado, o processo orçamentário tende a suprir as necessidades de planejamento e controle dos resultados. Tão importante quanto à espécie de orçamento a ser utilizado, é a sua estruturação, onde a organização deve estar preparada para executar corretamente o processo orçamentário.

A função do *controller* como responsável pela operacionalização do processo orçamentário não exime de modo algum a participação dos demais gestores na organização. **Frezatti (2000)** enfatiza que o *controller*, na verdade, tem a responsabilidade de elaborar o *design* e operacionalidade do sistema de controle, seu gerenciamento, coleta, manuseio, estruturação e distribuição do orçamento, contudo, o uso da informação constitui-se em parte, responsabilidade de todas as áreas da mesma.

2.6 Etapas para preparação de um plano orçamentário

De acordo com **Welsch (1983)**, após estabelecida a estrutura organizacional do plano orçamentário, deve-se, em linhas gerais, seguir algumas etapas que serão utilizadas para execução do plano orçamentário.

- a) A missão e os objetivos da organização devem ser estabelecidos;
- b) Deve-se estruturar as hipóteses ambientais determinando o fator limitante, normalmente às vendas;
- c) Elaborar o orçamento a partir da função restritiva do fator limitante descrito anteriormente;
- d) Elaborar os demais orçamentos, coordenando-os com o fator limitante em consonância com os objetivos da organização;
- e) Sintetizar o orçamento-mestre à luz dos objetivos estabelecidos pela organização;
- f) Após a sintetização do orçamento-mestre, deve-se revê-lo de acordo com os objetivos da organização;
- g) Caso seja aceito o orçamento-mestre, deve-se monitorar os resultados reais confrontando-os com os resultados orçados para que se possa reportar possíveis variações;
- h) Após reportada as variações, deve-se tomar as ações corretivas de modo a eliminar as variações, e/ou revisar os orçamentos-mestres ou subsidiários para acomodar as variações.

2.7 Aspectos comportamentais do orçamento

Em sistemas orçamentários, os indivíduos da organização desempenham um papel central, podendo originar uma série de questões de caráter comportamental que afetam a utilização desta ferramenta. **Atkinson (2000)** apresenta estas questões classificadas em duas abordagens:

a) Projetando o processo orçamentário: a forma como o orçamento deveria ser fixado e quais as pessoas que participarão da elaboração define se o orçamento será consultivo, participativo ou autoritário.

b) Influenciando o processo orçamentário: Simulação de aspectos orçamentários para benefícios pessoais. **Atkinson (2000)** afirma que, no processo de orçamento, os aspectos humanos têm um papel preponderante. Isto ocorre porque o orçamento está ligado ao processo de avaliação de desempenho das pessoas.

O montante de recursos de um centro de responsabilidade pode ser encarado como símbolo de poder, em muitas empresas o orçamento compõe o sistema de incentivos. Estes comportamentos acarretam as seguintes situações: os jogos orçamentários e a atribuição de folga orçamentária. Os jogos orçamentários correspondem as manipulações do orçamento efetuadas com o objetivo de facilitar o cumprimento das metas e, conseqüentemente, a obtenção dos incentivos salariais.

A folga orçamentária refere-se a solicitações de recursos em excesso por partes dos gerentes, objetivando o alcance dos objetivos de forma mais fácil. A literatura não apresenta formas precisas de reduzir estes comportamentos disfuncionais. As

recomendações dizem respeito à elaboração de um processo exaustivo e com ampla comunicação entre o executivo que aprova e o executor de cada ato projetado para orçamento, bem como justificativas detalhadas para as alterações efetuadas.

Estas questões comportamentais devem ser consideradas na elaboração e análise dos sistemas orçamentários. No entanto, não há na literatura uma receita padronizada para evitar estes problemas.

Após a definição do orçamento, as metas financeiras devem ser divulgadas para todos os responsáveis, incluindo os funcionários da operação. Para obter uma maior congruência no alcance dos objetivos, a empresa deve possuir um sistema de remuneração variável que integra o orçamento com o montante global da remuneração do ano de cada funcionário.

Observa-se que o alcance das metas organizacionais é facilitado pelo sistema de incentivos vigente, pela comunicação e pela sistemática de orçamento consultivo. No entanto o próprio valor destas metas é distorcido em função dos procedimentos habituais de orçamentação, tais como a “folga orçamentária” e ou “jogos orçamentários” e os critérios técnicos utilizados para as estimativas de cada conta. Atualmente não é possível elevar os preços para compensar os gastos com a produção, logística ou com a manutenção de ativos **(ATKINSON, 2000)**.

3. TERCEIRIZAÇÃO

A terceirização é uma tendência atual, considerada por muitos, necessária para as empresas que buscam alcançar maior produtividade, elevar o nível de qualidade, reduzir custos e aumentar a capacidade de se adaptar ao ambiente mutável e competitivo dos dias de hoje.

As empresas apresentam tendência para aumento no volume de itens comprados, através de programas cada vez mais agressivos de terceirização estratégica de produtos e serviços, focando mais intensamente em suas competências essenciais.

A terceirização tem apresentado conseqüências positivas e negativas para as empresas. Como vantagens pode-se observar que as empresas ganham rapidez, flexibilidade e eficiência, além de focar mais no fortalecimento de suas competências principais.

Por outro lado, podem ser mencionados como fatores negativos a dificuldade de se encontrar a parceira ideal, a dependência dos terceiros, a perda do vínculo com o empregado, a perda de identidade cultural da empresa, perda de oportunidades de negócios futuros por não dominar algum processo de negócio que foi terceirizado, índices de acidentes de trabalho, passivos trabalhistas de processos que ex-funcionários movem contra a empresa contratada citando a contratante como co-responsável, entre outros (**CHIAVENATO, 2005**).

Ainda segundo **Chiavenato (2005)**, após analisarem custos e medirem a qualidade, algumas empresas começaram a “desterceirizar” setores da produção com o objetivo de evitar o “resserviço”, que significa pagar por um produto ou processo de produção e ter de refazer tudo, com mão-de-obra própria. Já no setor de serviços financeiros a terceirização tem sido bem-sucedida.

Na iniciativa privada, o método de contratar terceiros, surgiu nos Estados Unidos antes da Segunda Guerra Mundial e consolidou-se como técnica de administração empresarial a partir da década de 50 com o desenvolvimento acelerado da indústria.

No Brasil, conforme **Queiroz (1998)**, a terceirização foi gradativamente implantada com a vinda das primeiras empresas multinacionais, principalmente as automobilísticas no início da década de 80. Essas fábricas adquiriam as peças de outras empresas, guardando para si a atividade fundamental de montagens de veículos. Desde aquela época até aproximadamente 1989, a terceirização era conhecida como contratação de serviços de terceiros e vinha sendo aplicada apenas para reduzir custos de mão-de-obra. As empresas utilizavam-se desse recurso simplesmente para obter algumas economias em gerar ganho de qualidade, eficiência, especialização, eficácia e produtividade.

As pequenas e médias empresas mais ágeis, e percebendo o momento de mudança, aproveitaram-se da situação e começaram a conquistar parcelas significativas do mercado. Mas logo, as grandes organizações tiveram que, neste

momento, buscar novas saídas que as colocassem novamente no mercado de forma competitiva.

A partir daí, passou-se a transferir para terceiros a incumbência pela execução das atividades secundárias. Surge então o *outsourcing*, expressão em inglês, que significa terceirização, referenciado sempre pela concepção estratégica de implementação **(GIOSA, 1997)**.

Para o estudo do tema terceirização é preciso se reportar aos conceitos de emprego e empregador para que se elabore por exclusão, os limites jurídicos trabalhistas da chamada relação.

Conforme o art. 2º da Consolidação das leis do trabalho **(CLT)**: “considera-se empregador a empresa individual ou coletiva que, assumido os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços” **(CLT, 1943)**.

Segundo o artigo 3º da CLT: “considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviço de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste, mediante salário”. Dessa definição legal, obtêm-se quatro requisitos para a caracterização do empregado: É necessário ser pessoa física (pessoalidade), não-eventual (não eventualidade da prestação), ser subordinado (dependência hierárquica), receber salário (remuneração) e prestar os serviços pessoalmente **(CLT, 1943)**.

No entanto a terceirização tem sido definida como sendo um processo planejado de transferência de atividades delegadas para terceiros (empresas terceirizante ou contratada), ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua, ou seja concentrada em seu *core business*, vale a pena comentar que não é prática de gestão, a terceirização do core business **(MARTINS, 2001)**.

No início da década de 90, a economia brasileira passou por uma abertura comercial e por um processo de privatização, o que levou as empresas brasileiras a diminuir a defasagem tecnológica e sofrerem grande concorrência de empresas estrangeiras, as chamadas multinacionais **(MARTINS, 1994)**. “A consequência, em muitos casos, foi a queda das margens de lucro, o que acarretou uma obsessão crescente pela redução de custos”. Uma das alternativas encontradas pelas empresas foi terceirizar departamentos não-essenciais à atividade principal da corporação, possibilitando que a empresa ficasse responsável somente pelo planejamento estratégico.

Segundo **Marcelino (2005)**, uma parcela da bibliografia – em especial aquela que adota uma postura mais crítica diante do fenômeno – trata a terceirização como uma das principais formas de precarização do trabalho. Dada a amplitude da inserção desse novo tipo de relação de trabalho, tanto no espaço produtivo industrial quanto no setor de serviços, diversas áreas do conhecimento têm na terceirização um objeto de estudos; entre elas o direito, a administração de empresas e a própria sociologia. Quando não adepta incondicional, parte dessa bibliografia restringe suas críticas aos aspectos considerados degenerados da chamada “terceirização à

brasileira”, normalmente abordando a questão do ponto de vista do desrespeito à legislação e da forma predatória e imediatista com que os empresários estão implantando as terceirizações no Brasil.

Faria (1994), por exemplo, afirma que existe um uma forma de terceirização bastante difundida no Brasil, o “outsourcing tupiniquim”, palavra em inglês que equivale ao termo terceirização. Ao pé da letra, *outsourcing* significa “fornecimento vindo de fora”. No entanto, a aplicação do termo foi ampliada e se refere tanto aos serviços terceirizados dentro da empresa contratante como fora dela. Ou o estilo “empresário fazendeiro” (oposto ao moderno, com visão de futuro), cujo único objetivo é a redução de custos.

