

## GESTÃO MATRICIAL DE DESPESAS: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE COMPONENTES DE BORRACHA

*Dalmo Galvan*

*Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro*

*Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul*

### RESUMO:

A competitividade cada vez mais acirrada desafia as empresas a se reinventarem, constantemente, para se destacarem perante os concorrentes. E, para isso, recorrem a novas ferramentas de gestão, das quais uma das mais utilizadas para a tomada de decisão é o orçamento, o qual vem sendo reconstituído para corrigir os vícios do método tradicional. Este artigo tem como objetivo demonstrar através de um caso prático como o Orçamento Matricial pode ser estruturado nas organizações. Este é uma evolução do Orçamento Base Zero (OBZ), pois trabalha com definição de metas específicas por setor ao invés de analisar todas as atividades como sugerido pelo OBZ. O Orçamento Matricial pode ser uma poderosa ferramenta para o planejamento e para a gestão dos resultados através dos controles cruzados estabelecidos, do acompanhamento sistemático e da metodologia PDCA (Planejar, Fazer ou Agir, Checar, Agir). A metodologia utilizada no presente artigo pode ser caracterizada como estudo de caso. Alguns dos benefícios com uso do Orçamento Matricial: (i) conhecimento e gestão dos gastos da organização; (ii) maior envolvimento dos colaboradores com o processo orçamentário, através da definição de responsabilidades; (iii) redução de custos e auxílio aos gestores na tomada de decisão; e (iv) maior fluidez de informações em todos os níveis hierárquicos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Orçamento Matricial; Ferramenta de Gestão; Integração; Cultura Orçamentária.

### ABSTRACT

The increasingly fierce competitiveness challenges the company to reinvent themselves all the time to stand out against competitors, for that resort to new management tools. One of the tools used for decision-making is the budget, which has been reinvented to correct the defects of the traditional method. This article aims to demonstrate through a practical case as the matrix budget can be structured in organizations. The matrix budget is an evolution of zero-based budget (ZBB), because it works with setting specific targets by sector instead of analyzing all the activities as suggested by the ZBB. The matrix budget can be a powerful tool for planning and management of results through crossed controls established, systematic monitoring and PDCA methodology. The methodology used in this article can be characterized as a case study. Some of the benefits with the use of matrix budget: (i) knowledge and management of the organization expenses, (ii) greater involvement of employees with the budget process, by defining responsibilities, (iii) reducing costs and aid managers in making decision, (iv) greater fluidity of information of information on all levels.

**KEY WORDS:** Matrix Budget Management Tool; Integration; Culture Budget.

## 1. INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico mundial leva à necessidade de se entender que o sistema de gerenciamento, de qualquer entidade, requer a clara definição de seu processo de gestão, considerando, especialmente, a dinâmica de seus negócios, conforme Santos *et al* (2008). Padoveze e Taranto (2009) afirmam que é função do planejamento estratégico manter a competitividade e a continuidade da empresa.

Para Santos *et al* (2008), o processo de gestão pode ser sintetizado como um processo de controle do desempenho da empresa como um todo, cujo objetivo é o de garantir o cumprimento da missão e a continuidade da empresa. Com esse entendimento é que as empresas passam a desenvolver ferramentas de planejamento dentre elas o Orçamento Matricial.

Segundo Lunkes (2008), orçamento é a expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período, objetivando o alinhamento com a estratégia da empresa. Frezatti (2009), e Padoveze e Taranto (2009) destacam que o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa em um determinado período, através dela novas estratégias podem ser traçadas com maior conhecimento do negócio.

Nos últimos anos, com as constantes mudanças de cenário econômico e a velocidade nas inovações tecnológicas, fizeram com que o orçamento precisasse ser reinventado. Desta forma, novos modelos foram surgindo com o objetivo de melhorar a ferramenta de planejamento e controle. Cada organização deve avaliar qual o melhor modelo para o seu tipo de negócio e cultura organizacional.

Com a busca pela eficiência operacional e organizacional cada vez mais no DNA das organizações, surgiram dois métodos de orçamentação: o Orçamento Base Zero (OBZ) e o Orçamento Matricial. Os dois orçamentos têm em sua sistemática o objetivo de redução de custos nas organizações. O Orçamento Matricial se utiliza da lógica do PDCA (Planejar, Fazer, Checar, Agir) e do controle cruzado para melhoria do resultado. Nesse contexto, surge a seguinte questão problema: De que forma é possível estruturar um Orçamento Matricial em uma organização? Para respondê-la, o objetivo deste estudo é demonstrar como o Orçamento Matricial pode ser estruturado dentro das organizações, maximizando a eficiência da ferramenta. Para tanto irá se desenvolver uma pesquisa exploratória em uma indústria de componentes de borracha, utilizando-se como procedimento metodológico a técnica do Estudo de Caso.

Este artigo está estruturado em cinco partes. Nesta introdução são apresentados o objetivo e a estrutura da pesquisa. Na sequência os conceitos de orçamento são definidos, mais especificamente o Orçamento Matricial. A terceira parte destaca os procedimentos metodológicos, e a quarta seção analisa os resultados obtidos. Finaliza-se com as considerações finais da pesquisa.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com Wanzuit (2009), o alto grau de competição tornou necessários a flexibilidade e o poder de adaptação ao ambiente que as empresas atuam. Desta forma, as empresas buscaram no planejamento orçamentário as ferramentas para obter melhores resultados. O presente estudo irá analisar os conceitos de orçamento, detalhando o processo de Orçamento Matricial.

### 2.1. Conceitos de orçamento

Welsch (1983) define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa. O orçamento surgiu até antes do aparecimento do dinheiro (LUNKES, 2008). Os homens das cavernas foram os primeiros a utilizarem

as ferramentas com a finalidade de prever a necessidade de comida para os longos invernos.

Nas empresas privadas, o orçamento surgiu pela primeira vez na *Du Pont de Memours*, em 1919. No Brasil passou a ser utilizado a partir de 1940, mas seu apogeu foi a partir de 1970, quando as empresas passaram a adotá-lo com maior frequência (ZDANOWICZ, 1984).

De acordo com Boisvert (1997 apud LUNKES, 2008), orçamento é um conjunto de previsões quantitativas apresentadas de forma estruturada. Brookson (2000 apud LUKES, 2008), por sua vez, diz que os orçamentos são essenciais para o planejamento e para o controle da empresa, eles coordenam as ações dos líderes e conferem autoridade ao gestor, com a definição de metas claras. No Quadro 1, estão listados os seis principais objetivos do orçamento, segundo Brookson (2000 apud LUKES, 2008).

