

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ISAE/FGV - CURITIBA
MBA em GESTÃO FINANCEIRA: CONTROLADORIA E AUDITORIA

CAIO LÍBERO BATISTELA

GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS
Estudo sobre a implantação desta ferramenta em uma Cooperativa dos
Campos Gerais do Paraná

CURITIBA
2018

CAIO LÍBERO BATISTELA

GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS

Estudo sobre a implantação desta ferramenta em uma Cooperativa dos
Campos Gerais do Paraná

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
a obtenção do grau de Especialista da
MBA de Gestão Financeira da Fundação
Getúlio Vargas.

Orientador: Prof. Augusto Dalla Vecchia

CURITIBA

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente ao meu pai, pelos conselhos, pelo companheirismo e por ser sempre meu espelho de vida.

À minha família, por sempre estar me apoiando nas escolhas e incentivando a me tornar uma pessoa melhor.

Aos meus amigos da Fundação Getúlio Vargas, onde em pouco tempo pude descobrir o quão bom é ter pessoas inteligentes e dedicadas ao lado.

Ao Prof. Msc. Marco Aurélio Custódio, pela didática exemplar na graduação, onde despertou o interesse sobre o tema “Controladoria”, e por ser uma pessoa inspiradora.

RESUMO

BATISTELA, Caio Líbero. **Gestão Matricial de Despesas: Estudo sobre a implantação desta ferramenta em uma Cooperativa dos Campos Gerais.** 2018. f. Monografia (MBA Gestão Financeira: Controladoria e Auditoria) – Fundação Getúlio Vargas.

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em apresentar métricas necessárias para implantação de um gerenciamento matricial de despesas, o estudo teve como base a demonstração do resultado do exercício e o plano de contas, mais precisamente a conta de despesas ou dispêndios, conforme as contas de atos cooperados e não-cooperados. Trata-se de uma pesquisa qualitativa-descritiva, devido á finalidade de implantar um novo modelo de gestão. Os resultados obtidos foram que a cooperativa está apta para implantar o modelo de gestão proposto, devido ao seu banco de dados ser completo, com centros de custos diversificados.

Palavras – chave: Gestão Matricial de Despesas – Cooperativa – Atos cooperados e Não-Cooperados.

ABSTRACT

The general objective of this research is to present metrics necessary for the implementation of a matrix management of expenditures, the study was based on the statement of income for the year and the chart of accounts, more precisely the account of expenses or expenditures, according to the accounts of cooperated and uncooperated acts. It is a qualitative-descriptive research, due to the purpose of implanting a new management model. The results obtained were that the cooperative is able to implement the proposed management model, due to its complete database, with diversified cost centers.

Key – Words: cooperative act and undercooperative – Matrix Management of Expenses - Cooperative

Sumário

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	Problema	10
1.2	Questão de Pesquisa	11
1.3	Objetivos	11
1.4	Objetivo Geral	11
1.5	Objetivos Específicos	11
1.6	Limitações	12
1.7	Justificativa	12
2	REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1	Orçamento	12
2.2	Gerenciamento Matricial de Despesas	13
2.3	Controle Matricial	15
2.3.1	<i>Controle Cruzado</i>	16
2.3.2	<i>Orçamento base zero</i>	16
3	METODOLOGIA	17
3.1	Metodologia de Pesquisa	17
3.2	Histórico da Empresa	17
3.3	Coleta de Dados	19
4	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	20
4.1	Métricas do Orçamento	20
4.2	Definição de Pacotes e Entidades	21
4.3	Controle Cruzado	23
4.4	Acompanhamento do Controle	24
5	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E RECOMENDAÇÕES	27
5.1	Análise dos Resultados	27
5.2	Conclusões	28

5.3 Recomendações.....	29
REFERÊNCIAS.....	30

Lista de Figuras

Figura 1 - Estrutura do Gerenciamento Matricial de Despesas (SÁ, 2009).....	15
Figura 2 - Gerenciamento Geral de Despesas (PADOVEZE, 2010)	16
Figura 3 – Organograma	19

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Estrutura por Centro de Custo – Gestor de Pacotes.....	22
Tabela 2 - Estrutura por Centro de Custo – Gestor de Entidades.....	23
Tabela 3 - Modelo de Pacote	24
Tabela 4 - Despesas com Utilidades.....	26

1 INTRODUÇÃO

O foco no planejamento de despesas nas organizações vem se intensificando devido à necessidade de melhoria nos resultados, desta forma, cabe dizer que o planejamento se inicia com a necessidade de melhora no desempenho, buscando a relocação das despesas de forma que as mesmas sejam controladas analiticamente.

Desta forma, cabe dizer que o gerenciamento matricial de despesas trás para a organização, melhor controle e quantifica qual departamento ou centro de custo está trazendo a melhor lucratividade.