Em outra linha de análise tem-se **Druck (1999)**, para essa autora, a terceirização ou a subcontratação é um dos componentes da via japonesa referentes à forma como se estruturam as relações interempresas no Japão. Trata-se de uma dinâmica de dependência mútua entre as empresas principais e as secundárias, fundamental para o sucesso do toyotismo. As empresas menores, no caso as subcontratadas, fornecem todo tipo de produtos às empresas contratantes, tais como: insumos, intermediários, embalagens, força de trabalho. Para atender às demandas das grandes empresas, as subcontratadas são obrigadas a fazer entregas em pouco tempo, aumentando a carga de trabalho dos seus funcionários. Também são forçadas constantemente a reduzir custos. Como resultado disso, é bastante nítida nessas empresas a intensificação do trabalho e a dificuldade de reação dos

trabalhadores, além disso, a terceirização também promove a segregação entre os trabalhadores, cria disputas, divisões e dificulta a construção conjunta de ações.

Seguindo o princípio de que “tudo o que não é vocação da empresa deve ser entregue aos especialistas”, chega-se a afirmar que a terceirização pode abrir novas portas da economia e de empregos, fazendo com que cresçam as pequenas e médias empresas, bem como oferecendo a oportunidade aos trabalhadores de tornarem-se empresários. Na verdade, esse discurso também presume um controle impossível de se estabelecer no capitalismo: um sistema de parcerias no qual um não busque tirar vantagens sobre o outro (**DRUCK, 1999**).

Assim como lembra **Martins (1994)**, a terceirização tem duas conseqüências fundamentais: provoca a diminuição do número de empregos sem, entretanto, afetar a produtividade e faz com que uma parcela dos trabalhadores tenha seu salário achatado, pois eles são sempre menores do que os daqueles das empresas que terceirizam. Ao contrário do que diz o discurso empresarial, a terceirização não afeta simplesmente a transferência de postos, mas aumenta o desemprego, pois o trabalho é organizado de forma a não necessitar do mesmo número de trabalhadores.

As experiências de terceirização e as próprias condições a que são submetidos às subcontratadas e seus trabalhadores mostram que o objetivo central desse procedimento, num balanço final de seus resultados, é a redução de custos. É ela que torna a contratação do trabalho de terceiros uma estratégia fundamental do padrão produtivo toyotista. O aumento no ritmo de trabalho, a concentração de

tarefas e responsabilidades, a precarização das condições de trabalho e emprego, são as principais conseqüências desse novo projeto capitalista.

Segundo **Marcelino (2006)**, para evidenciar que na década de 90 esta era a terceirização que o Brasil acreditava, uma pesquisa do DIEESE apontava que em aproximadamente 68% dos casos de terceirização registrados em 40 empresas houve degradação salarial. No setor automotivo, por exemplo, o salário pago pelas autopeças costuma ser 2/3 do salário pago nas montadoras.

O artigo 455 da CLT é a lei máxima que regula as decisões quanto às questões referentes à terceirização. Ele estabelece a responsabilidade do empreiteiro principal pelas obrigações trabalhistas do subempreiteiro que não as cumpra. Esse dispositivo, no entanto, não é muito claro sobre a extensão dessas responsabilidades. Assim, várias brechas ficam abertas para que enunciados, incisos, instruções normativas, casos de jurisprudência e outros instrumentos jurídicos, regulem essas relações de subcontratação.

Como se pode verificar na década de 90 pouco se conhecia de gestão de contratos de empresas terceirizadas, a maioria deles não garantia ao empregado todos os benefícios e a discrepância entre estes benefícios comparando-se aos funcionários da empresa contratante eram enormes, com isto tinha-se a chamada “redução de custos“, à custa de mão-de-obra barata, com contratos precários, sem cláusulas sociais como convênio médico, cesta básica, convênio odontológico, farmácia, transporte entre outros (**MARCELINO, 2006**).

Principalmente as empresas multinacionais, com as preocupações constantes das normas ISO, destacando-se a ISO 9000 / 14000 / 18000, a reformulação do Código Civil em 2002 e os altos custos que as empresas tiveram que indenizar em processos trabalhistas movidos por ex-funcionários de empresas terceirizadas, visto as brechas deixadas pelo artigo 455 da CLT, os contratos de terceirização tiveram que serem reformulados em seus escopos de modo à garantir uma maior segurança e proteção ao contratante, onerando-se os custos contratuais e muitas vezes a viabilidade do processo de terceirização.

Então se terceirizar uma atividade meio, elaborando-se contratos decentes que garantam aos trabalhadores das empresas terceirizados as mesmas condições salariais, sociais e garantias que os funcionários da empresa contratante possuem custará caro, muitas vezes chegando-se a inviabilizar a estratégia. Por que adotar esta técnica de gestão?

No entanto, segundo **Quinn (2001)**, durante a pesquisa constatou-se que tal técnica vem trazendo resultados significativos, principalmente no que se refere à serviços especializados de logística, tecnologia da informação, redes de *call center*, indústrias farmacêuticas, eletrônicas, energia entre outras.

Na indústria farmacêutica, centenas de pequenas, mas sofisticadas firmas, têm ingressado no setor como potenciais fornecedores de inovação para terceirização, reduzindo drasticamente ciclos de *design*, construção e teste de novos componentes para a química combinatória. Para algumas companhias farmacêuticas terceirizar

atividades de pesquisa para universidades, institutos e laboratórios do governo também tem sido uma experiência positiva **(QUINN, 2001)**.

Na indústria de eletrônicos a Cysco System é um bom exemplo de terceirização da inovação. A fim de manter a taxa de crescimento e inovação desejada, a empresa estabeleceu relações de longo prazo com um grupo seleto de fabricantes, abrindo para estes os seus sistemas e processos. Atualmente, seus parceiros fornecem a maioria dos componentes, *hardwares* e inovações de manufatura adotada pela empresa **(QUINN, 2001)**.

Recentemente, importantes parcerias foram firmadas entre empresas de diferentes ramos de atividades, com o objetivo de implementar novas ferramentas na área do *outsourcing* (terceirização). Um dos casos mais recentes desta área foi a parceria firmada entre a Xerox, responsável pela impressão de contas, e a empresa Telemar. Com o serviço prestado pela Xerox, a Telemar acompanha todas as etapas do processo de impressão e emissão das contas via Internet, o que reduziu custos de impressão com a inserção de novos instrumentos para controle de erro mediante mecanismos de segurança especialmente desenvolvidos, permitindo verificações em todas as etapas do processo **(QUINN, 2001)**.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

4.1 Tipo de pesquisa

Pelo fato do autor ter trabalhado na empresa desde o início da implantação do orçamento matricial, de cujo o processo participou diretamente, desde o início, fez com esta pesquisa seja definida como **pesquisa-ação**, já que a experiência e o conhecimento adquirido na prática do dia-a-dia possibilitaram o detalhamento de cada passo do processo de elaboração do orçamento matricial .

Este processo de pesquisar, reúne o pensamento e a ação de uma ou mais pessoas, no esforço da elaboração de conhecimentos sobre aspectos da realidade que deverão ser úteis para a formulação de propostas e soluções aos problemas envolvidos na pesquisa. Desta forma, enquanto uma atividade humana e social, a pesquisa, inevitavelmente, carrega consigo valores, preferências, interesses e princípios que orientam o pesquisador; o que elimina a chance do pesquisador de se abrigar em uma posição de neutralidade científica o que, por outro lado, não significa ausência do rigor que o trabalho científico deve possuir.

Neste sentido, conforme **Thiollent (2007)**, a pesquisa-ação, além da participação proposta pela pesquisa participante, supõe uma forma de ação planejada de caráter social, educacional, técnico ou outro, os pesquisadores buscam desempenhar um papel ativo na própria realidade dos fatos observados. Assim, na pesquisa-ação os pesquisadores desempenham um papel ativo no equacionamento dos problemas

encontrados, no acompanhamento e na avaliação das ações desencadeadas em função dos problemas **(THIOLLENT, 2007)**.

Uma das especificidades da pesquisa-ação, com base no mesmo autor referido, consiste na relação de dois importantes objetivos: o objetivo prático de contribuir para o equacionamento possível do problema central na pesquisa, enquanto um levantamento de soluções e propostas de ações que possam contribuir com os agentes na atividade transformadora da situação e; o objetivo de conhecimento, que visa obter informações que seriam de difícil acesso por meio de outros procedimentos.

Neste tipo de pesquisa, além de ser constituída pela ação e pela participação, é necessário produzir conhecimentos, adquirir experiência, contribuir para a discussão da área estudada ou fazer avançar o debate acerca das questões abordadas **(VERGARA, 2005)**.

Em função da sua orientação prática, a pesquisa-ação é voltada para diversas aplicações em diferentes áreas de atuação, sem que com isto se reduza a necessidade de uma constante reflexão teórica. Na constante reconstrução, para além de apenas observar ou de descrever, o principal aspecto é projetivo e remete à criação ou planejamento. O problema consiste em saber como alcançar determinados objetivos, produzir determinados efeitos, conceber objetivos, organizações, práticas educacionais com critérios e características aceitos pelos grupos interessados. O formato de raciocínio projetivo no desenvolvimento deste

tipo de pesquisa, difere-se das formas de raciocínio explicativo, que se dá nas formas de pesquisa que buscam apenas a observação dos fatos.

Para **Bartilotti (2007)**, a natureza da variável pesquisada pode ser classificada como quantitativa ou qualitativa. A pesquisa quantitativa baseia-se, a princípio, no pressuposto de que a teoria pode ou não ser verificada. Procura medir o grau de algo que está presente. A pesquisa qualitativa busca uma explicação, a partir do mundo real. Atua mediante um embasamento teórico. É capaz de identificar a presença ou ausência de algo. Apesar das orientações filosóficas serem diferenciadas, é possível o desenvolvimento de uma pesquisa que contemple ambas as metodologias, indicando o modo pelo qual as pessoas pensam sobre a natureza do mundo e explicitando também o grau de importância de uma variável independente com relação à outra dependente.

Existem vários tipos de pesquisa, cada um dos quais tem fundamentos, procedimentos e características próprias. O interesse do homem pelo saber o leva a investigar a realidade sob os mais diversos aspectos e dimensões, através de diferentes níveis de aprofundamento e enfoques específicos, de acordo com o objeto do estudo.