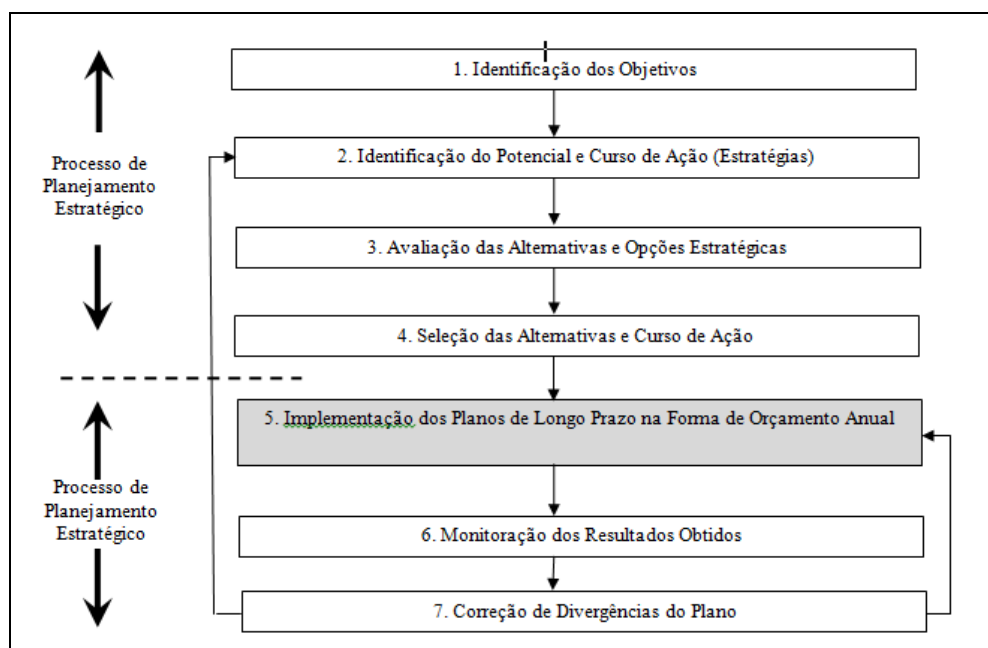
*Quadro 1. Os seis objetivos principais do orçamento*

<b>Objetivos</b>	<b>Descrição</b>
<b>Planejamento</b>	Auxiliar a programar as atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
<b>Coordenação</b>	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência das ações.
<b>Comunicação</b>	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
<b>Motivação</b>	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam as metas pessoais e as da empresa.
<b>Controle</b>	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde se fizer necessário.
<b>Avaliação</b>	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2000 apud LUNKES, 2008)

Como qualquer instrumento de gestão, o orçamento tem como ponto de partida os objetivos constantes da estratégia (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Na Figura 1 são apresentados os passos para elaboração e para a implementação do planejamento estratégico (LUNKES, 2008).

*Figura 1. Passos na elaboração e implementação do planejamento estratégico*



Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Lunkes (2008)

As principais vantagens do uso do orçamento, segundo Padoveze e Taranto (2009), são:

- a) A formalização do planejamento;
- b) Estruturação para avaliação do desempenho; e
- c) Coordenação dos esforços dos administradores com relação aos objetivos da organização e seus objetivos individuais.

Lunkes (2008) menciona outras vantagens ao uso do orçamento nas organizações:

- a) Exige prévia definição de objetivo e diretrizes para as unidades de responsabilidade;
- b) Força a comunicação em todos os níveis da organização; e
- c) Visão sistêmica das operações.

Como limitações do orçamento identificadas nas organizações, Lunkes (2008) cita as seguintes características:

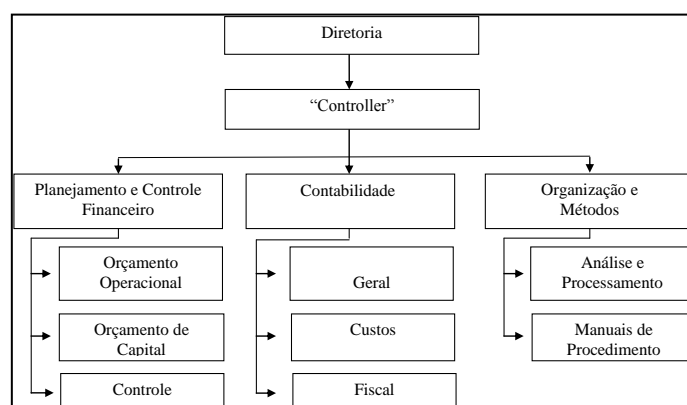
- a) Inflexibilidade do processo orçamentário;
- b) Tempo de execução/elaboração muito longo;
- c) Desmotivação dos colaboradores.

Padoveze e Taranto (2009) citam ainda como elementos presentes na caracterização do orçamento:

- a) Extrema dificuldade para obtenção dos dados para previsões;
- b) Tecnologias de informação inadequadas; e
- c) Ferramental ineficiente para processo de gestão.

Zdanowicz (1984, p. 30) defende a estrutura organizacional, apresentada na Figura 2, como a adequada para o Sistema Orçamentário:

*Figura 2: Estrutura organizacional para o Sistema Orçamentário*



Fonte: Zdanowicz (1984, p. 30)

Para Welsch (1983, p. 65): “[...] devem ser estabelecidas bases para o planejamento e controle de resultados, observando alguns passos para que a empresa esteja a utilizar programa de planejamento e controle de resultados”. As premissas básicas, referidas pelo autor, são as seguintes:

- a) Comprometimento da alta administração com o conceito geral de planejamento e de controle de resultados;

- b) Identificar e avaliar as características da empresa e do meio que esta atua, buscando informações internas e externas, para que haja relevância nas decisões que serão tomadas e que o programa de planejamento e controle de resultados se torne prático e eficaz;
- c) A avaliação da estrutura organizacional e das atribuições de responsabilidades administrativas é importante para que o trabalho de planejamento e de controle se torne eficaz;
- d) Exame e reorganização do sistema contábil, para que os responsáveis administrativos forneçam dados inteiramente úteis para fins de planejamento e avaliação do desempenho;
- e) Deve ser formulada uma política, em relação às dimensões de tempo que serão utilizadas no planejamento e no controle de resultados;
- f) Deve ser estabelecido um programa de educação orçamentária para familiarizar todos os níveis administrativos com:
  - i. As finalidades do programa;
  - ii. Modo de funcionamento, incluindo as diretrizes básicas para a sua administração; e
  - iii. A responsabilidade de cada nível administrativo no âmbito do programa e as maneiras pelas quais esse poderá facilitar o desempenho das funções de cada administrador.