O gerenciamento matricial de despesas é um instrumento importante, sendo que este gerenciamento auxilia nas alocações de recursos na fase de elaboração do orçamento (SÁ, 2008).

O envolvimento e comprometimento das equipes para elaboração do orçamento, que servirá como base para o gerenciamento matricial, é um processo crucial, sendo que as decisões estabelecidas servirão de suporte para tomadas de decisão. A delegação de tarefas e de responsabilidades tem que ser definidas de uma forma que todos os gestores participem. (PADOVEZE, 2010).

O tamanho da organização pode influenciar no planejamento orçamentário, pelo fato das consolidações contábeis, que por sua vez, é sempre consolidada na matriz contábil, outro fator determinante é a conversão da moeda que esta matriz está localizada, sendo que suas demonstrações devem estar consoantes a esta moeda. Estes fatores podem influenciar no tempo que este orçamento necessita, sendo que o momento ideal para iniciar conforme as evidências sugeridas são entre os meses de julho e agosto. (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

As estratégias definidas no orçamento devem ser coesas, de forma que sejam atingidas, porém não há como mensurar se o objetivo será positivo ou negativo.

1.1 Problema

Diante deste contexto, este estudo levanta o problema de pesquisa, sendo objeto uma cooperativa localizada no Estado do Paraná, sobre qual as

premissas necessárias para implantação do gerenciamento matricial de despesas.

1.2 Questão de Pesquisa

Dentro deste delineamento, cabe a questão de pesquisa: Quais métricas necessárias para implantação de um gerenciamento matricial de despesas em uma cooperativa localizada nos Campos Gerais localizada no Estado do Paraná?

1.3 Objetivos

O objetivo geral define qual será o meio necessário para atingir o objetivo da pesquisa, segundo MARCONI e LAKATOS (2003, p.219) mostram que o objetivo geral “está ligado a uma visão global e abrangente do tema”, os autores ainda afirmam que relaciona-se com o conteúdo intrínseco.

Os objetivos são fragmentados em dois, sendo um geral e demais específicos, como apresenta-se abaixo.

1.4 Objetivo Geral

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em apresentar métricas necessárias para a implantação de um gerenciamento matricial de despesas em uma cooperativa localizada nos Campos Gerais do Estado do Paraná.

1.5 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos têm a função de aplicar as diretrizes com o intuito de acompanhar as ideias do objetivo específico, MARCONI e LAKATOS (2003, p.219) mostra que os objetivos específicos “têm a função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo a situações particulares”.

Foram elaborados três objetivos específicos, conforme abaixo:

- a) Determinar as funções dos gestores de pacotes e entidades;
- b) Elaborar um quadro que demonstre como acompanhar as premissas de controle;
- c) Levantar a possível relevância informacional com a implantação da ferramenta de gestão de despesas.

1.6 Limitações

O presente trabalho limitou-se no que concerne referente aos dados obtidos, que por sua vez foram extraídos de sua contabilidade, portanto não fora permitida a publicação de seu nome empresarial.

Desta forma as figuras ou tabelas aqui inseridas, terão como fonte: “site da empresa”.

1.7 Justificativa

O tópico da justificativa refere-se ao *por que* da pesquisa, sendo relevante pelo fato de demonstrar sua importância junto à sociedade e também para a academia, despertando possíveis interesses ao assunto abordado.

Para a sociedade o tema é relevante devido a sua necessidade de demonstrar melhores resultados, no que concernem as questões financeiro-contábeis.

Para futuros graduandos ou pós-graduandos, a presente pesquisa tem como função, colaborar para futuros estudos, tendo como base uma pesquisa ainda não realizada.

2 Referencial Teórico

2.1 Orçamento

O orçamento empresarial se inicia no ano de 1919 em uma empresa chamada Dupont, onde seu gerente financeiro implantou esta ferramenta. No Brasil, o orçamento empresarial inicia sua implementação em 1940, entretanto passou a ser mais utilizado no ano de 1970. (GUINDANI e PINTO, 2016, *apud* LUNKES, 2009).

Para Ferreira e Diehl (2012, *apud* OTLEY, 1999) o orçamento é uma das poucas ferramentas, que fazem interação com todo o conjunto empresarial. Os autores ainda afirmam que o orçamento vem se tornando um mecanismo tradicional nas organizações.

Já o autor Padoveze (2010) trás que o orçamento nada mais é, que uma repetição dos relatórios atuais com dados previstos, processados por um sistema de informação contábil.

Ainda neste sentido, o autor retrata que o orçamento tem outros objetivos, e serve como uma ferramenta ideal para o processo de congruência de diversos objetivos corporativos e setoriais.