Na pesquisa-ação em questão focaremos os dados **quantitativos e qualitativos**, principalmente as evidências significativas da utilização do orçamento matricial como uma alavanca para promover uma otimização dos custos fixos. Caracteriza-se também por ser **exploratória**, devido ao pouco conhecimento que se tem sobre o assunto nas fontes literárias.

Vergara (2005) sugere que sejam escolhidos casos que representem uma oportunidade maior de aprendizagem por parte do pesquisador e recomenda especial cuidado na seleção dos elementos da amostra, considerando-o um aspecto relevante na pesquisa, motivo pela qual dentre vários casos de sucesso obtidos pela aplicação do orçamento matricial, escolheu-se o processo de terceirização da referida empresa.

4.2 Coleta de dados de 2004 a 2007

Os dados quantitativos da pesquisa foram obtidos através da análise de documentos oficiais da empresa, extraídos de balanços, Demonstrativos de Resultados Financeiros, e relatórios gerenciais referentes ao período considerado na análise, ou seja; de 2004 a 2007. Os resultados encontrados foram relatados sob a forma de percentuais, de forma a resguardar informações confidenciais da empresa pesquisada, sem, contudo, comprometer a análise dos dados da pesquisa.

Os dados foram extraídos e coletados do universo de executivos considerados de primeiro nível dentro da estrutura hierárquica da empresa (os demais níveis hierárquicos são a eles subordinados), buscando-se atender à “matriz de responsabilidades”, em consonância com o conceito da metodologia do orçamento matricial (engloba pessoas que exercem o papel de “gestores de pacotes”).

4.3 Descrição da empresa

Trata-se de uma empresa do ramo vidreiro, que tem se destacado pela utilização de técnicas e procedimentos voltados à manufatura de classe mundial como meio de aumentar sua competitividade perante aos seus concorrentes globais.

Multinacional de origem francesa, que tem no Brasil seu melhor retorno de investimento, priorizando a implementação de melhorias de gestão em suas unidades aqui instaladas devido a facilidade que o país apresenta na introdução de novos conceitos junto aos seus executivos.

Presente no Brasil desde 1982, produz em média 2200 ton diárias de vidro plano, com quatro unidades situadas na região sudeste.

4.4 Contextualização do Problema

Durante o processo de planejamento orçamentário através da ferramenta de orçamento matricial, no pacote de serviços de terceiros, ou seja contratos de terceirização, começou-se a se questionar, se realmente sob o ponto de vista de custos a terceirização era uma boa estratégia.

Surgiram perguntas do tipo: Vale a pena manter contratos de terceirização? ou a contratação direta de funcionários pela empresa é uma estratégia mais barata.

Uma verdadeira investigação e estudo foi iniciada pelos gestores de pacote de modo a elucidar tais dicotomias.

4.5 Método aplicado

Conforme já mostrado no referencial teórico o método que deve ser utilizado na implementação do orçamento matricial é o PDCA, para melhor descrever as etapas de implementação do orçamento matricial dentro do ciclo PDCA, o autor desenvolveu a **fig. (8)**, que será abordada em detalhes neste capítulo.

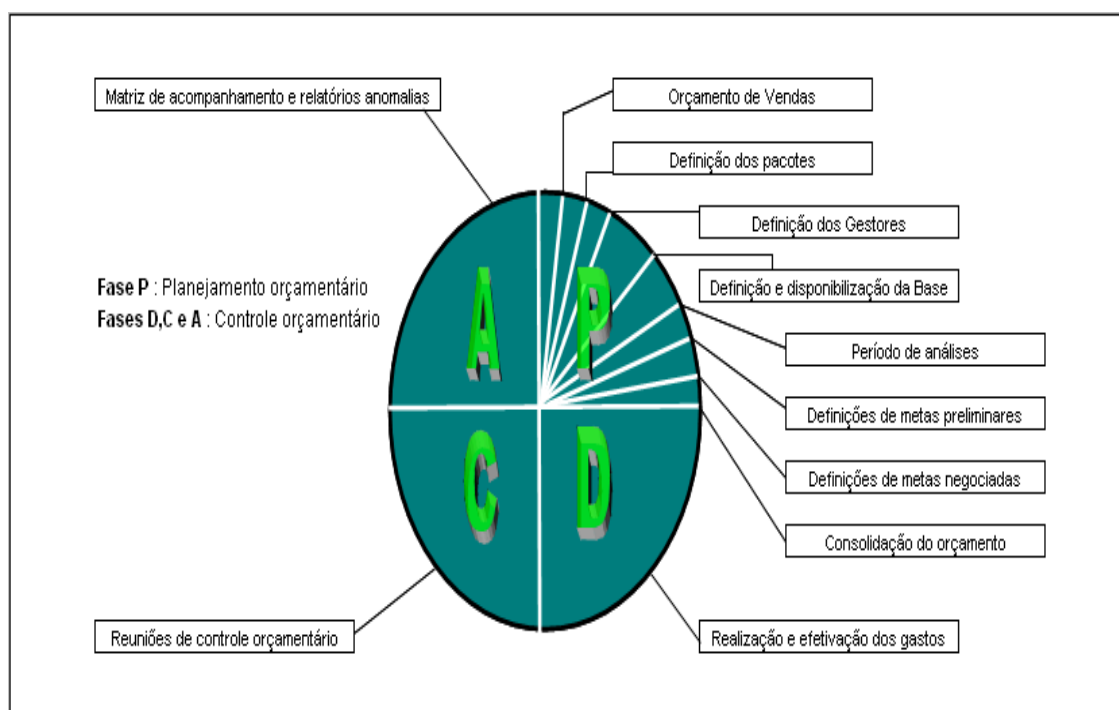


Fig. (8): Etapas do planejamento matricial representado no fluxo do PDCA

1. Orçamento de vendas (P): Elaborado pela equipe de gestão administrativa de vendas, nada mais é que o planejamento de vendas para o próximo período, já considerados todos os fatores externos como mercado, concorrentes, expectativas de crescimento e situação macroeconômica do país e internos como capacidade nominal de produção, necessidades de investimentos em infra-estrutura, equipamentos, centros de distribuição etc.

Este orçamento é vital para a elaboração e previsões de custos fixos necessárias aos pacotes e centros de custos, bem como para elaboração do orçamento de investimentos e custos variáveis, na qual não estaremos tratando neste estudo.

2. Definição dos Pacotes (P): A controladoria é responsável por esta etapa definindo os pacotes com suas variáveis ou contas-contábeis, quanto maior for a informação e os detalhes das contas contábeis melhor será a avaliação e análises pelos gestores de pacotes.

3. Definição dos Gestores de pacotes e centros de custos (P): Também de responsabilidade da controladoria esta etapa deve ser cuidadosamente elaborada de modo a escolhermos o perfil ideal para o gestor de pacotes. Já os gestores de centros de custos a melhor prática é utilizar os próprios responsáveis pelas áreas e centros de custos, pois serão estes que realizarão o orçamento no próximo período.

4. Definição e disponibilização da Base (P): De responsabilidade da controladoria, esta etapa tem por objetivo elaborar uma estrutura contábil-gerencial, com vistas a facilitar a análise e compreensão do gasto, em todas as áreas da empresa, permitindo o gerenciamento de sua evolução ao longo do tempo.

Para a preparação da base orçamentária em consonância com a metodologia do orçamento matricial, são considerados como elementos básicos os gastos que compõem os pacotes e onde eles ocorrem, ou seja, em quais centros de custos.

5. Período de estudo e análise (P): Esta etapa é conduzida pelos gestores de pacote e centros de custos, enquanto o gestor de pacote estudará a base de modo a identificar oportunidades de melhoria, redução de custos, aplicar *benchmarking* entre áreas e unidades para definição das metas preliminares, o gestor de centro de custo estudará a base de modo a verificar suas necessidades para o próximo período, incluir eventos ou gastos que não estão representados na base e elaborar sua argumentação para a reunião de negociação das metas com os gestores de pacote.

De acordo com **Sá (2007)**, é nesta etapa que o gestor de pacotes estuda as as contas contábeis e suas variáveis, identificando os tipos de despesas que são contabilizadas e as contas contábeis que são passíveis de comparação, entre as diversas áreas da empresa, e as que não são passíveis de comparação, como também define as atividades, parâmetros e indicadores de um determinado tipo de gasto.

Nas contas contábeis não-comparáveis, a identificação dos gastos se faz necessária, para que se possa analisar e estabelecer o potencial de ganho possível. Quando o gasto é específico para uma determinada entidade ou centro de custo, ou quando não é possível realizar comparação, os gestores de pacote avaliam o seu potencial de ganho em cada centro de custo, isoladamente; portanto, as metas estabelecidas nos centros de custos decorrem do potencial de ganho identificado.

Nesta fase o gestor de pacotes utiliza várias ferramentas de gestão para analisar os potenciais de ganho, não são poucos os casos que tais oportunidades utilizam métodos de *six sigma*, *lean manufacturing*, análise de investimentos com definições de pay-back, VPL (valor presente líquido), engenharia econômica, entre outros.

Como o presente estudo abordará a gestão de terceirização como uma oportunidade encontrada através da metodologia de orçamento matricial, mostrar-se-a também nesta etapa do PDCA, qual a metodologia necessária para avaliação de um contrato de terceirização.

5.1. Metodologia para gestão de contratos de terceirização

5.1.1. Passo 1: Levantamento inicial

Para analisar qualquer contrato de terceirização é fundamental que a empresa contratante solicite em seus escopos e licitações que todo e qualquer contrato deve ter seus custos abertos e explodidos de modo a poder-se evidenciar a folha de pagamento, encargos trabalhistas, benefícios, equipamentos de proteção individual por funcionários, exames admissionais e demissionais, seguros, assistência técnica, materiais diretos, lucro e despesas de administração e impostos.

Para padronizar e facilitar a avaliação dos contratos é necessário padronizar uma planilha aberta de custos para que todos os fornecedores seguissem o mesmo modelo.