Para que orçamento cumpra seu papel na organização, são necessárias no mínimo três condições:

- a) *Estrutura organizacional definida*: A empresa deve definir a estrutura organizacional com as seguintes especificações:
  - i. Níveis hierárquicos existentes;
  - ii. Interdependência dos órgãos subordinados;
  - iii. Linhas de comunicação de ascendentes e dependentes; e
  - iv. Delegação de autoridade e cobrança de responsabilidades.
- b) *Contabilidade aberta e informatizada*: O centro de informações da empresa encontra-se na contabilidade, para onde convergem todos os dados operacionais e atos e fatos administrativos. Originando-se sua importância para o controle orçamentário, pois tem o objetivo de representar informações constantes e atualizadas a fim de garantir o controle da execução do orçamento;
- c) *Fixação dos objetivos da empresa*: A finalidade do orçamento é atingir objetivos e metas estabelecidos pela empresa, mas a fixação desses é tarefa difícil. A responsabilidade fica a cargo da alta administração, que capta informações do mercado. Os objetivos e metas a serem fixados são:
  - i. Taxa de retorno sobre o investimento;
  - ii. Sua participação no mercado global;
  - iii. Maximização do lucro; e
  - iv. Atendimento a uma necessidade social.

Como as essas três condições, a execução do trabalho dentro da organização fica mais fácil, pois uma vez que os níveis hierárquicos estejam bem definidos, não há sobreposição de funções ou atividades. A busca das informações para construção e acompanhamento do orçamento, quando há um sistema integrado e um plano de contas bem definido, reduz o tempo de trabalho proporcionando maior tempo para análises, e por último, a definição de objetivos claros e diretos definirá o rumo que deve ser seguido.

## 2.2. Orçamento matricial

Para Santos *et al* (2008), Orçamento Matricial é um método de gestão que está sendo utilizado

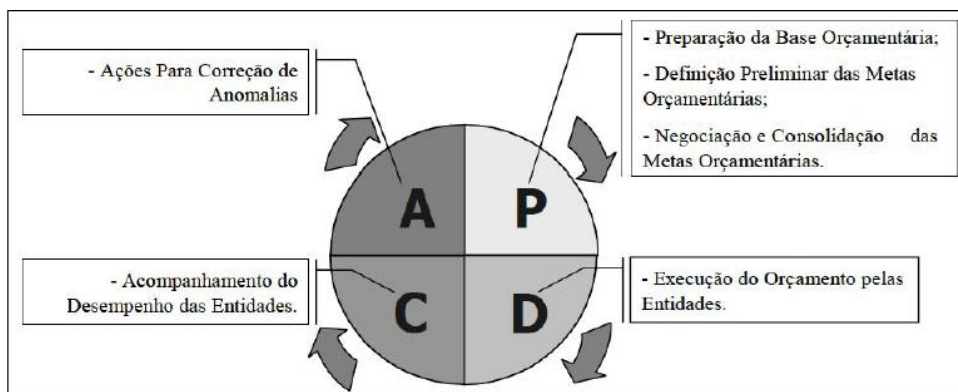
pelas empresas, sendo recomendado àquelas dispostas a gerenciar diariamente seus custos. A utilização correta deste orçamento auxiliará a organização a se tornar mais competitiva no mercado, em termos de preço, qualidade e serviço ao ofertar seus produtos.

A Gradus Consultoria entende que Orçamento Matricial é um processo eficiente para elaboração e controle de despesas fixas. Com a sua implantação, é possível reduzir as despesas fixas de forma sustentável, eliminando os vícios dos processos tradicionais de orçamentação. Essa Consultoria concorda que, com este novo processo, as diversas áreas de uma empresa passam a ter metas de despesas baseadas em comparações internas e externas (*benchmarks*). Estimula-se, assim, a identificação e a disseminação de melhores práticas dentro da empresa.

Santos *et al* (2008) estabelecem que o Orçamento Matricial é um modelo válido para uma melhor elaboração e para um melhor acompanhamento do orçamento de uma empresa, e apresenta elementos internos que melhoram a qualidade da gestão, incrementando objetividade e participação (PDCA). O autor Bezerra (2014) argumenta que o PDCA visa controlar e melhorar os processos e produtos de uma forma contínua, uma vez que atua como um processo que não possui intervalos, nem interrupções. Destacam-se como finalidades do PDCA a celeridade e o aperfeiçoamento dos processos de uma empresa, identificando as causas de seus problemas e implementando soluções para os mesmos.

As etapas do Orçamento Matricial podem ser adaptadas ao ciclo PDCA, conforme apresentado na Figura 3.

Figura 3. Orçamento Matricial adaptado ao PDCA



Fonte: Adaptado pelo autor de Bezerra (2014)

As quatro etapas do PDCA estão apresentadas no Quadro 2.

*Quadro 2. Solução de problemas através do ciclo PDCA*

<b>Etapa</b>	<b>Objetivo</b>
P ( <i>Plan</i> = Planejar)	Identificação do Problema: definir claramente o problema e reconhecer sua importância.
	Análise do Fenômeno: investigar as características específicas do fenômeno.
	Análise do Processo: descobrir as causas fundamentais.
	Plano de Ação: conceber um plano para bloquear as causas fundamentais
D ( <i>Do</i> = Executar)	Execução: Bloquear as causas fundamentais.
C ( <i>Check</i> = Verificar)	Verificação: verificar se o bloqueio foi efetivo.
A ( <i>Action</i> = Atuar)	Padronização: Prevenir contra o reaparecimento do problema.
	Conclusão: Recapitular todo o processo de solução do problema para trabalhos futuros.

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Bezerra (2014)

O Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) consiste em uma estrutura de planejamento e controle de despesas com o respectivo desmembramento em Contas e Subcontas Contábeis para apuração e acompanhamento. Na literatura acadêmica são poucos os trabalhos que tratam especificamente do GMD. Na busca literária para confecção da proposta a ser aplicada na empresa e elaboração deste trabalho, foram encontrados alguns artigos e manuais que descrevem a sistemática do GMD (INDG, 2008; SEPLAG, 2007; SÁ, 2008 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010), havendo uma predominância de trabalhos aplicados em instituições governamentais.

A partir da análise do trabalho de Pyhrr (1981 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010), é possível identificar o Orçamento Matricial como uma evolução do OBZ ao incorporar técnicas e mecanismos que tornam o processo mais dinâmico.

O Orçamento Matricial esta apoiado em três definições de variável de análise, pacotes e entidade, as quais são descritas nas próximas subseções (PADOVEZE; TARANTO, 2009). Variável de análise é uma conta contábil ou um grupo de contas homogêneas relativas aos lançamentos que as originam. Por exemplo, as várias contas que recebem lançamentos dos encargos de folha podem ser agrupadas em uma variável denominada 'Encargos de Folha', conforme apresentado no Quadro 3.