Como qualquer instrumento de gestão, o orçamento tem como ponto de partida os objetivos constantes da estratégia. O processo de formulação da estratégia nas empresas é variado. Algumas adotam o procedimento de tornar periódico o planejamento estratégico, formalizando o processo a cada determinado período de tempo. Outras formalizam a estratégia quando detectam certas oportunidades de atuação. (PADOVEZE e TARANTO, 2009, p. 7).

Diante do citado pelo autor, o orçamento segue premissas pré-estabelecidas pelo planejamento estratégico, e os dois devem estar em constante ligação.

Atualmente há dois tipos de orçamento, o estático ou flexível, onde o primeiro trás consigo as premissas estabelecidas no planejamento estratégico, tais como suas metas em receitas, despesas, custos e demais componentes. FERREIRA e DIEHL (2012, *apud* NASCIMENTO e REGINATO, 2009).

Atualmente, o orçamento estático é o mais comum nas empresas, onde é utilizado por grandes corporações, pelo fato da necessidade da consolidação dos orçamentos onde operam.

Ainda neste contexto, o orçamento tem como característica, não depender das oscilações causadas no que concerne ao volume previsto no orçamento. (PADOVEZE, 2010)

Ainda o autor define o orçamento flexível como “um conjunto de orçamento que podem ser ajustados a qualquer nível de atividade.”, ou seja, a característica do orçamento flexível é não ter uma linha previsível de orçamento, onde o autor retrata que dificulta a continuidade do processo orçamento, que são as projeções dos demonstrativos contábeis.

2.2 Gerenciamento Matricial de Despesas

O controle gerencial matricial de despesas ou controle matricial pode ter outros substantivos, portanto seguem sempre o mesmo objetivo, que é o controle através de contas contábeis, divididas por pacotes e entidades.

Para Sedor e Drozda (2016, *apud* BARCELOS e NETO, 2006, p. 1), o objetivo do orçamento é redução de custo de forma justa, buscando a otimização dos gastos fixos.

Segundo Padoveze e Taranto (2009, p. 60) o conceito é um dos mais recentes atualmente utilizados, onde a primeira empresa que implantou foi a AmBev, no ano de 1998.

Os autores ainda afirmam que o controle matricial para ser implantado, primeiramente tem que entender suas três definições, que são: variável de análise, pacotes e entidade.

Variável de análise é uma conta contábil ou mesmo um grupo de contas contábeis homogêneas em relação aos lançamentos que as originam. Por exemplo, as de pagamentos podem ser agrupadas em uma variável de análise denominada encargos de folha. Pacotes são agrupamentos de variáveis de análise relacionadas ao mesmo tema. Entidade é o menor nível em que serão realizados levantamentos de dados. Pode ser uma unidade organizacional da empresa ou um centro de custos. É importante ressaltar que para cada entidade é definido um dono e um gestor. (PADOVEZE e TARANTO, 2009, P.61).

Para os grupos de despesas onde têm a mesma natureza, são coletados valores para um mesmo “pacote”, assim tornam-se comuns a vários centros de custo. SÁ (2008).

O autor também cita alguns exemplos de pacotes, conforme demonstrado abaixo:

- Serviços de Apoio: Despesas que não são ligados diretamente à atividade fim da empresa, sendo gastos para manutenção dos setores;
- Despesas com pessoal: São gastos com folha de pagamento e suas variáveis mensais como horas extras, rescisões, vale alimentação, assistência médica etc.
- Despesas comerciais: Gastos com representantes comerciais, comissões pagas aos vendedores, publicidade e propaganda, etc.
- Despesas com veículos: Despesas com combustível, impostos dos veículos que compõe a frota da empresa, etc.

- Serviços de Terceiros: Consultoria, advogados, auditoria externa, segurança patrimonial, etc.

Estes “grupos de contas” são chamados de pacotes, que por sua vez, cada pacote há uma entidade que irá gerenciar o controle das mesmas.

Pacote \ Entidade	Presidência	Diretoria Industrial	Diretoria Administrativa	Diretoria Financeira	Diretoria Comercial
Apoio				↓	
Despesas com Veículos				↓	
Despesas Comerciais				↓	
Despesas de Pessoal	→				
Despesas Financeiras					
Impostos e Taxas					
Materials					
Serviços de terceiros					

Figura 1 - Estrutura do Gerenciamento Matricial de Despesas (SÁ, 2009)

Como apresentado na figura acima, a entidade é responsável pelo controle das despesas, onde normalmente fica a cargo de gerentes, diretores, dependendo do organograma da organização.

O gerenciamento matricial de despesas tem a capacidade de gerar índices de desempenho, onde é mensurado o resultado de cada entidade, este índice mostra correlação como exemplo, o gasto de luz por cada pacote.