Na **fig. (9)** é apresentada um modelo de planilha que pode ser seguida ou até mesmo adaptada para a necessidade de cada empresa, desde que observados os critérios das áreas de suprimentos, contabilidade, jurídica, recursos humanos,

tributária, produção e engenharia, ou seja a elaboração da planilha aberta de custos deve ser feita com a participação de todas as áreas da empresa.

PLANILHA DE CUSTOS - SERVIÇOS DE LUBRIFICAÇÃO																	
SETOR: EMPRESA			FORNECEDOR: EMPRESA Y						DATA: ###								
1. EFETIVO																	
Função	Dias Trab.	Qtde.	Salário	Total Salário	Adicional Noturno	Insalubridade	HE 60%	Vir HE 60%	HE 60% Noturno	Vir HE 60% Not	HE 100%	Vir. HE 100%	HE 100% Noturno	Vir. HE 100% Not	DSR S/ H. Extra	TOTAL	
Líder	22	1	956,60	956,60		120,00	1.076,60									1.076,60	
Lubrificador	22	2	812,60	1.625,20		240,00	932,60									1.865,20	
-	-	-	-	-												-	
-	-	-	-	-												-	
Sub Total Folha:																2.941,80	
2. ENCARGOS SOCIAIS:																	
2.1 Grupo A							20,75%	2.2 Grupo B							20,72%		
INSS - empresa							0,00%	Férias							11,11%		
SIMPLES							12,75%	13º Salário							8,33%		
FGTS							8,00%	Absentismo							1,28%		
Seguro Acidente Trabalho							0,00%										
Salário Educação							0,00%										
Incrá							0,00%										
Senai							0,00%										
Sesi							0,00%										
Sebrae							0,00%										
2.3 Grupo C							13,06%	2.4 Grupo A sobre B							4,30%		
Aviso Prévio Indenização + trabalho							13,06%	Incidência Grupo A sobre B							4,30%		
Sub Total Encargos																1.730,64	
TOTAL MAO-DE-OBRA (Soma Folha + Encargos)																4.672,44	
3. BENEFICIOS																	
Dias Trabalhados no mês: 22																TOTAL	
Cesta Básica + Vale Alimentação																276,00	
Assistência Médica																415,95	
Transporte																237,60	
Seguro de vida																21,00	
Alimentação																447,48	
PCMSO																36,00	
EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL																	
Nº Funcionários										Valor por Funcionário							
3										71,28							
Sub Total Benefícios e EPI's:																1.647,88	
4. EQUIPAMENTOS / MATERIAIS DIVERSOS:																	
																Custo Un.	Quant
Caixa de Ferramentas																33,55	4
Equipamentos																816,31	1
Material Consumo																15,78	1
Assistência Técnica / Supervisão (1 Engenheiro 2 dias por semana)																1.331,11	1
Material de Consumo - Informática																100,00	1
Montagem do Canteiro de Obras																318,25	1
Exames de Óleo																30,00	20
Sub Total Equipamentos / Materiais Diversos																3.315,65	
TOTAL DE CUSTOS DIRETOS (Mão-de-Obra + Benefícios e EPI's + Materiais e Equipamentos)																9.635,97	
BDI + CUSTOS INDIRETOS:																745,31	
TOTAL DE CUSTOS DIRETOS + BDI																10.381,28	
5. IMPOSTOS																	
ISS																3,00%	372,00
SIMPLES																12,90%	1.599,60
RF																0,00%	-
COFINS																0,00%	-
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL																0,00%	-
PIS																0,00%	-
CPMF																0,38%	47,12
Sub Total Impostos																16,28%	2.018,72
CUSTO TOTAL MENSAL (Total de Custos Diretos + BDI + Impostos)																12.400,00	

Fig. (9): Exemplo de planilha aberta de custos

5.1.2. Passo 2: Identificação do fator K do contrato

O fator K do contrato pode ser calculado através da **eq. (1)**.

$$K = \frac{\text{Custo total do contrato}}{\text{Folha de pagamento}} \quad \text{Eq. (1)}$$

Na planilha exemplificada na **fig. (9)**, calculando-se o fator K do referido contrato, tem-se $K = 4,22$, ou seja, a empresa contratada tem um preço do contrato de 4,22 vezes o valor da folha de pagamento paga a todos os seus colaboradores.

5.1.3. Passo 3: Comparação e análise dos resultados

Compara-se o valor obtido de K entre os contratos de diversos tipos, entre os contratos da concorrência e até mesmo com os custos de um funcionário da própria empresa.

Com os custos abertos é extremamente fácil identificar os principais grupos, bem como identificar as lacunas possíveis de uma proposta de redução de custo.

Este indicador é um referencial de custo do contrato e pode ser facilmente extraído e comparado no ato da concorrência do contrato. É importante salientar que o gestor do contrato deve conhecer fielmente todos os custos envolvidos, bem como sua demanda interna de trabalho e escopo do contrato, caso contrário a avaliação do contrato ficará superficial e o mesmo poderá ser facilmente enganado.

Para ilustrar melhor pode-se citar o caso de consumo de equipamentos de proteção individual, considerando-se a mesma marca um fornecedor pode considerar que uma bota de segurança dure 6 meses para uma determinada operação, enquanto

outro defina três meses e a terceira um mês, é muito comum encontrar estas discrepâncias, pois as empresas fornecedoras costumam mascarar seus lucros e despesas de administração com maiores provisões de itens de consumo.

Renegociação dos contratos e otimização dos custos, promover uma nova concorrência, realizar *benchmarking* entre outras empresas, reavaliar a necessidade de terceirização são ações factíveis e argumentadas após a conclusão deste passo.

6. Definição preliminar das metas (P): Nesta fase são identificados os principais fornecedores, são analisados os principais contratos de fornecimento e estabelecidas as metas de preços. Baseados nas conclusões deste trabalho, e os indicadores de desempenho, são definidas as metas preliminares que serão negociadas com os gestores de centro de custo em reunião específica.

7. Avaliação das metas preliminares (P): Nesta fase, os gestores de centro de custos avalia e analisa as metas propostas pelo gestor de pacote, bem como verifica as propostas de reduções, memorial de cálculos e identificação dos indicadores de desempenho propostos, comparando-se com suas necessidades para o próximo exercício, o gestor de centro de custos pode aceitar as metas propostas e enviar o orçamento para consolidação, ou se não aceitar prosseguir para o próximo passo do planejamento ou seja: A reunião de negociação de metas com os gestores de pacotes. Para a reunião de negociação é fundamental que o gestor de centro de custos esteja pronto para a negociação e que seus argumentos sejam claros, convincentes e alinhados com a expectativa da empresa.

8. Reunião de negociação das metas (P): Nesta etapa do orçamento os gestores de centro de custos e pacotes entrarão em consenso e definirão quais são os indicadores negociados, bem como a definição da meta negociada para aquele determinado centro de custo. Caso haja ruptura na negociação, deverá ser agendada nova reunião agora com o comitê de gestão, na qual inevitavelmente deverá estar presente o diretor da unidade para definição e consenso da meta a ser definida para aquele centro de custo.

9. Consolidação do orçamento (P): Esta etapa está incluído o envio das metas negociadas para a controladoria, fechamento do orçamento de todas as unidades e centros de custos pela controladoria, previsão dos custos futuros pela contabilidade e aprovação e validação final do orçamento pela alta administração.

O valor consolidado é analisado, verificando-se se os números obtidos estão de acordo com a meta corporativa estabelecida para a empresa. Caso não estejam, fazem-se os ajustes necessários para enfim, obter-se a aprovação final.

Após essa etapa, o orçamento é oficializado e divulgado para toda a empresa, juntamente com os padrões aprovados para todos os níveis e seus respectivos projetos que sustentarão o desafio para o próximo exercício.

10. Realização do orçamento (D): é neste período que os gastos são efetivados de acordo com as necessidades dos centros de custos, é a hora da alocação do gasto e do comprometimento do orçamento propriamente dito.

11. Controle orçamentário (C): O acompanhamento dos gastos realizados versus o que foi orçado permite verificar a ocorrência de anomalias, para a análise e tomada de ações corretivas. Este acompanhamento deverá ser feito tempestiva e mensalmente.

A metodologia matricial propõe, neste último caso, a aplicação de ações corretivas, considerando um limite de tolerância, conforme proposta dos gestores de pacotes.

12. Matriz de Acompanhamento (A): A matriz de acompanhamento é um relatório gerado mensalmente e que evidencia as metas acordadas, o resultado observado e os respectivos desvios. Este relatório pode ser tirado nos três níveis da matriz orçamentária. Para facilitar a visualização da situação de cada rubrica em relação à meta acordada, é utilizado um código de cores, denominado “farol”, cujos critérios são previamente estabelecidos.

Despesas situadas entre 0% e 80% da meta: farol verde, Despesas situadas entre 81% e 100% da meta: farol amarelo, Despesas situadas acima de 100% da meta: farol vermelho.

Identificando-se um desvio tanto no centro de custo, quanto no pacote é necessário a abertura de relatórios de anomalias.

5. RESULTADOS

Transcreve-se neste capítulo os principais resultados observados pelo autor durante o orçamento realizado em 2007, os mesmos foram apresentados seguindo as etapas propostas na metodologia do PDCA, onde destaca-se os resultados obtidos nas etapas **5, 6, 8 e 12**.

1. Orçamento de vendas (P): Em todos os anos na qual, o autor pôde participar ativamente da elaboração do orçamento através do modelo matricial, esta etapa fora concluída de forma adequada e em tempo hábil para que todos os envolvidos tomassem conhecimento do planejamento de vendas da empresa para o próximo período. **Na tab. (4)** é apresentado o plano de vendas da referida empresa para o ano de 2008, plano este utilizado como referência do orçamento realizado em 2007.