*Quadro 3. Agrupamento de Variável Orçamentária*

<b>Conta Contábil</b>	<b>Variável de Orçamento</b>
FGTS	<b>Encargos de Folha</b>
INSS	
SENAI	
SESI	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Os pacotes são agrupamentos de variáveis de análise relacionadas ao mesmo tema. Por exemplo, despesas de pessoal. No Quadro 4 estão apresentados as contas que representam o agrupamento de contas que compõem o Pacote de "Despesas de Pessoal".

*Quadro 4. Pacote de Despesas*

<b>Conta Contábil</b>	<b>Pacote</b>
13º Salário	<b>Despesas de Pessoal</b>
Adicional Noturno	
Aviso Prévio / Indenizações	
Estágio Remunerado	
Férias	
FGTS	
INSS	
Salários	
Senai	
Sesi	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

A entidade é o menor nível no qual serão realizados levantamentos de dados, conforme Quadro 5. 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.

*Quadro 5. Entidade Orçamentária*

<b>Centro de Custos</b>	<b>Entidade Orçamentária</b>
Linha de Produção 1	<b>Linha de Produção</b>
Linha de Produção 2	
Linha de Produção 3	
Linha de Produção 4	

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Mas o que essas definições têm a ver com o conceito de controle matricial? Tudo, afinal o controle matricial possui este nome porque, para a elaboração do orçamento e posterior acompanhamento, é realizado o cruzamento de pacotes e entidades em uma matriz. Por exemplo, as despesas de viagens do departamento comercial, além de controladas pelo gestor desse departamento, são controladas pelo gestor da despesa de viagem da empresa, formando um cruzamento que gera maior controle e redução de gastos (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

O modelo de gerenciamento matricial apresenta uma novidade conceitual ao propor que, além do gerenciamento de coluna (Gestor de Entidade), haja um gerenciamento de cada linha (Gestor de Pacote), independentemente da responsabilidade primária atribuída a cada gestor de coluna (PADOVEZE; TARANTO, 2009). E, conforme este autores, tem-se:

- a) O gestor de coluna (Gestor de Entidade), responsável pela peça orçamentária de seu departamento ou de sua atividade, tem que responder por todas as contas contábeis de despesa de sua área; e
- b) O gestor de linha (Gestor de Pacote), designado pela empresa para ser o responsável por determinada conta contábil, deve responder à empresa por esta conta.

O Gestor de Pacote é o responsável direto pelo resultado de uma determinada Família de Despesa (INDG, 2008 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010). Suas principais atribuições são:



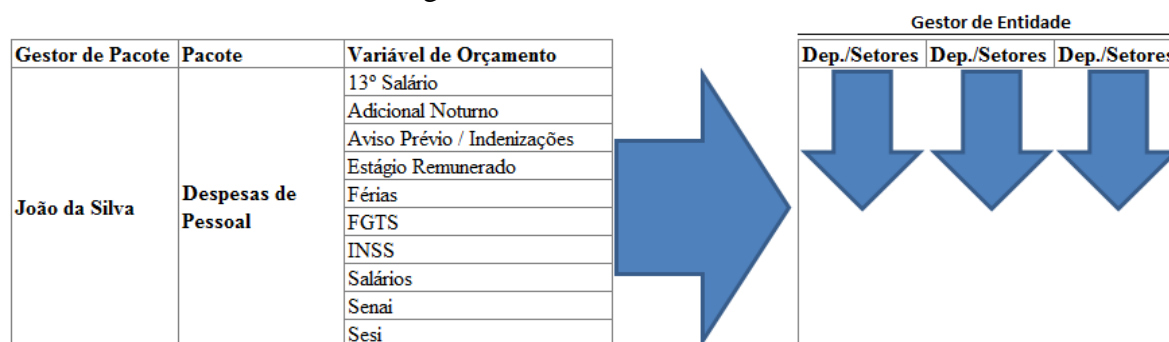
- a) Analisar detalhadamente o conteúdo de sua Família de Gastos nos diversos Centros de Custo;
- b) Definir parâmetros e agrupamentos para cada subitem de despesa de sua responsabilidade;
- c) Definir metas preliminares com base nas comparações entre as unidades;
- d) Estabelecer procedimentos de gasto das contas contábeis sob sua responsabilidade;
- e) Negociar as metas junto aos Centros de Custo;
- f) Elaborar e executar os planos de ação;
- g) Identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios;
- h) Solicitar os relatórios detalhados de desvios das despesas à equipe; e
- i) Realizar reuniões formais para apresentação dos Relatórios de Desvios, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas.

O Gestor de Entidade (Centro de Custo) é o funcionário responsável pelo resultado da unidade organizacional sob seu comando, recebendo o auxílio de um Coordenador de Pacote (pessoa de sua área, nomeada para auxílio no gerenciamento das despesas), quando aplicável (INDG, 2008 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010). Suas principais atribuições são:

- a) Atuar no alcance das metas relativas à sua entidade;
- b) Identificar as unidades e despesas que apresentaram desvios;
- c) Solicitar os Relatórios de Desvio, com análise por subitem de despesa;
- d) Realizar a reunião formal para apresentação do Relatório de Desvio, verificando a correta identificação da causa e a consistência das contramedidas; e
- e) Elaborar e executar os planos de ação.

Definidas as atribuições do Gestor de Pacote e do Gestor de Entidade podemos definir um modelo de gestão cruzada, conforme demonstrado na Figura 4.

Figura 4. Modelo Gestão cruzada



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

O processo de elaboração do Orçamento Matricial ocorre em cinco etapas, descritas no Quadro 6, de acordo com INDG (2008 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010).

*Quadro 6. As cinco etapas da elaboração do orçamento Matricial*

<b>1ª Etapa:</b> Preparação da base orçamentária	Definição da estrutura da matriz, obtendo-se dados do sistema contábil; Definição dos pacotes e entidades e nomeação dos gestores.
<b>2ª Etapa:</b> Preparação para definição preliminar das metas orçamentárias	Definição dos critérios para orçamentação; Definição dos indicadores, parâmetros e clusters; Coleta de dados para definição das metas; Treinamento dos gestores previamente definidos.
<b>3ª Etapa:</b> Definição preliminar das metas	Identificação das oportunidades de redução de custos; Elaboração da lista de ações propostas.
<b>4ª Etapa:</b> Negociação e consolidação das metas	Discussão e validação das metas preliminares; Negociação das metas entre os donos de pacote e os gestores de área; Realização dos ajustes, construção das matrizes de metas consolidadas e a elaboração dos planos de ação para alcançá-las.
<b>5ª Etapa:</b> Preparação dos instrumentos de acompanhamento	Análise do orçamento, comparando-se o realizado com o planejado; Definição de ferramentas para a avaliação de desempenho.