2.3 Controle Matricial

A etapa de controle ocorre após o orçamento estar aprovado pela diretoria e/ou conselho administrativo, a parte de gerenciamento de despesas deve estar alinhada com os gerentes dos pacotes sobre como as estratégias serão atingidas.

Nesta fase, ocorrerá a execução das tarefas, que foram previstos no plano orçamentário, portanto o controle é mais um dos instrumentos de gestão necessário para atingir os objetivos traçados. (PADOVEZE, 2010).

O sentido do controle, não deve ter como princípio a punição, mas sim a busca de otimização de resultados, através de objetivos traçados em seu planejamento, portanto espera-se que a conclusão dos gestores é a consciência que o resultado obtido é uma avaliação de desempenho. (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

2.3.1 Controle Cruzado

O controle matricial é executado por gestores de colunas e gestores de linha, onde os gestores de colunas serão responsáveis pelos totais das despesas incorridas num período, nos departamentos os quais são responsáveis, e os gestores de linha são responsáveis pelo total das despesas para os quais foram designados como tal. (PADOVEZE, 2010), conforme demonstra a figura abaixo.

O autor Padoveze (2009) afirma que este modelo “é bastante utilizado aderente ao conceito de Orçamento Base Zero”.

O diagrama mostra uma tabela de controle matricial. No topo, 'Gestores de Colunas' aponta para as colunas 'Depto. 1', 'Depto. 2' e 'Depto. N'. À esquerda, 'Gestores de Linha' aponta para as linhas de despesas. A tabela contém os seguintes dados:

Despesas	Depto. 1	Depto. 2	Depto. N	Total
SALÁRIOS E ENCARGOS	1.000	2.000	3.000	6.000
MATERIAIS INDIRETOS				
. Manutenção	1.000	2.000	3.000	6.000
. Expediente	1.000	2.000	3.000	6.000
DESPESAS GERAIS				
. Energia Elétrica	1.000	2.000	3.000	6.000
. Viagens	1.000	2.000	3.000	6.000
. Serviços de Limpeza	1.000	2.000	3.000	6.000
. Etc.	1.000	2.000	3.000	6.000
DEPRECIAÇÕES				
. Diretas	1.000	2.000	3.000	6.000
. Indiretas	1.000	2.000	3.000	6.000
TOTAL GERAL	9.000	18.000	27.000	54.000

Figura 2 - Gerenciamento Geral de Despesas (PADOVEZE, 2010)

De acordo com Sedor e Drozda (2016), o controle cruzado trás vantagens para a empresa, como baixo nível de formalização, multiplicidade do comando, diversificação elevada, foco no cliente, flexibilidade e utilização de formas avançadas de departamentalização.

2.3.2 Orçamento base zero

O orçamento base zero tem como sua característica, não depender de dados já ocorridos, ou seja, ele rompe o passado, tal afirmação tem como fundamento o que o autor Padoveze (2010) retrata como sendo um orçamento que não observa os dados já ocorridos, pois podem conter ineficiências que podem perpetuar para os próximos orçamentos.

Outro ponto a ser analisado, é de sua implantação, onde Padoveze (2009) afirma que o custo/benefício deve ser analisado, sendo que há uma dificuldade natural em aplicar este conceito.

3 Metodologia

O presente trabalho caracterizou-se como sendo uma pesquisa qualitativa - descritiva, devido à finalidade de implantar um novo modelo de gestão em uma Cooperativa localizada nos Campos Gerais do Paraná, buscando com este resultado, uma melhoria em seu aspecto financeiro/contábil.

Neste contexto, buscando afirmar o método de pesquisa, os autores MARCONI e LAKATOS (2003, p.187) definem a pesquisa qualitativa – descritiva como sendo uma “pesquisa empírica cuja finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chave.”, desta forma, cabe-se dizer que a presente pesquisa se baseia em dados levantados no que concerne à relevância informacional nelas esperadas.

3.1 Metodologia de Pesquisa

A metodologia de pesquisa consistirá em relato de experiência pessoal, idiossincrática, onde MARCONI e LAKATOS (2003, p. 135) explicam como “maneira particular pela qual o indivíduo reage aos fatos, à cultura em que vive à ciência, ao quadro de referência de outras ciências e às observações constitui também fonte de novas hipóteses.”.

3.2 Histórico da Empresa

A empresa estudada é uma cooperativa situada nos Campos Gerais do Estado do Paraná, sua fundação foi em 1951. Suas unidades de negócios são divididas em operações diversas, tais como:

- Agrícola;
- Carnes;
- Leite;
- Batata;

- Feijão e
- Corporativa.

Estas operações são responsáveis por um faturamento de 2,83 bilhões de reais no ano de 2017, suas operações têm a contribuição de 878 cooperados.