Tab. (4): Planejamento de vendas 2008 por tipo de produto

TOTAL PREVISTO 2008														
Produto	Jan-08	Fev-08	Mar-08	Abr-08	Mai-08	Jun-08	Jul-08	Ago-08	Set-08	Out-08	Nov-08	Dez-08	TT 2008	Média
Incolor	21.571	20.026	24.385	23.914	24.631	24.273	23.914	24.892	24.892	24.653	26.662	24.679	288.494	24.041
Extra Grosso	901	1.460	1.615	1.301	1.340	1.320	1.301	1.327	1.327	1.314	1.431	1.313	15.949	1.329
Transição	500	500	250	395	97	96	95	96	496	495	504	95	3.620	302
Vrd55	13.425	12.928	15.310	13.350	13.750	13.550	13.350	13.617	13.617	13.483	14.685	13.644	164.709	13.726
Bronze	1.658	1.642	1.770	1.646	1.695	1.670	1.646	1.679	1.679	1.662	1.810	1.662	20.218	1.685
Cinza	4.218	5.220	5.901	5.166	5.321	5.244	5.166	5.269	5.269	5.218	5.683	5.216	62.891	5.241
Tsa3+	4.313	4.209	5.035	5.246	5.404	5.325	5.246	5.351	5.351	5.299	5.771	5.381	61.933	5.161
Float	46.586	45.985	54.267	51.017	52.239	51.478	50.717	52.232	52.632	52.125	56.546	51.990	617.814	51.485
Reflectafloat INC	570	561	634	455	469	462	455	464	464	460	501	463	5.958	497
Reflectafloat VD	58	57	70	67	69	68	67	68	68	67	73	67	798	66
Reflectafloat CZ	33	32	39	38	39	38	38	38	38	38	41	38	450	38
Reflectafloat TT	661	649	743	559	576	568	559	571	571	565	615	568	7.206	600
Metalizado	447	413	504	511	527	519	511	521	521	516	562	518	6.072	506
Bioclean/Antélio	9	9	11	10	10	10	10	10	10	10	11	10	120	10
Mirage	563	550	655	601	619	610	601	613	613	607	661	606	7.302	608
Optimirror	1.038	1.014	1.206	1.058	1.089	1.074	1.058	1.079	1.079	1.068	1.163	1.066	12.991	1.083
Reflete	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Mirage (7)	749	728	899	857	882	869	857	874	874	865	942	863	10.260	855
Espelho	2.350	2.292	2.760	2.516	2.591	2.553	2.516	2.566	2.566	2.541	2.767	2.536	30.553	2.546
Laminado	691	675	799	660	679	669	660	673	673	666	725	665	8.234	686
Total Geral	50.744	50.023	59.084	55.273	56.622	55.798	54.973	56.573	56.973	56.423	61.227	56.287	670.000	55.833

Fonte: Adaptado da Empresa

2. Definição dos Pacotes (P): A controladoria sempre apresentou a planilha de definições de pacotes com suas sub-contas, mesmo em épocas que o orçamento era realizado pelo método de tendências e os valores classificados em contas e rubricas, Na tab. (5) é mostrado parte da planilha divulgada pela controladoria em 2007, evidenciando principalmente o pacote de gastos com serviços de terceiros marcha, que foi objeto deste estudo.

Tab. (5): Definição dos pacotes da empresa – ano 2007

Pacote	Código Conta Contábil	Código do Produto	CIM	Descrição do Plano de Contas	Comentários
SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS	5820	97030012, 9704013	188, 196, 207, 331	SERVICOS DE TERCEIROS-MARCHA	Registrar os valores gastos com serviços de advogados, tábxi, consultorias, estagiários, exceto os serviços destinados a manutenção de equipamentos.
		97050014, 97070027, 97080040, 97080062, 97080073, 97080051			
	5883	97120012	186	LOCACAO DE BENS MOVEIS E IMOVEIS	Registrar os valores gastos com locação de automóveis, empilhadeiras, equipamentos diversos.
	17259	97080040, 97750624	278	CONSERVACAO E LIMPEZA	Registrar os valores gastos com serviços de terceiros para limpeza das unidades fabris e áreas administrativas.
	17271	97080040	280	VIGILANCIA E SEGURANCA	Registrar os valores gastos com a segurança patrimonial (prestador de serviços - SEGVAP).
	5428	97750051	205, 292, 302, 303	MATERIAL DE EXPEDIENTE	Registrar os valores gastos com material de escritório.
SUPORTE ADMINISTRATIVO	5457	97750062, 97140025, 97750095, 97750400, 97750152, 97750174, 284, 285, 294, 296, 299, 301, 37750602, 97710013, 313, 332	110, 175, 209, 224, 282, 283, 284, 285, 294, 296, 299, 301, 313, 332	MATERIAS CONSUMIVEIS-MARCHA	Registrar os valores gastos com todos os materiais que são consumidos, exceto manutenção, informática, segurança e escritório nas fábricas.
		5463	97750062	281	MATERIAS DE SEGURANCA
	5760	Não tem	Não tem	IMPOSTOS E TAXAS DIVERSAS	Registrar os valores ref a pagamento de taxas diversas tais como (lupa, taxas de renovação de funcionamento, taxas de fiscalização contr ambiental, etc.
	5776	Não tem	Não tem	CONTR A ENTIDADES DE CLASSE	Registrar os valores gastos com a mensalidade paga ao sindicato da classe vdeira. ABVIDRO (norma técnica, estudos ligados ao tema vidro, etc.).
	5842	Não tem	Não tem	PREMIOS DE SEGUROS	Valores lançados pela contabilidade, apropriação de apólices de seguros com vigência de um ano.
	5884	97070038	243, 246, 277	FRETES E CARRETOS	Registra os gastos de Fretes e Carretos no transporte de materiais que foram comprados para debito direto, ou cujo o material foi registrado na Classe de Materiais do Almoarifados Geral.
	5902	97530017	182	LIVROS JORNAIS E REVISTAS	Registrar os valores gastos com assinaturas de livros, jornais revistas.
	5931	Não tem	Não tem	DESPEAS LEGAIS E JUDICIAIS	Pagamento despesas cartorarias (autenticação, reconhecimento firmas, pgo títulos em cartorios, etc)
	10458	97110011	203, 236	TERMO DE COOPERACAO SENAI	Classificacao das rns de despesas que serao abatidas na contr para o SENAI
	14982	Depende do que esta sendo doado		208	DONATIVOS
UTILIDADES	5441	97750130	314, 344	OXIGENIO	Registrar os gastos com o consumo mensal de oxigênio utilizado no FLOAT.
	5441	97750130	314, 344	COMBUSTIVEL - VARIAVEL	Registrar os valores gastos com óleo para manter o forno em funcionamento (óleo diesel GA, 7A, etc.), no entanto conforme a produção.
	5859	97510015	183, 204, 318	ENERGIA ELETRICA - VARIAVEL	Registrar os valores gastos com energia elétrica de acordo com o volume de produção.
	18371	97550020	202	AGUA	Registrar os valores gastos com água e esgoto.
VIAGENS E LOCOMOÇÕES	5871	97100021	272	VIAGENS E ESTADAS INTERNACIONAIS	Registrar os valores gastos com hospedagem, locação de veículo, passagem aérea, etc
	5888	97100010	184	VIAGENS E ESTADAS NACIONAIS	Registrar os valores gastos com hospedagem, quilometragem, refeição, pedágio, etc..
	14172	Não tem	Não tem	REFEICOES E LANCHES	Valores ref despesas com lanches em viagens, cursos, treinamentos, etc ... (Sistema reembolso despesas - tesouraria)
MATERIAS PRIMAS	5405	Classes 01, 04, 05 e 06	Requisicoes	MATERIAS PRIMAS	Registra valores despesas com materias primas consumidas na producao

Fonte: adaptado da Empresa

3. Definição dos Gestores de pacotes e centros de custos (P):

A controladoria definia seus gestores de pacote observando os critérios de perfil recomendados para tal função e os mantia na função durante todo período executivo do orçamento, era também muito comum a prática de manter a estrutura de gestores de pacote por mais de um ano, conferindo assim o perfeito acompanhamento da *performance* do pacote, principalmente naqueles, que possuíam projetos de médio e longo prazo.

A tab. (6) mostra a classificação da equipe de gestores de pacote para o orçamento de 2008.

Para a definição dos gestores de centro de custo foi utilizado o critério de responsabilidade e supervisão da respectiva área, ou seja critério perfeitamente alinhado com as recomendações do orçamento matricial.

Tab. (6): Definição dos gestores de pacotes de gastos

BUDGET 2008									
GESTORES DE PACOTE (versão de 27/07/2007)									
PACOTE	GESTOR				SUB-GESTOR				Apoio Gestão-Sede
	UnidJac	UnidCac	Unid Brv	Sede	UnidJac	UnidCac	Unid Brv	Sede	
Benefícios	Lucas Malfetano	Lucas Malfetano	Lucas Malfetano	Lucas Malfetano	Cláudia Ramos	Fernando Salinas	Fernando Salinas		Joseane
Comunicação e IT	Maurício Duarte	Maurício Duarte	Maurício Duarte	Maurício Duarte	Felipe Hanciau				Newton
Depreciação Social	Gilberto Mantovani	Gilberto Mantovani	Gilberto Mantovani	Gilberto Mantovani					Newton
Embalagem	Ivo Restani	André Toledo	André Toledo	Ivo Restani	Celso Shoji				Newton
Logística Exportação	Humberto Santos	Humberto Santos	Humberto Santos	Humberto Santos					Newton
Logística Nacional	Marcelo Montemor	Marcelo Montemor	Marcelo Montemor	Marcelo Montemor					Newton
Manutenção	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Paulo Yamakita	Aquati	Aquati, Miguel Kuradomi		Mari / Walter Porto
Grande Manutenção	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Maurício Lalli / Carlos Aberto Lori	Paulo Yamakita	Aquati	Aquati, Miguel Kuradomi		Mari / Walter Porto
Marketing	Renato Holzheim	Renato Holzheim	Renato Holzheim	Renato Holzheim					Joseane
Materiais Diretos	Sérgio Lemos	Sérgio Lemos	Sérgio Lemos	Sérgio Lemos	Sergio / A.Farnetane	Edison Favero	Edison Favero		Joseane
Matérias Primas	C.H. Medeiros	C.H. Medeiros	C.H. Medeiros	C.H. Medeiros	Wagner Junho				Joseane
Salários e Encargos	Rios	Rios	Rios	Rios	Cláudia Ramos	Fernando Salinas	Fernando Salinas		Joseane
Serviços de 3ª	Angelo Magalhães	Angelo Magalhães	Angelo Magalhães	Angelo Magalhães	Angelo Magalhães	Fernando Salinas	Kuradomi	Angelo Magalhães	Mari / Tiana
Suporte Administrativo	Roberto Watson	Roberto Watson	Roberto Watson	Roberto Watson	Tiana				Newton
Utilidades	Edison Favero	Edison Favero	Edison Favero	Edison Favero	José Rubens				Joseane
Viagem e Estadia	Quintanilha	Quintanilha	Quintanilha	Quintanilha	Adriana Silva				Joseane

Fonte: adaptado da Empresa

4. Definição e disponibilização da Base (P): A base de consulta dos gastos realizados foi disponibilizada em planilha dinâmica do excel, com exportação de dados do sistema ERP. A base possuía um histórico de gastos realizados durante todo o ano de 2006 e os primeiros seis meses de 2007, ou seja um período de análise de 18 meses, aparentemente suficiente para avaliar o comportamento dos gastos em um determinado centro de custos.