Fonte: adaptado pelo autor a partir de INDG (2008 apud MARÇOLA; DE ANDRADE, 2010)

Segundo Wanzuit (2009), os benefícios alcançados são:

- a) Melhor conhecimento das despesas;
- b) Estímulo à equipe no atingimento de metas;
- c) Redução de gastos através da melhoria de processos; e
- d) Reconhecimento do funcionários através da meritocracia.

Sanvicente e Santos (1994) afirmam que, para fazer o acompanhamento dos objetivos e metas definidos pela organização, são necessárias duas características: definição de uma data para atingimento do resultado e a quantificação do objetivo, isto é, o este deve ser valor numérico e ter uma data limite para que o resultado seja alcançado.

### **3. METODOLOGIA E EMPRESA OBJETO DE ESTUDO**

Com relação aos procedimentos utilizados para a busca de informações referente ao caso analisado, esta pesquisa pode ser caracterizada como um estudo de caso. Este consiste em possibilitar uma compreensão em profundidade dos dados analisados. Para YIN (2001, p. 32), o estudo de caso é a investigação empírica que averigua um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos, e no qual múltiplas fontes de evidência são utilizadas.

A empresa objeto deste estudo atua no mercado desde 1974 e tem sua matriz no interior do Rio Grande do Sul. Possui um parque fabril composto por 2 (duas) plantas industriais, um escritório administrativo na Capital do Rio Grande do Sul, além de escritórios comerciais em todo país e no exterior. Emprega aproximadamente 4.000 funcionários, e uma cadeia de fornecedores. O sistema de produção segue um planejamento de acordo com a sinalização de vendas da área comercial. Desta forma, a produção é realizada por lotes para atender as vendas e as políticas de estoque da empresa.

Em 1997 a empresa sofreu uma grande explosão de crescimento e os investimentos em tecnologia e expansão do parque fabril para melhorar suas operações foram expressivos. Com o

objetivo de melhorar seus resultados ante o mercado competitivo e alavancar ainda mais seus resultados, passou a estudar formas, através do Departamento de Controladoria, de maximizar os ganhos e melhorar o desempenho. O objetivo principal foi criar um ambiente que motivasse toda a companhia para um sentimento de dono do processo. Foi nesse momento que a empresa optou pela Gestão Matricial de Despesas.

O modelo de Gestão de Despesas utilizado até aquele momento apresentava uma série de deficiências, tais como:

- a) A base orçamentária era gerada pela controladoria (de forma centralizada);
- b) A divulgação do orçamento não era clara;
- c) Cobrança de cumprimento de metas aos gestores que nem haviam participado da orçamentação;
- d) Foco total no controle de verbas orçamentárias;
- e) Dificuldade em se obter as informações de forma rápida; e
- f) Inexistência de um orçamento por conta (sintético).

A partir deste diagnóstico foram ouvidos todos os gestores da empresa para captura das necessidades e dificuldades individuais, com o objetivo de refletir, a partir do modelo, o que a empresa esperava e o que os gestores necessitavam.

#### **4. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A seguir, será detalhado o passo a passo para a implantação do modelo de Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) e os resultados obtidos com a sua implementação.

##### **4.1. Preparação da base orçamentária**

O início do processo foi definido de cima para baixo (*top-down*), ou seja, a partir da diretoria para a operação. A necessidade de implementação de um modelo mais transparente, iniciou com o descontrole que empresa vivia naquele momento. A alta diretoria optou pelo Orçamento Matricial pela necessidade de obter recursos em caixa a fim de suportar as necessidades de investimentos.

A primeira demanda foi a definição da equipe responsável pelo processo orçamentário. Com o envolvimento desses colaboradores e exclusividade dos mesmos, o processo tornou-se mais confiável, já que eles estavam mais familiarizados com os gastos da companhia.

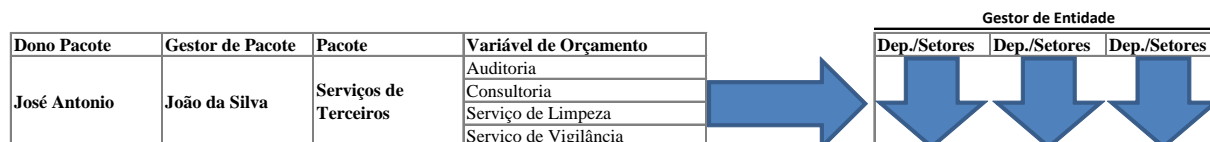
O passo seguinte foi de análise dos dados contábeis, contas e centros de custos. As contas de mesma natureza de despesa foram agrupadas em um mesmo pacote. Criadas as entidades orçamentárias (agrupamento de Centros de Custos) com a revisão de todos os centros de custos que a compunha. Com as análises realizadas foram definidos os pacotes e as entidades da companhia.

##### **4.2. Preparação para implantação do orçamento matricial**

Para que o Orçamento Matricial tivesse aderência em todos os níveis, realizou-se o lançamento do projeto para toda a gestão da companhia contando com a presença dos acionistas. O próximo passo foi a divulgação para todos os níveis da companhia, sendo realizados treinamentos para todas as unidades, quando foram apresentados os conceitos do Orçamento Matricial e os objetivos da implantação.

Definiram-se os Donos e os Gestores de Pacote, uma vez que os gestores de entidade são os próprios gestores dos centros de custo. O controle cruzado foi definido através dos Gestores de Pacote com a entidade. A Figura 5 representa um modelo de cruzamento.

Figura 5. Modelo Gestão cruzada



Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Com a matriz de controle cruzado definida, a etapa seguinte é a definição dos papéis e responsabilidades de cada envolvido no processo de Gestão Orçamentária. Na próxima subseção serão descritos os papéis e as responsabilidades dos Donos de Pacote, dos Gestores de Pacote e dos Gestores de Entidade.

A seguir descreve-se os papéis e responsabilidades no processo de gestão orçamentária.

Os Donos de pacote têm grande importância no processo de Gestão Orçamentária, dentre suas atribuições estão:

- Definir regras e metas e divulgá-las através das Diretrizes Orçamentárias;
- Defesa de pontos de vista: ser rígido na defesa das regras e metas estabelecidas;
- Justificar anomalias ocorridas no seu pacote nas reuniões de resultado da diretoria;
- Aprovar o orçamento do seu pacote e todas as exceções às regras e metas;
- Cobrar das entidades justificativas pelo não cumprimento de metas e regras definidas nas Diretrizes Orçamentárias;
- Acompanhar planos de ação e iniciativas futuras; e
- Aprovar riscos e oportunidades do seu pacote junto a Presidência;

Com o objetivo de dar mais poder de decisão e pela responsabilidade definida aos Donos de Pacote, normalmente este papel é ocupado pelos Diretores da companhia.