O cooperado por si próprio não possui vínculo empregatício com a cooperativa, no entanto seu objeto fim é de fornecer insumos e mercadorias, para que a cooperativa consiga transformá-la em produtos para revenda, onde os mesmos são remunerados conforme a compra destes insumos e mercadorias.

Pode-se dizer que os cooperados têm a mesma função que acionistas em uma empresa de capital aberto, sendo que há investimentos que

As unidades de leite e carne, possuem uma intercooperação de 3 empresas, estas são responsáveis pela industrialização e comercialização dos produtos ali industrializados, que por sua vez, possuem marca própria.

Além das marcas próprias que a cooperativa possui, também há a industrialização para terceiros, onde grandes marcas utilizam dos insumos produzidos para constituição de seu produto fim, as industrializações são basicamente derivadas do leite, onde dela são produzidas as bebidas lácteas, creme de leite e o leite UHT.

Atualmente, seu capital humano publicado está constituído por 2.971 colaboradores, porém no ano de 2018 este número se altera para mais de 3.000 colaboradores.

O organograma da empresa é definido de forma vertical (de baixo, para cima), conforme demonstrado na Figura 3. A cooperativa detém de um presidente, que também faz parte do conselho de administração, onde este conselho é constituído por 11 pessoas. Com a nova reformulação do organograma, a mesma também está contando com um CEO e Controller, onde os mesmos fazem parte de uma nova reestruturação organizacional.

A respeito das demonstrações contábeis, há de salientar que as entidades cooperativas possuem um modo de contabilização que diverge das empresas que são regidas pela Lei 11.658/2007, ou seja, sua contabilização é regida pela NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas e pela Lei 5.764/1971.

A NBC T 10.8 (2018) demonstra que as receitas e ganhos em atos cooperados, são designados como ingressos e dispêndios assim respectivamente, já os atos não-cooperados são classificados como receitas e despesas.

Os atos cooperativos mencionados são operações realizadas entre cooperativas e seus associados (cooperados), portanto não entram em conta as operações de mercado, ou contratos comerciais de produto ou mercadoria.

Os atos não-cooperativos são as operações, onde não envolvem associados, ou por não representar atos cooperativos.

O conteúdo levantado na coleta de dados se designou em uma análise das últimas demonstrações financeiras levantadas em 2017, para que a relevância informacional da implantação do gerenciamento matricial de despesas fica mais próximo à realidade.

A extração dos dados, foi formulado pelo sistema Microsoft Excel®, onde foram tabulados e formatados para melhor visualização no Microsoft Word®.

4 Análise e Interpretação dos dados

Após as definição da metodologia de trabalho, apresentação da empresa e demonstração da coleta de dados, seguirá o passo a passo sobre a implantação do modelo de Gerenciamento Matricial de Despesas.

4.1 Métricas do Orçamento

Atualmente, a cooperativa possui métricas para elaborar o orçamento. Estas métricas são definidas para cada unidade de negócio, sendo elas: Negócios Corporativos, Novos Negócios, Negócios Leite, Negócios Carnes, Negócios Agrícolas, Negócios Batatas, Negócios Feijão, Indústria Leite e Indústria Carne.

Para a unidade de negócios corporativos, é levantado os valores referente ao gasto com pessoal e serviços atrelados ao administrativo, tais

como folha de pagamento, cursos e treinamento, assessoria de cooperativismo, feiras e exposições, gastos com tecnologia da informação e projeções financeiras. Os valores levantados são com base no ano anterior, porém não há uma explicação ou indicadores que levam aos valores informados.

A unidade de novos negócios são orçamentos que por sua vez originam de novas unidades, produtos que serão lançados no mercado, evidenciação de potenciais clientes. As métricas utilizadas são as quantidades que serão vendidas e as quantidades que serão necessárias para produção, sendo objeto também, os desvios que as unidades novas sofreram no ano anterior, e as possíveis tomadas de decisão que deverão ser levadas em consideração.

As outras unidades que são responsáveis pelos produtos fim da cooperativa, possuem orçamentos destinados ao custo dos produtos e para as quantidades produzidas. Sendo que cada unidade consta com uma pessoa responsável pelo custo dos produtos ali produzidos, porém todo o custo da cooperativa é centralizado e consolidado na contabilidade.

4.2 Definição de Pacotes e Entidades

Como à cooperativa ainda não possui um gerenciamento de suas despesas/dispêndios, portanto primeiramente observa-as a necessidade de definir os gestores de pacotes e gestores das entidades, onde os mesmos serão responsáveis diretos do orçamento matricial de despesas, sendo o gestor de pacotes responsável por um grupo de despesas, e o gestor das entidades responsável pelas contas que este grupo possui.

Os pacotes são contas contábeis que por sua vez fazem parte do plano de contas, e como estamos tratando de um gerenciamento de despesas, estas contas são tidas como de resultado, ou seja, “despesas/dispêndios”, como já informado, a cooperativa possui atos cooperados e atos não cooperados, portanto o desembolso gerenciado será das despesas/dispêndios.