5. Período de estudo e análise (P): Esta etapa foi realizada dentro do prazo estipulado pela controladoria, em aproximadamente 20 dias.

A **tab. (7)** mostra o período em que a fase de estudo e análise foi realizada no orçamento de 2008.

Tab. (7): Demonstração do período de análise no cronograma do orçamento

ORÇAMENTO MATRICIAL 2008														
CRONOGRAMA PARA REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS														
	AÇÃO	RESPONSÁVEL	JUL			AGO								
			26	27	31	7	9	13	14	15	21	28	29	30
	Liberação do Sistema CDB e base para Gestores de Pacotes e CC	Gestão Sede	P											
			R											
GASTOS FIXOS	Liberação do Sistema CDB para Gestores de Pacotes e CC	Gestão Sede	P											
			R											
	Fase 1 - Inclusão de Meta Preliminar (Período de análise)	Gestor de Pacote	P	De 27/07 a 14 de Ago										
			R											
	Fase 2 - Negociação da Meta Preliminar e Inclusão da Meta Negociada	Gestor de CC	P						De 15 a 28 Ago					
			R											
	Fase 3 - Validação da Meta Negociada	Gestor de Pacote	P								De 29 a 31 Ago			
			R											
	Consolidação e apresentação dos Gastos Jacarei Meta Negociada	Gestão Fabrica	P											
			R											
Encerramento do Orçamento de Gastos	Gestão Sede	P												
		R												
Disponibilização do Orçamento de Gastos para as Unidades	Gestão Sede	P												

Fonte: adaptado da Empresa

Nesta etapa foi identificadas várias possibilidades de melhoria e otimização de gastos fixos, porém o presente estudo apresentará apenas o potencial de resultados financeiros obtidos na avaliação de contratos de terceirização.

Foram estas oportunidades que foram consideradas para definição das metas preliminares do pacote de serviços de terceiros.

5.1. Avaliação da gestão de contratos de terceirização

5.1.1. Passo 1: Levantamento inicial

Foi solicitado todas as informações referentes aos contratos de terceirização, como piloto do estudo foi levantados os dados e planilhas aberta de custos dos seguintes contratos:

- Contrato de manutenção da frota de veículos industriais;
- Contrato de manutenção mecânica preventiva;
- Contrato de manutenção nos sistemas despoeiradores de ar ambiente.

5.1.2. Passo 2: Identificação do fator K dos contratos

Em posse das planilhas aberta de custos foram levantados os fatores K dos referidos contratos, a **tab. (8)** apresenta um resumo destes contratos.

Tab. (8): Resumo dos contratos terceirizados – grupo piloto

Função	Efetivo	Salário	Fator K	Valor do contrato	
Manutenção Frota Veículos	3	Mecânicos	R\$ 1.400,00	3,34	R\$ 14.029,00
Manutenção	2	Técnico de Mnt	R\$ 2.170,08	3,26	R\$ 32.809,04
Mecânica	4	Mecânico de Mnt	R\$ 1.425,60		
Manutenção	1	Mecânico Desp.	R\$ 825,00	2,58	R\$ 6.209,54
Despoeiradores	1	Ajudante Mec Desp	R\$ 451,00		
				11	R\$ 53.047,58

Nestes contratos obteve-se os fatores K variando de **2,58 a 3,34**, totalizando mensalmente o custo de **R\$ 53.047,58**.

5.1.3. Passo 3: Comparação e análise dos resultados

Durante a análise de resultados dos contratos pode-se identificar que apesar da variação dos fatores K, estes contratos já tinham sido objetos de estudos em anos anteriores e estavam com seus valores coerentes com a realidade e concorrência, e que a planilha de custos aberta não apresentava nenhum absurdo em relação aos itens de consumo, encargos, lucro e impostos. Partiu-se então para a comparação do contrato considerando-se a hipótese de destercerizar estes contratos e contratar funcionários próprios.

A **tab. (9)** apresenta a simulação com funcionários próprios da empresa, ressalta-se que o fator int ou **fator de internalização = 2,06**, apresentado na mesma tabela é o custo total da empresa com um funcionário, nele está incluso salário, encargos, benefícios, participação nos lucros e resultados entre outros. Durante a pesquisa observou-se que este fator muda de empresa para empresa, sendo que os valores do mercado oscilavam entre **1,80 à 2,20**.

Tab. (9): Simulação com funcionários próprios

Empresa	Função	Efetivo	Salário	Fator Int	Custo da Internalização	Economia anual	
Empresa	Manutenção Frota Veículos	3	Mecânicos	R\$ 1.500,00	2,06	R\$ 9.270,00	-R\$ 57.108,00
Empresa	Manutenção Mecânica	2	Técnico de Mnt	R\$ 2.200,00	2,06	R\$ 9.064,00	-R\$ 245.388,48
		4	Mecânico de Mnt	R\$ 1.500,00	2,06	R\$ 12.360,00	
Empresa	Manutenção Despoeiradores	2	Mecânico Desp.	R\$ 1.000,00	2,06	R\$ 4.120,00	-R\$ 25.074,48
		0	Ajudante Mec Desp	R\$ 0,00	2,06	R\$ 0,00	
Total		11			R\$ 34.814,00	-R\$ 327.570,96	
Redução						34%	

Observa-se também na **tab. (9)**, que o estudo manteve seu quadro de funcionários, ou seja não houveram propostas de demissões e mesmo assim obteve um potencial de redução dos custos destas atividades em **34%**, somente desterceirizando e contratando como funcionários próprios, um resultado bastante expressivo considerando-se o cenário globalizado atual.

Com os resultados obtidos no comparativo do grupo piloto optou-se então em continuar o estudo com os demais contratos de terceirização da empresa.

A **tab. (10)** mostra resumidamente o potencial deste estudo, enquanto que a **tab. (11)**, apresenta os comentários e recomendações.

Tab. (10): Avaliação potencial de deterceirização

Empresa	Função	Efetivo	Salário	Fator Int	Custo da Internalização	Saving anual
Empresa	Caldeiraria	1 Supervisor Caldeiraria 5 Mecânico industrial 6 Total	R\$ 3.000,00 R\$ 1.450,00 R\$ 10.250,00	2,06	R\$ 21.115,00	R\$ 253.380,00
Empresa	Manutenção Civil	1 Pedreiro de Manutenção 1 Total	R\$ 1.200,00 R\$ 1.200,00	2,06	R\$ 2.472,00	R\$ 29.664,00
Empresa	Manutenção Telhados	2 Telhadista 1 Auxiliar Segurança 3 Total	R\$ 1.200,00 R\$ 1.700,00 R\$ 4.101,00	2,06	R\$ 8.448,06	R\$ 101.376,72
Empresa	Conservação Limpeza	14 Auxiliar de Limpeza 14 Operador de limpeza 1 Lider limpeza 1 Auxiliar Segurança 30 Total	R\$ 594,00 R\$ 900,00 R\$ 1.900,00 R\$ 1.700,00 R\$ 24.516,00	2,06	R\$ 50.502,96	R\$ 606.035,52
Empresa	Manutenção Pontes rolantes	1 Mecânico de Manutenção 1 Eletricista de Manutenção 2 Total	R\$ 2.000,00 R\$ 2.000,00 R\$ 4.000,00	2,06	R\$ 8.240,00	R\$ 98.880,00
Empresa	Segurança Patrimonial	15 Vigilante Patrimonial 4 Lider Patrimonial 1 Recepcionista / Telefonista 20 Total	R\$ 900,00 R\$ 1.900,00 R\$ 594,00 R\$ 21.694,00	2,06	R\$ 44.689,64	R\$ 536.275,68
Empresa	Manutenção ar condicionado	1 Mecânico industrial 1 Auxiliar de Manutenção 2 Total	R\$ 1.450,00 R\$ 900,00 R\$ 2.350,00	2,06	R\$ 4.841,00	R\$ 58.092,00
Empresa	Lubrificação Industrial	3 Mecânico Industrial 3 Total	R\$ 1.450,00 R\$ 4.350,00	2,06	R\$ 8.961,00	R\$ 107.532,00
Empresa	Medicina do trabalho	1 Médico do Trabalho 3 Total	R\$ 6.500,00 R\$ 6.500,00	2,06	R\$ 13.390,00	R\$ 160.680,00
Total		67				

Custo mensal potencial R\$ 160.424,44
 Redução potencial -10,33%

Com os dados apresentados na **tab. (10)**, a empresa ainda apresenta uma potencial de redução de seus custos fixos com contratos na ordem de **10,33%** e um montante de **R\$ 1.925.093,28** de *saving* anual.

Um potencial bastante expressivo visto a concorrência atual principalmente com os vidros chineses, que não é mais uma novidade no mercado Brasileiro.

Do ponto de vista estratégico outras questões além do custo devem ser avaliadas, a **tab. (11)** apresenta os comentários estratégicos e as recomendações elaboradas pelo gestor de pacotes.

Neste estudo foram envolvidos especialistas das áreas comerciais, jurídica, engenharia e direção da fábrica.

Com a experiência destes especialistas outros resultados puderam ser identificados, que não somente o de custos.