Os Gestores de pacote, além das atividades de suas responsabilidades, são o elo de ligação entre Donos de Pacote e Gestores de Entidade. Suas principais funções são:

- Selecionar os melhores indicadores para cada categoria de despesas;
- Identificar melhores práticas e *benchmarks* e definir metas;
- Preparar as regras para utilização de recursos (Diretrizes Orçamentárias);
- Contatar donos de entidade para revisão de orçamentos propostos;
- Aprovar com Dono do Pacote o orçamento do seu pacote e todas as exceções as regras e metas;
- Verificar a aderência das entidades às Diretrizes Orçamentárias e entender as variações;
- Iniciar ciclos de melhoria (identificar novas tecnologias, fornecedores, etc.);
- Acompanhar Planos de Ação e Iniciativas;
- Justificar as anomalias ocorridas no seu pacote durante as reuniões de Gestão de Despesas e envolver os donos de entidade quando necessário; e
- Fornecer bases de despesas, contemplando ajustes orçamentários aprovados (Riscos, Oportunidades, Realocações).

O contato com o Departamento de Orçamento é importante para a definição e orientação das metas e objetivos da corporação.

O gestor de entidade é o primeiro nível dentro processo orçamentário, desta forma o Gestor de Pacote e Departamento de Orçamento devem manter contato permanente para garantir que ele cumpra

seu papel, conforme as funções que seguem:

- a) Garantir que o orçamento elaborado esteja em acordo com as regras determinadas nas Diretrizes Orçamentárias: sempre que isso não for possível justificar a exceção e dar todos os subsídios necessários que o gestor de pacote precisar para que esse orçamento seja aprovado;
- b) Garantir que o orçamento seja respeitado e que os recursos da companhia estejam sendo gastos de acordo com as regras determinadas nas Diretrizes Orçamentárias: sempre que o orçamento não for cumprido realizar justificativas e planos de ação corretivo;
- c) Ser comprometido com o processo e cronogramas: alocação de tempo e recursos suficientes para montagem e execução adequada do orçamento;
- d) Ter conhecimento dos centros de custos que fazem parte da Entidade: revisar e validar metas e realizado para a Entidade com propriedade;
- e) Acompanhar mensalmente a execução orçamentária;
- f) Elaborar planos de ação para mitigação do risco e captura de oportunidades;
- g) Apontar riscos e oportunidades; e
- h) Apresentar mensalmente na reuniões com seu Diretor a execução orçamentária das Entidades sob sua responsabilidade.

Para que o Gestor de Entidade cumpra seu papel com máxima eficácia, é de grande valia o seu envolvimento através do Gestor de Pacote na construção das bases orçamentárias.

### 4.3. Implementação e acompanhamento do orçamento matricial

O desenvolvimento do processo desde a definição das premissas e cenários até a apreciação ao Conselho de Administração é apresentado na próxima subseção. Com a aprovação do orçamento, inicia-se uma nova etapa: o acompanhamento.

Na Figura 6, tem-se a reprodução do cronograma com as atividades, responsável e datas macro do processo, para atendimento ao Conselho de Administração.

*Figura 6. Cronograma*

ATIVIDADE	RESPONSÁVEL	3º TRIM						4º TRIM					
		JUL		AGO		SET		OUT		NOV		DEZ	
		1ºQ	2ºQ	1ºQ	2ºQ	1ºQ	2ºQ	1ºQ	2ºQ	1ºQ	2ºQ	1ºQ	2ºQ
Premissas / Cenários	Presidência + Diretorias												
Definição de Metas e Diretrizes por Pacote	Donos e Gestores de Pacote												
Orçamentação de Volumes e Preços	Planejamento de Mercado												
Orçamentação volumes de Produção por Unidade	Planejamento de Produção												
Orçamentação Receita Bruta / Líquida	Planejamento Financeiro												
Volumes de entrega e transferência	Planejamento Logístico												
Treinamento Orçamentário - Apresentação de Cenários, Premissas e Metas	Planejamento Orçamentário												
Período de orçamentação	Gestores de Entidade												
Validação dos valores propostos pelos Gestores de Entidade	Donos e Gestores de Pacote												
Consolidação da base	Planejamento Orçamentário												
Apresentação dos resultados para Diretoria	Diretoria de Planejamento e Orçamento												
Ajustes de Cenário e Metas	Diretoria de Planejamento e Orçamento												
Apreciação ao Conselho de Administração	Diretoria de Planejamento e Orçamento												

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Conforme apresentado no cronograma, o processo orçamentário tem início em julho do ano

corrente e se estende até a primeira quinzena de dezembro do mesmo ano. O desenvolvimento das atividades tem como meta atender a interdependência entre elas.

Neste período é necessário uma grande interação entre Planejamento Orçamentário (responsável pelo processo) e as demais áreas, com o objetivo de ter-se maior aderência às premissas e diretrizes definidas pela Presidência, pelos Donos e Gestores de Pacote. Outro desafio é manter todos os envolvidos focados no mesmo intento e comprometidos com os prazos definidos, para que isso aconteça, a interatividade é fundamental.

A equipe de Planejamento Orçamentário deve identificar quais pacotes apresentam maior potencial de ganho, ou seja, pacotes que concentrem grande volume de movimentações. O exemplo de divisão que pode ser adotada está indicado na Tabela 1.

Tabela 1. Dispersão das despesas

Critério	Classificação dos pacotes	Dispersão do real em relação ao orçamento acumulado (%)					
		Jan - Feb	Mar - Abr	Mai - Jun	Jul - Ago	Set - Out	Nov - Dez
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Número elevado de lançamentos</li> <li>• Alta previsibilidade</li> <li>• Baixa discricionariedade*</li> </ul>	Baixa Dispersão <ul style="list-style-type: none"> <li>• Logística</li> <li>• Pessoal Indireto</li> <li>• Veículos</li> <li>• Utilidades</li> <li>• Telecom</li> <li>• Desp. Banc. e Seguros</li> <li>• Aluguéis</li> </ul>	5%	5%	4%	2%	1%	0%
	Média Dispersão <ul style="list-style-type: none"> <li>• TI</li> <li>• Serviços de Terceiros</li> <li>• Despesas Gerais</li> <li>• Horas Extras</li> <li>• Vendas e Marketing</li> </ul>	10%	10%	8%	4%	2%	0%
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Número reduzido de lançamentos</li> <li>• Baixa previsibilidade</li> <li>• Alta discricionariedade*</li> </ul>	Alta Dispersão <ul style="list-style-type: none"> <li>• Manutenção</li> <li>• Assuntos Institucionais</li> <li>• Jurídico</li> <li>• Viagens</li> </ul>	15%	15%	12%	6%	3%	0%

\* Baixa: pouca liberdade para decidir sobre os gastos; Alta: maior liberdade para decidir sobre os gastos

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Com o processo sendo conduzido de forma próxima, com os envolvidos e com a devida identificação dos pontos de oportunidades, a implementação do Orçamento Matricial trouxe ganhos significativos e eliminação de vícios que se perpetuavam na corporação.