Os gestores de pacotes, serão responsáveis por contas contábeis que são movimentadas diariamente, tomam como exemplo as contas de “material de escritório; despesas com comunicação; dispêndios com atos cooperados; etc”.

Como a cooperativa possui diversos centros de custos, estas divisões dos chamados pacotes, podem ser divididas por gestores, conforme demonstra a tabela abaixo:

GESTOR DE PACOTES		Centro de Custos nº 1	Centro de Custos nº 2	Centro de Custos nº ...
	DESPEAS COM VENDAS	-	-	-
	DESPEAS COM PESSOAL	-	-	-
	DESPEAS COM PESSOAL	-	-	-
	DESPEAS COM MATERIAIS	-	-	-
	DESPEAS COM UTILIDADES	-	-	-
	DESPEAS APOIO ADMINISTRATIVO	-	-	-
	DESPEAS COM SERVICOS	-	-	-
	DESPEAS COM OCUPACAO	-	-	-
	IMPOSTOS E TAXAS	-	-	-
CREDITOS TRIBUTARIOS PIS/COFINS	-	-	-	

Tabela 1 - Estrutura por Centro de Custo – Gestor de Pacotes

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

O gestor de entidades gerencia os centros de custos que a empresa possui. Estes gestores possuem relevância sobre o orçamento, onde suas funções são:

- Ser responsável e dedicado pelos cumprimentos dos orçamentos pré-estabelecidos;
- Integrar-se à área onde será responsável e ter conhecimento das operações realizadas nos centros de custos que gerencia;
- Apresentar relatórios consistentes para a diretoria que proporcione uma melhor visão para a tomada de decisão.

Da forma apresentada, o gestor das entidades se responsabiliza de uma forma mais detalhada das despesas/dispêndios, estando por si mais próximo ao centro de custos, conforme demonstra na tabela abaixo:

GESTOR DE ENTIDADES			
	Centro de Custos nº 1	Centro de Custos nº 2	Centro de Custos nº ...
DESPEASAS COM VENDAS	-	-	-
DESPEASAS COM PESSOAL	-	-	-
DESPEASAS COM PESSOAL	-	-	-
DESPEASAS COM MATERIAIS	-	-	-
DESPEASAS COM UTILIDADES	-	-	-
DESPEASAS APOIO ADMINISTRATIVO	-	-	-
DESPEASAS COM SERVICOS	-	-	-
DESPEASAS COM OCUPACAO	-	-	-
IMPOSTOS E TAXAS	-	-	-
CREDITOS TRIBUTARIOS PIS/COFINS	-	-	-

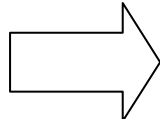
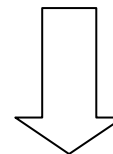
Tabela 2 - Estrutura por Centro de Custo – Gestor de Entidades

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

Desta forma, cabe dizer que esta forma de gerenciamento irá ter um controle cruzado, este assunto será discutido no tópico seguinte.

4.3 Controle Cruzado

Na tabela abaixo demonstra como funciona o controle cruzado e a forma demonstra-se como os gestores cruzam suas funções, onde o gestor de pacote é responsável por um agrupamento de contas, e o gestor da entidade responsável pela coordenação dos resultados obtidos.



Gestor do Pacote	Pacote	Gestor de Entidades
João da Silva	Despesas com Utilidades	Despesas do Pacote
		COMUNICAÇÃO - TELEFONIA FIXA
		COMUNICAÇÃO - TELEFONIA MÓVEL
		CORRESPONDÊNCIAS
		AGUA
		COMUNICACOES
		ENERGIA ELETRICA
		COMUNICACAO DE DADOS

Tabela 3 - Modelo de Pacote

Fonte: Dados da Pesquisa

Após a definição dos gestores de pacotes e das entidades, cabe a organização definir métricas de controle, estas por si só dependerão de um sistema que auxiliará, sendo que este é o intuito da implantação do gerenciamento matricial de despesas.

4.4 Acompanhamento do Controle

Atualmente o método de controle pode ser obtido por uma vasta gama de opções na internet, onde são disponibilizados *downloads* de planilhas de todos os tipos e gêneros possíveis, portanto nenhuma assegura o método correto e mais eficaz, visto que cada organização possui uma peculiaridade que difere de cada uma.

Ainda neste sentido, o mais aconselhável é que se mantenha um controle claro e transparente, onde os gestores possam gerar relatórios consistentes e que tenha objetividade para os administradores, presidentes e/ou conselhos de administração, para que assim a tomada de decisão seja mais coesa possível.