Tab. (11): Comentários e recomendações

Função	Comentários e recomendações
Caldeiraria	Contrato apresenta uma boa oportunidade de desterceirização.
Manutenção Civil	Dificuldade de gestão , ganhos irrisórios. Recomenda-se manter contrato.
Manutenção Telhados	Contrato de especialista com um risco elevado.
Conservação Limpeza	Contrato com ganho financeiro significativo . Do ponto de vista jurídico este tipo de atividade representa no pareto 30% dos processos movidos contra a contratante (em quantidade). Necessário avaliar estratégia da Cia visto que apresenta um bom retorno , Financeiro e de potencial jurídico , porém com grandes dificuldades para Operacionalização do mesmo com funcionários próprios . As dificuldades para operacionalização são , absenteísmo , turnover , Salários de mercado praticado pelos fornecedores abaixo do piso de nossa Categoria vidreira .
Manutenção Ponte rolante	O contrato com especialistas é interessante do ponto de vista de segurança e atualização tecnológica , bem como imagem da empresa perante o Sindicato da categoria , recomenda-se manter o contrato .
Segurança Patrimonial	Este contrato foi estudado ao máximo em termos de otimização . Temos um custo baixo se considerarmos que a contratada opera com BDI baixo em nosso contrato , motivados pelos contratos que eles tem em nosso Grupo e outras empresas da região (ganho de escala). Por se tratar de uma atividade de Vigilância Patrimonial e que normalmente não é interessante ter funcionários acostumados com ao ambiente. Ná existem vantagens econômicas e técnicas . Recomenda-se manter o contrato .
Manutenção ar condicionado	Atividade simples de gestão com ganho viável. Recomenda-se desterceirizar em 2008.
Lubrificação Industrial	Atividade simples de gestão com ganho viável. Recomenda-se desterceirizar em 2008.
Medicina do trabalho	Não existe ganho financeiro ,mas devido às exigências do grupo quanto a Saúde e segurança dos nossos funcionários , seria interessante sob a Ótica estratégica promover a desterceirização desta atividade .

A **Tab. (11)**, resume sinteticamente qual a melhor estratégia a ser adotada em cada contrato, além da vantagem financeira, outras características devem ser observadas como por exemplo: O contrato de manutenção civil possui dificuldade para gestão dos materiais e recomenda-se mantê-lo, o contrato de conservação e limpeza

apesar de ter um ganho significativo, possui dificuldades para operacionalização no que se refere ao absenteísmo, *turnover* e diferenças entre pisos salariais, já o contrato de segurança patrimonial apresenta uma peculiaridade interessante de necessidade de rotatividade do pessoal e recomendação de mantê-lo. Observa-se também nesta tabela que vários contratos são interessantes do ponto de vista de promover uma desterceirização, pois apresentam ganhos financeiros, facilidade de gestão e estão alinhados com a estratégia da empresa.

No quesito de **passivos trabalhistas**, nos últimos 10 anos, a empresa com um efetivo médio de terceiros de duzentos e trinta e oito funcionários, foi acionada judicialmente 150 vezes, já indenizou aproximadamente três milhões de reais e possui uma expectativa de ainda ser acionada nos próximos cinco anos.

Estima-se com este estudo, reduzir praticamente 78,9% de seu quadro de terceiros, já a expectativa mínima do departamento jurídico é de reduzir o montante em indenizações trabalhistas oriundas de ex-funcionários de empresas terceirizadas em 90% (período de apuração 1997 a 2007; 2008 a 2018).

No quesito **segurança e prevenção de acidentes** pode-se supor um maior engajamento dos novos funcionários com os procedimentos internos, podendo-se promover então, uma melhoria nos indicadores de acidentes da empresa.

No quesito **motivação e comprometimento**, a área de recursos humanos aprovaram o estudo e identificaram um ganho potencial com a possibilidade dos funcionários aproveitados, demonstrarem sua gratidão com um maior comprometimento, qualificação profissional e desempenho em suas atividades.

6. Definição preliminar das metas (P): Todos os ganhos identificados na etapa anterior foram valorizados e transformados em metas preliminares para os gestores de centro de custos.

7. Avaliação das metas preliminares (P): Nesta fase, os gestores de centro de custos avaliaram e analisaram as metas propostas pelo gestor de pacote, bem como verificaram as propostas de reduções, memorial de cálculos, tabelas dos contratos e se prepararam para a reunião de negociação de metas.

8. Reunião de negociação das metas (P): Devido aos valores envolvidos e potencial de ganho das metas preliminares, esta reunião teve a presença do diretor industrial, na qual em conjunto com o gestor de pacotes e gestores de centro de custos decidiram em realizar o processo de desterceirização da empresa à partir de 2008.

9. Consolidação do orçamento (P): Todos gestores de centro de custos enviaram as metas negociadas para a controladoria, que realizou o fechamento do orçamento de todas as unidades e centros de custos, avaliou a previsão dos custos futuros e submeteu o orçamento consolidado para aprovação e validação final pela alta administração.

O valor consolidado do orçamento foi analisado pela alta administração, na qual verificou que os números obtidos, estavam de acordo com a meta corporativa estabelecida para a empresa e aprovou o orçamento para o ano de 2008.

O orçamento foi então oficializado e divulgado para toda a empresa, juntamente com os padrões aprovados para todos os níveis e seus respectivos projetos que sustentarão o desafio para o próximo exercício.

10. Realização do orçamento (D): Os gastos previstos estão sendo realizados neste ano, dentro dos padrões e metas negociadas.

11. Controle orçamentário (C): O acompanhamento dos gastos realizados versus o que foi orçado está sendo realizado rigorosamente com a frequência mensal e os desvios devidamente tratados através de relatórios de anomalias, a reunião mensal de controle orçamentário está sendo realizada com todos os envolvidos necessários, conforme as preconizações da metodologia de orçamento matricial.

12. Matriz de Acompanhamento (A): A matriz de acompanhamento está sendo publicada mensalmente e os resultados estão sendo acompanhados.

Os resultados obtidos com a metodologia do orçamento matricial estão sendo realmente muito significativos, conforme mostra a **tab. (12)**, neste ano até o mês de setembro a matriz já apresentava uma economia de **9,72%** do que fora orçado.

Já a **fig. (10)**, apresenta a evolução do custo de produção da empresa durante os anos de 2005 a 2007, evidenciando uma significativa redução dos mesmos, na ordem de **9% no período de 3 anos**, sem considerar os efeitos de inflação.

A implementação desse instrumento para elaboração, acompanhamento e controle do orçamento contou com o envolvimento de todo o corpo gerencial da empresa, na busca de oportunidades de redução de custos, com vistas a atingir a meta corporativa, e que isto promoveu um sentimento de sinergia bastante interessante

para o aspecto moral da empresa, facilitando o relacionamento entre funcionários de diversos níveis hierárquicos e direcionando-os à um único objetivo.

Tab. (12): Matriz de acompanhamento da empresa (Jan a Set/08)

Pacote	Realizado	Meta	Desvio	% Desvio
MATERIAS PRIMAS	53.829.578	60.007.495	(6.177.917)	-10,30%
UTILIDADES	53.896.750	59.743.220	(5.846.470)	-9,79%
MATERIAIS DIRETOS	7.270.392	9.936.911	(2.666.519)	-26,83%
BENEFÍCIOS	4.786.838	6.084.705	(1.297.867)	-21,33%
SERVIÇOS DE TERCEIROS	5.697.972	6.926.075	(1.228.103)	-17,73%
SALARIOS E ENCARGOS	17.795.824	18.221.480	(425.656)	-2,34%
Sub total 1	143.277.355	160.919.887	(17.642.532)	-10,96%
VIAGEM E ESTADIA	141.566	333.506	(191.940)	-57,55%
COMUNICAÇÃO E IT	447.708	636.621	(188.914)	-29,67%
SUPORTE ADMINISTRATIVO	2.241.709	2.421.291	(179.581)	-7,42%
MARKETING	87.791	55.294	32.498	58,77%
MANUTENÇÃO	8.264.273	7.938.468	325.806	4,10%
EMBALAGEM	4.783.765	4.078.006	705.759	17,31%
Sub total 2	15.966.813	15.463.185	503.627	3,26%
Total geral	159.244.168	176.383.072	(17.138.904)	-9,72%

Fonte: adaptado da Empresa

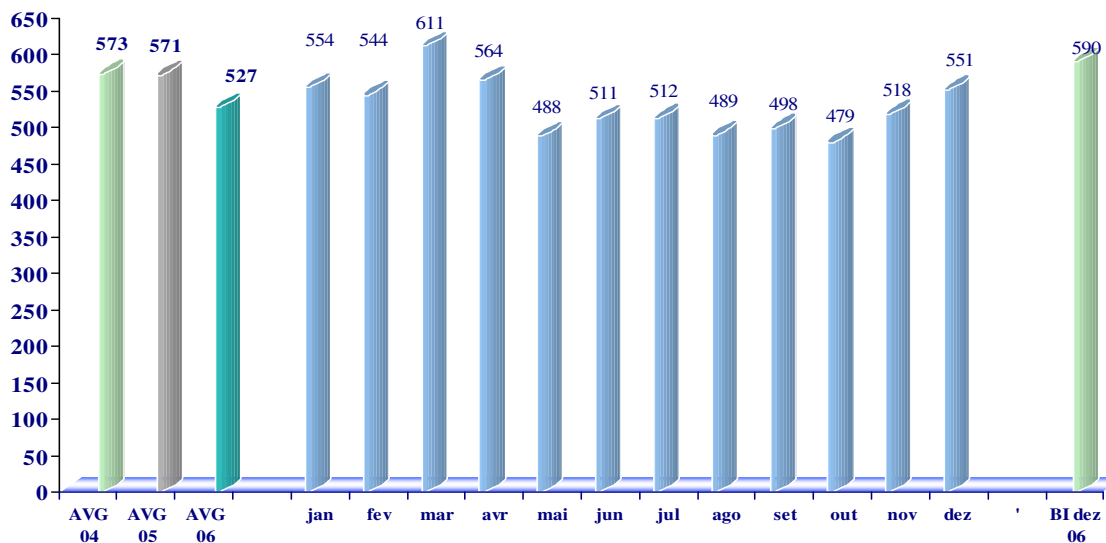


Fig. (10): Evolução dos custos de produção

Fonte: adaptado da Empresa

Pode-se constatar também a utilização de todas as premissas básicas do orçamento matricial, tais como: controle cruzado dos gastos por mais de uma pessoa, desdobramento dos gastos até o nível de conta contábil, acompanhamento sistemático dos gastos, atuando sempre que necessário com ações corretivas de forma a garantir o atingimento da meta proposta, ou seja a empresa não apenas seguiu um método, mas sim, teve uma postura disciplinada e sistemática para seguir a risca todas preconizações da metodologia.