Com as bases orçamentárias aprovadas, tem-se o início da segunda etapa do Orçamento Matricial: o acompanhamento. São realizadas reuniões mensais para acompanhamento e apresentação dos planos de ação pelos Donos e Gestores de Pacote.

Na reunião mensal são discutidas as variações apresentadas nos pacotes e identificados os riscos e oportunidades para tendência de fechamento do ano. Para mitigar os riscos e disponibilizar as oportunidades, os gestores de pacote devem realizar planos de ação, identificando responsáveis e o prazo para realização.

A seguir apresenta-se o modelo de identificação das variações, ferramenta disponibilizada aos gestores de pacote a fim de criarem um padrão.

Na Tabela 2 são apresentadas as variações de orçamento versus realizado para o Pacote de Logística na visão de resultado mensal.

Tabela 2. Acompanhamento Orçado versus Realizado Pacote

Resultado Mensal				
Pacote	Orçamento	Realizado	Real X Orçamento	% Real X Orçamento
Logística	5.620	6.431	810	14%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

O pacote tem um previsão orçamentária de R\$5.620, e realizado de R\$6.431, apresentando uma variação de R\$810 além do orçado ou 14% de variação. Apresenta-se, na Tabela 3, a visão do pacote com a abertura por contas que o compõe.

Tabela 3. Acompanhamento Orçado versus Realizado por conta

Logística Contas	Janeiro			
	Orçamento	Real	Real x BP	%
Frete Entrega	4.386	4.845	459	10,5%
Serviço de Carga e Descarga	74	87	14	18,6%
Transferência de Produtos	1.161	1.498	338	29,1%
<b>TOTAL</b>	<b>5.620</b>	<b>6.431</b>	<b>810</b>	<b>14,4%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

O Pacote apresentou uma variação de R\$810, ou 14% versus o orçamento, sendo a conta de Frete a que apresentou maior variação, com R\$459, seguido pela Transferência de Produtos, com R\$338.

Apresentam-se as 10 entidades com maior estouro versus orçamento para o pacote de Logística, conforme Tabela 4.

Tabela 4. Acompanhamento Orçado versus Realizado 10 entidades com maior estouro

Logística Entidade	Janeiro			
	Orçamento	Real	Real x BP	%
Entidade "A"	1.700	2.280	580	34,1%
Entidade "B"	210	480	270	128,2%
Entidade "C"	179	310	131	73,2%
Entidade "D"	215	343	128	59,7%
Entidade "E"	247	283	36	14,5%
Entidade "F"	77	104	27	35,7%
Entidade "G"	159	186	26	16,6%
Entidade "H"	164	187	23	13,8%
Entidade "I"	141	158	16	11,6%
Entidade "J"	184	199	15	8,1%
<b>Total</b>	<b>3.277</b>	<b>4.529</b>	<b>1.252</b>	<b>38,2%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Dentre as 10 entidades com maior estouro, a entidade "A" foi a que apresentou maior distorção, com variação de R\$M580, representando 46% do total do estouro nas 10 entidades.

Na Tabela 5 estão sendo indicadas as 10 entidades com maior economia versus orçamento para o pacote de Logística.

*Tabela 5. Acompanhamento Orçado versus Realizado 10 entidades com maior economia*

Logística	Janeiro				
	Entidade	Orçamento	Real	Real x BP	%
Entidade "K"		1.363	1.190	-173	-12,7%
Entidade "L"		340	206	-134	-39,5%
Entidade "M"		91	-	-91	-100,0%
Entidade "N"		198	177	-21	-10,6%
Entidade "O"		20	-	-20	-100,0%
Entidade "P"		166	153	-13	-7,7%
Entidade "Q"		-	6	-6	0,0%
Entidade "R"		103	98	-5	-4,6%
Entidade "S"		2	1	-1	-37,2%
Entidade "T"		-	0	-0	0,0%
<b>Total</b>		<b>2.282</b>	<b>1.819</b>	<b>-463</b>	<b>-20,3%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Na posse das informações acima o Gestor de Pacote poderá gerar os planos de ação necessários ao pacote, identificando os responsáveis pela execução dos mesmos. Neste modelo de acompanhamento é necessário o comprometimento de cada envolvido com os prazos e na identificação das causas das variações.

A utilização do Orçamento Matricial apresentou significativa redução das despesas da companhia em relação ao modelo anterior. As reduções se perpetuaram, sendo toda economia utilizada para dar sequência aos investimentos, para aumentar a capacidade e o desenvolvimento de novos produtos da entidade.

A descentralização do processo permitiu à empresa obter ganhos em suas diversas áreas Com a disseminação da cultura orçamentária, a colaboração no processo passou a ser identificada em todos os níveis hierárquicos, acarretando na obtenção de ganhos em áreas que, nas análises centralizadas, passavam despercebidas.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A perspectiva tradicional de planejamento e controle orçamentário dificulta o direcionamento de ações proativas que conduzem a ações gerenciais que possibilitam a consecução dos resultados. Desta forma, o atendimento das metas e objetivos traçados no plano estratégico da empresa fica comprometido devido à postura estática e limitada e a medições superficiais realizadas em períodos muito espaçados, muitas vezes pós-fato.

Neste sentido, o adequado desenho e a implantação de um Orçamento Matricial trouxeram ganhos significativos ao propiciar uma estrutura dinâmica, detalhada e sistemática, que motiva a realização de ações proativas no planejamento e no controle orçamentário. O aspecto fundamental para o sucesso do Orçamento Matricial é o engajamento de todos os gestores, independentemente do nível hierárquico. Isto ocorre em função da necessidade de mudança no comportamento e no trato com as



despesas, buscando a preservação do caixa da empresa, propiciando a disponibilização de recursos para investimentos que levem a um incremento no seu nível de competitividade.

Um passo importante é a integração do planejamento e do controle orçamentário a um sistema de indicadores de desempenho, tendo em vista a característica complementar existente nos processo de medição de desempenho organizacional, ou seja, as métricas se complementam para orientar uma visão abrangente do negócio. Aspecto que pode ser mais bem tratado em trabalhos futuros sobre o tema.