Em empresas de grande porte, onde já trabalham com este tipo de controle, normalmente ocorrem reuniões mensais para analisarem os

resultados obtidos, sendo objeto de análise os possíveis desvios realizados entre o planejado e o orçado, sendo seu resultado positivo ou negativo.

A cooperativa estudada possui um *software* que tem como funcionalidade levantar demonstrações contábeis com os seus valores orçados e realizados, onde as demonstrações compostas são: demonstração do resultado do exercício, balanço patrimonial, EBITDA (*Earnings Before, Taxes, Depreciation and Amortization*) onde traduzido para o português “Lucro antes dos impostos, depreciação e amortização”, demonstração do fluxo de caixa, entre outros.

Este *software* gerencial é utilizado pelo Controller, com o intuito de geração de relatórios para demonstrar à diretoria.

Com a possível implantação do gerenciamento matricial de despesas, tal programa poderá ser essencial, pois servirá como base de dados para programar o método gerencial.

Como já demonstrado pela definição dos gestores de pacotes e entidades, abaixo demonstra-se uma conta contábil, onde mensura-se os valores orçados e realizados de uma conta contábil, sendo separadas pelos seus centros de custos.

Pacote	Centros de Custos	Realizado	Orçado	DESVIOS (%)
DESPESAS COM UTILIDADES	Centro de Custo nº 130	296,73	0,00	NA
	Centro de Custo nº 134	1.371,34	800,00	-71%
	Centro de Custo nº 135	1.371,35	1.132,00	-21%
	Centro de Custo nº 136	1.757,68	1.400,00	-26%
	Centro de Custo nº 171	2.206,36	1.336,00	-65%
	Centro de Custo nº 180	2.525,45	2.800,00	10%
	Centro de Custo nº 181	2.636,51	3.200,00	18%
	Centro de Custo nº 214	186,87	0,00	NA
	Centro de Custo nº 229	598,05	400,00	-50%
	Centro de Custo	1.037,14	1.200,00	14%

nº 230		0	
Centro de Custo nº 231	1.605,97	400,00	-301%
Centro de Custo nº 265	1.007,21	800,00	-26%
Centro de Custo nº 275	186,34	0,00	NA
Centro de Custo nº 276	1.489,49	0,00	NA
Centro de Custo nº 278	4.556,62	5.600,00	19%
Centro de Custo nº 287	8.804,70	8.332,00	-6%
Centro de Custo nº 386	999,52	1.200,00	17%
Centro de Custo nº 437	2.000,18	564,00	-255%
Centro de Custo nº 479	1.144,70	768,00	-49%
Centro de Custo nº 570	0,00	500,00	100%
Centro de Custo nº 572	0,00	936,00	100%
Centro de Custo nº 584	561,12	1.800,00	69%
Centro de Custo nº 586	0,00	800,00	100%
Centro de Custo nº 596	524,88	0,00	NA
Centro de Custo nº 775	287,03	536,00	46%

Tabela 4 - Despesas com Utilidades

Fonte: Dados da Pesquisa

O fácil acesso às demonstrações contábeis e os valores por ela compostas, pode ser um facilitador para a implantação do gerenciamento matricial de despesas, sendo que este método gerencial se baseia em métricas orçadas x realizadas.

Com os resultados dos desvios obtidos em um determinado período de tempo, há como determinar ações estratégicas para o posterior orçamento, esta ação difere do que definimos como “orçamento base zero”, pois as premissas que utilizam no OBZ são feitas através de projeções e expectativas do que podem ocorrer.

Ainda neste sentido, cabem aos gestores definirem qual serão as bases para orçamento, sendo que o custo para projetar ações do que já ocorreram no passado pode ser inferior do que criar novas premissas.

5 Apresentação dos Resultados e Recomendações

A presente pesquisa traçou resultados através da metodologia, coleta de dados e da análise e interpretação dos dados.

5.1 Análise dos Resultados

A presente pesquisa teve como objetivo geral demonstrar as premissas necessárias para a implantação do gerenciamento matricial de despesas em uma Cooperativa localizada nos Campos Gerais do Estado do Paraná.

O resultado obtido demonstrou que qualquer organização é apta para implantar um método de controle gerencial, devido a possui o suporte necessário para suprir com esta necessidade, visto que a carência de informações é uma falha que algumas organizações possuem.

Como a cooperativa possui um banco de dados robusto, com centros de custo diversificados, conforme suas unidades de negócios, e com seu plano de contas estruturado, a implantação do GMD, pode gerar uma relevância informacional que possibilite uma melhoria em seu resultado contábil/financeiro, sendo que o gerenciamento de despesas/dispêndios pode gerar futuras economias que até então não eram vistas.

Como discutido no tópico de acompanhamento do controle, não há como definir qual o orçamento correto a ser utilizado, visto que possui o orçamento utilizando premissas já ocorridas no passado, e o orçamento base zero.