Verificou-se ainda que, no caso desta empresa, o orçamento matricial é um método utilizado não apenas para o acompanhamento e controle dos gastos fixos, mas também para subsidiar a tomada de decisões estratégicas pelos responsáveis.

Observou-se também que a utilização do orçamento matricial como uma ferramenta para produzir reduções de gastos fixos foi crucial para sustentabilidade do negócio e melhora na rentabilidade da empresa, evidenciando-se que se não tivesse havido um esforço significativo de redução nos custos de fabricação, a inflação do período e a redução dos preços motivados pela concorrência poderiam ter posicionado a empresa em uma situação de crise, culminando com um aspecto social negativo: o desemprego.

Vale ressaltar que os números foram avaliados nominalmente, ou seja, não foram incluídos os valores de inflação do período analisado, conforme pressimas recomendadas pela metodologia de orçamento matricial.

O processo de desterceirização da empresa, projeto este identificado pela utilização do orçamento matricial, foi um caso de sucesso dentro da empresa, tornando-se referência de boa prática no grupo tanto no cenário nacional quanto no internacional, ou seja, acabou em promover uma melhor imagem institucional da empresa perante seus acionistas.

Com os resultados financeiros atingidos neste estudo, pode-se analisar que os conceitos de **Martins (1994)** e **Marcelino (2006)** que avaliam a terceirização como otimização dos custos industriais são válidos para contratos que são mal elaborados e que a economia de custos a ser apresentada para a contratante advém da precarização e exploração da classe operária, já contratos que são elaborados com cuidados sociais e respeito aos empregados terceirizados, segundo o presente estudo, tendem a terem seus custos maiores ou no máximo similar a opção de fazer com funcionários próprios.

6. CONCLUSÕES FINAIS

Com vistas a atender ao objetivo geral proposto, evidenciou-se que a metodologia do orçamento matricial propõe uma nova visão orçamentária, através de uma análise detalhada dos gastos e da definição de metas específicas de redução orçamentária, coerentes com a capacidade de cada área. Este estudo não teve a pretensão de esgotar o assunto, os métodos para a elaboração, acompanhamento e controle orçamentário vêm sendo adaptados ao longo dos anos, às tendências das modernas teorias de gestão; espera-se, contudo, que este trabalho tenha contribuído para gerar questionamentos e constatações referentes a aspectos que facilitam ou dificultam a aplicabilidade da metodologia do orçamento matricial no acompanhamento e controle de gastos fixos, possíveis de serem identificadas em empresas de outros ramos que adotam a mesma metodologia ou princípios semelhantes, abrindo perspectivas para pesquisas futuras que aprofundem o tema e ampliem a escassa literatura sobre a matéria. A aplicação desta metodologia na referida empresa alavancou uma otimização dos custos fixos na ordem de **9,72%** no ano de 2008, sem considerar a inflação deste período.

Já no processo de desterceirização, evidentemente que para cada caso existe uma melhor opção a ser estudada em profundidade. Terceirizar uma atividade meio ou desterceirizar é uma decisão estratégica que deve ser tomada com bastante cautela. Vários aspectos devem ser analisados como: custo, especialidade das operações, *core-business* da empresa, cultura da empresa entre outras. Visto que existem opiniões favoráveis e desfavoráveis sobre o assunto, procurou-se evidenciar que em alguns casos existem benefícios financeiros, jurídicos, de segurança e motivacional

na opção de não terceirizar uma atividade ou até mesmo de desterceirizar um contrato, retornando-se a operação para funcionários próprios da empresa.

Conclui-se também que qualquer técnica de gestão deve ser avaliada em profundidade e questionada quanto a sua aplicabilidade. Mais do que entrar cegamente em uma técnica que está na moda, a alta gerência deve ter massa crítica para duvidar, questionar e argumentar qualquer metodologia pronta e promover as adaptações que forem necessárias a sua realidade. Este estudo evidencia esta preocupação do autor, durante a avaliação da eficácia dos contratos de terceirização, no que se refere a otimização de custos, conseguiu-se até o momento uma economia de aproximadamente **R\$1.3000.000,00/ano**, contribuindo para a parte da literatura que não entende que um processo de *outsourcing* seja solução para todas as realidades.

7. REFERÊNCIAS

- ACKOFF, R. L., 1974, Planejamento empresarial. Rio de Janeiro: LTC.
- ALMEIDA, C. e BARBOSA, Allan Cláudio Queiroz, 2002, "A terceirização e seus impactos um estudo de caso em grandes organizações de MG", Belo Horizonte, Dissertação (Mestrado em Administração), Universidade Federal de Minas Gerais.
- ANSOFF, H. I. e MCDONNELL, E. J., 1993, Implantando a administração estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- ANTHONY, Robert N. E GAVINDARAJAN, V., 2002, Sistema de controle gerencial. São Paulo: Atlas.
- ARAÚJO, José Anísio da Silva, 2001, "Paradoxo da Modernização: Terceirização e segurança dos trabalhadores em uma refinaria de petróleo", Rio de Janeiro, Tese (Doutorado em saúde pública), Fundação Oswaldo Cruz.
- BARTILOTTI, Vanessa Farias, 2006, " O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: Um estudo de caso em uma empresa de telecomunicações", Belo Horizonte, Dissertação (Mestrado em Administração), FEAD de Minas Gerais.
- CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO, Decreto-lei Nº 5452, 1º maio de 1943, DOU de 09/08/1943.
- CORREA, H. L. e CORREA, Carlos Alberto, 2004, Administração de produção e operações. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus.
- COSTA, E., 2004, Gestão estratégica. 3. ed. São Paulo: Saraiva.
- CHIAVENATO, Idalberto, 2005, Administração nos novos tempos. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus.
- DRUCK, M. G., 1994, Terceirização (des) fordizando a fábrica. São Paulo: Bomtempo.
- FARIA, A., 1994, Terceirização: Um desafio para o movimento sindical. São Paulo: Campus.
- FNQ, Fundação Nacional de Qualidade, disponível em: <http://www.fnq.org.br> acessado em 13 de dezembro de 2008.
- FREZATTI, F., 2000, Orçamento empresarial: Planejamento e controle gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- FOSTER, G., 2001, Contabilidade de custos. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC.

GIOSA, L. A., 1997, Terceirização: uma abordagem estratégica. São Paulo: Pioneira.

GOMES, Regina, 2000, " O orçamento base zero como técnica de planejamento financeiro", Taubaté, Monografia MBA Finanças e Controladoria, UNITAU.

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

INHOFF, M. M. e MONTARILL, A. P., 2005, "Revista eletrônica de contabilidade", Curso de Ciências Contábeis, UNIFRA.

LEIRA, J. S. e SARATT, N. D., 1995, Terceirização: uma Alternativa de Flexibilidade Empresarial. São Paulo: Gente.

LOBATO, D. M., 2003, Estratégia de empresas. 2 Ed. São Paulo: FGV

LUNKES, João Rogério, 2003, " Contribuição a melhoria do processo orçamentário Brasileiro", Florianópolis, Tese de Doutorado, UFSC.

MAGALHÃES, A. R., CHAVES, C. A., CARDOSO, A.A., 2008, "Terceirização: uma nova abordagem sob o ponto de vista de custos industriais", Salvador, artigo publicado no CONEM 2008.

Manual de treinamento de gerenciamento matricial de despesas, etapa de acompanhamento, Consórcio Prefeitura x INDG, acessado no site www.indg.org.br, em Junho de 2008.

MARCELINO, Paula Regina Pereira, 2004, A Logística da Precarização: terceirização do trabalho na Honda do Brasil. São Paulo: Atlas.

MARCELINO, Paula Regina Pereira, 2006, "Terceirização no Brasil e na França", Campinas, Tese (Doutorado em ciências sociais), UNICAMP.

MARTINS, H. S. e RAMALHO, J. R., 1994, Terceirização: diversidade e negociação no mundo do trabalho. São Paulo: Hucitec.

MARTINS, Eduardo, 2001, Contabilidade de custos. 8 ed. São Paulo: Atlas.

MELCHOR, Paulo, "Jornal informativo Série Saiba mais", acessado no site www.sebrae.com.br, em Janeiro de 2008.

NASCIMENTO, Arthur Roberto, 2006, "Avaliação do orçamento como instrumento de controle e gestão: Um estudo de caso em uma indústria de fertilizantes", Bauru, artigo apresentado no XII SIMPEP.

PADOVEZE, C. L., 2005, Planejamento orçamentário. São Paulo: Thomson.

PADOVEZE, C. L., 2003, Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson.

PORTER, Michael E., 1989, Vantagem competitiva, criando e sustentando um desempenho superior. 32ª.ed. Rio de Janeiro: Campus.

QUEIROZ, C. A., 1998, Manual e terceirização. 9. ed. São Paulo: STS.

QUINN, James Brian, 2001, Essência competitiva e terceirização estratégica. Porto Alegre: Bookman.

QUINN, James Brian, 2001, O processo da estratégia. Porto Alegre: Bookman.

SÁ, Carlos Alexandre, 2005, "O gerenciamento matricial de despesas", Bauru, artigo apresentado no XII SIMPEP.

SANTOS, André Ricardo, 2006, " A contribuição do plano orçamentário como suporte para o planejamento estratégico", Bauru, artigo apresentado no XII SIMPEP.

SANVICENTE, A. Z. e SANTOS, C. C., 1994, Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle. 2.ed. São Paulo: Atlas.

SILVA, Adriana Cristina, 2005, "Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: Um estudo multi-caso", São Paulo, Dissertação de Mestrado, USP.

PORTER, Michael E., 1989, Vantagem competitiva, criando e sustentando um desempenho superior. 32ª.ed. Rio de Janeiro: Campus.

THIOLLENT, M., 2007, Metodologia da pesquisa ação. 14. Ed. São Paulo: Cortez

VERGARA, S. C., 2005, Métodos de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas.

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

YIN, Robert K., 2001, Estudo de caso: planejamento e método. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.

ZDANOWICZ, E. J., 2005, "Orçamento matricial como modelo de gestão", artigo acessado no site: www.mmcontabilidadel.com.br, em Janeiro de 2008.

ZDANOWICZ, E. J., 1983, Orçamento operacional. Porto Alegre: Sagra.