Algumas limitações deste trabalho devem ser registradas, como o fato de ser um estudo de caso único, de especificidades de tamanho (grande empresa) e setor (industrial mecânico). Destaca-se que o Orçamento é uma peça empresarial que necessita ser aprimorada nas organizações em termos gerenciais. Para que o controle orçamentário seja eficiente, uma vez que a eficácia não é uma atribuição somente do controle, deve-se abranger aspectos gerenciais que complementam o Orçamento. Assim destaca-se como limitação deste estudo o fato de que estes aspectos não foram avaliados nesta pesquisa. Neste sentido, sugere-se como estudos futuros que se desenvolva um aprofundamento, buscando como escopo novas linhas de pesquisa agregando mais controle gerencial ao Orçamento na organização. Ainda mais que os resultados apresentados na empresa estudada demonstram excelentes oportunidades para que o processo de controle orçamentário seja melhor desenvolvido. Além de que potencializa uma contribuição significativa para a preservação de caixa, tendo como base a representatividade da área de operações no que se refere ao volume de despesas.

## REFERÊNCIAS

- BEZERRA, F. (2014): *Ciclo PDCA – conceito e aplicação* (guia geral). PA – Portal Administração. Disponível em: <<http://www.portal-administracao.com/2014/08/ciclo-pdca-conceito-e-aplicacao.html>>. Acesso em: 14 mar. 2015.
- CONSULTORIA DE GESTÃO-GRADUS (2015): *Site oficial da empresa*. Disponível em: <<http://www.gradusconsultoria.com.br/o-que-fazemos/orcamento-matricial>>. Acesso em: 14 mar. 2015.
- Disponível em: <<http://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&q=+Proposta+de+uma+sistem%C3%A1tica+de+apoio+%C3%A0+implementa%C3%A7%C3%A3o+do+or%C3%A7amento+matricial+%3A+o+caso+de+uma+ind%C3%BAstria+de+alimentos+&btnG=&lr=>>>. Acesso em: 12 abr. 2015.
- FREZATTI, F. (2009): *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 5ª ed. São Paulo: Atlas.
- INDG: *Manual de treinamento – Gerenciamento Matricial de Despesas: etapa de acompanhamento*. Disponível em: <[http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento\\_matricial.pdf](http://ww2.prefeitura.sp.gov.br/arquivos/secretarias/gestaopublica/projeto/0003/orcamento_matricial.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2015.
- LUNKES, R. (2008): *Manual de orçamento*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- MARÇOLA, J.; DE ANDRADE, J. (2010): “Gerenciamento matricial de despesas na área de operações: Proposta e implantação em uma empresa metalúrgica de grande porte”. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30. São Carlos. *Anais...* São Carlos: ABEPRO, 2010, Vol. 30, p. 01-14. Disponível em: <[http://scholar.google.com.br/scholar?q=Gerenciamento+matricial+de+despesas+na+%C3%A1rea+de+opera%C3%A7%C3%B5es+3A+proposta+e+implanta%C3%A7%C3%A3o+em+um+a+empresa+metal%C3%BArgica+de+grande+porte&btnG=&hl=pt-BR&as\\_sdt=0%2C5>](http://scholar.google.com.br/scholar?q=Gerenciamento+matricial+de+despesas+na+%C3%A1rea+de+opera%C3%A7%C3%B5es+3A+proposta+e+implanta%C3%A7%C3%A3o+em+um+a+empresa+metal%C3%BArgica+de+grande+porte&btnG=&hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5>)>. Acesso em: 11 abr. 2015.
- PADOVEZE, C.; TARANTO, F. (2009): *Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- SÁ, A. (2008): “O Gerenciamento Matricial de Despesas”. Disponível em: <<http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Gerenciamento-Matricial-de-Despesas.pdf>>. Acesso em: 11 abr. 2015.

- SANTOS, J.; *et al.* (2008): *Fundamentos de orçamento empresarial*. 1ª ed. São Paulo: Atlas.
- SANVICENTE, A.; SANTOS, C. (1994): *Orçamento na administração de empresas: Planejamento e controle*. São Paulo: Atlas.
- Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão-SEPLAG (2007): “Gerenciamento Matricial de Despesas – Política de Ação: eficiência energética. Governo do Estado do Rio de Janeiro/Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão (SEPLAG)”. Disponível em: <[http://www.educacao.rj.gov.br/arq\\_pdf/Carilha\\_SEPLAG\\_Eficiencia\\_Energetica.pdf](http://www.educacao.rj.gov.br/arq_pdf/Carilha_SEPLAG_Eficiencia_Energetica.pdf)>. Acesso em: 14 mar. 2015.
- WANZUIT, D. (2009): “Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do orçamento matricial: O caso de uma indústria de alimentos”. Dissertação (Mestrado Profissional em Engenharia da Produção) – Programa de Pós- Graduação em Engenharia da Produção. Escola de Engenharia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- WELSCH, G. (1983): *Orçamento empresarial*. 4ª ed. São Paulo: Atlas.
- YIN, R. (2001): *Estudo de caso: Planejamento e métodos*. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman.
- ZDANOWICZ, J. (1984): *Orçamento Operacional: Uma abordagem prática*. 2ª ed. rev. ampl. Porto Alegre: Sagra.

#### **Dalmo Galvan**



Bacharel em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Coordenador de Custos e Orçamento. Experiência profissional em Geração de Custos comparativos de itens; Formação preço de vendas; Fornecimento de informações referentes a custos dos produtos; Geração de informações para a Diretoria Executiva, sobre rentabilidade dos produtos, volume e resultado; Acompanhamento dos indicadores de margem de contribuição por planta, margem de contribuição por cliente e margem de contribuição por produto; Realização de análise de rentabilidade da venda por produto, cliente e planta; Gestão do orçamento matricial, acompanhamento mensal de resultados por centros de custos, projeções diversas e criação de cenários; e Elaboração de relatórios gerenciais.

#### **Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro**



Doutora em Economia do Desenvolvimento pelo PPGE da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Mestre em Administração pelo PPGA da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2009). Especialista em Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2000). Possui graduação em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (2004) e graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (1997). Atualmente é professora Adjunta da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Pesquisadora do Instituto de Avaliação de Tecnologia em Saúde - IATS. Coordenadora do Núcleo de Avaliação da Faculdade de Ciências Econômicas (UFRGS). Membro da Comissão Permanente de Avaliação (CPA) da UFRGS. Integrante da Comissão de Graduação do Curso de Ciências Contábeis UFRGS.