O orçamento com base em ações estratégicas já tomadas pode trazer para a organização algumas divergências que persistem em ocorrer, portanto o custo para este método pode ser mais interessante, pois os dados que necessitam serão de fácil acesso.

Para o orçamento base zero, as premissas utilizadas são de um orçamento que não ocorrera ainda, sendo que as variáveis levantadas serão fruto de estudos e expectativas futuras do mercado, assim sendo base para estudo as fixações de preços, variações do câmbio, a moeda que a

organização opera, entre outras variáveis que podem influenciar no produto fim. Com este tipo de orçamento, pode-se levar em conta seu custo, visto que o tempo gasto pode ser maior, para levantar os dados e definir os valores que irão compor o orçamento.

Com o intuito da implantação do GMD, visto que já possui um dado histórico, aconselha-se utilizar o orçamento base zero assim não utilizando premissas já estabelecidas historicamente. O objetivo de utilizar este tipo de orçamento é de não trazer ineficiências que o orçamento histórico possa ter.

Para o orçamento da cooperativa já mencionado anteriormente, foi detectado que não possuem medidas para orçamento, esta medida refere-se a indicadores específicos para cada unidade de negócio, sendo assim, para elaboração do orçamento base zero, será necessário a utilização de indicadores, como taxa básica de juros (SELIC), expectativa futura da variação do dólar, necessário para as exportações feitas pela cooperativa, determinação de preços de compra e venda das commodities por ela utilizadas.

5.2 Conclusões

A presente pesquisa concluiu que independente do ramo de atividade, do tamanho da organização, o gerenciamento matricial de despesas pode contribuir por uma melhor rentabilidade empresarial. Tal afirmação se deve pelo fato da relevância informacional que a implantação traz junto à empresa.

Conclui-se que a necessidade de melhores resultados, a fim da publicação das demonstrações contábeis é fundamental, a cooperativa é uma empresa fechada, não tendo suas ações negociadas em bolsa de valores, porém seus cooperados têm como função vender e comercializar seus produtos, desta forma, os mesmos possuem necessidade de saber a atual situação contábil/financeira da cooperativa, definindo preços e decisões que poderão fazer a cooperativa expandir seus negócios.

A respeito da implantação do gerenciamento matricial de despesas, concluiu-se que a cooperativa deverá manter indicadores para definição dos orçamentos, sendo que o orçamento servirá como base para tomada de decisão dos gestores de pacotes e entidades, que por sua vez, terão como responsabilidade a geração de melhores resultados para os dispêndios/despesas incorridas nos períodos.

O acompanhamento do controle referente ao orçamento será de responsabilidade do controller, onde terá todas as informações suficientes para demonstrar ao conselho de administração, onde servirá como base para tomadas de decisões futuras.

5.3 *Recomendações*

O presente estudo buscou contribuir para o assunto de orçamento e planejamento, sendo assunto principal o “Gerenciamento Matricial de Despesas”, especificamente para uma cooperativa localizada nos Campos Gerais do Estado do Paraná.

Recomenda-se para futuros estudos, sendo como tema:

- Análise quantitativa da implantação de um Gerenciamento Matricial de Despesas;
- Realizar um estudo qualitativo das vantagens e desvantagens de um planejamento;
- Analisar a implantação de um gerenciamento matricial de despesas em empresas privadas em outro nicho de mercado.

REFERÊNCIAS

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário Empresarial**. Universidade Federal de Santa Catarina, 2003.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas 2003.

FERREIRA, Fernanda Baldasso; DIEHL, Carlos Alberto. **Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico**. Rio Grande do Sul, 2012.

GUINDANI, Maiquel Vinicius Fill; PINTO, Nelson Guilherme Machado. **Análise do Orçamento: O caso de uma cooperativa do Rio Grande do Sul**. Rio Grande do Sul, 2016.

MAGRO, Cristian Baú Dal; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. **Utilidade do Orçamento Empresarial sob a Ótica da Teoria da Dependência de Recursos**. Blumenau, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando César. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 2ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em 09 de Maio de 2018.

Resolução CFC nº 1.013, de 18 de Fevereiro de 2005. Aprova a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 10.8 – IT – 01 – Entidades Cooperativas. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1013.pdf>. Acesso em 15 de Maio de 2018.

SÁ, Carlos Alexandre. (2008): **O Gerenciamento Matricial de Despesas**. Disponível em: <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Gerenciamento-Matricial-de-Despesas.pdf>. Acesso em: 17 de Abril de 2018.

SEDOR, Ellen Kapp; DROZDA, Fabiano. **Aplicação e Análise do Método OBZ em Empresa do Ramo Alimentício**. Revista Produção Online, 2016.