

UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONÁBEIS
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

**AVALIAÇÃO DA MATRIZ ORÇAMENTÁRIA – UM ESTUDO DE CASO DA
MRS LOGISTICA**

RAYSSA DA SILVA FAÊDA

JUIZ DE FORA
2016

RAYSSA DA SILVA FAÊDA

**AVALIAÇÃO DA MATRIZ ORÇAMENTÁRIA – UM ESTUDO DE CASO DA
MRS LOGISTICA**

Monografia apresentada pelo(a) acadêmico(a)
Rayssa da Silva Faêda ao curso de Administração
da Universidade Federal de Juiz de Fora, como
requisito para obtenção do título de Bacharel em
Administração.

Orientadora: Elida Maia Ramires

Juiz de Fora
FACC/UFJF
2016

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus por dar suporte e conforto ao longo desses anos. Agradeço aos meus familiares por compartilharem comigo essa jornada, sempre torcendo e impulsionando meu crescimento. Aos amigos que fiz na faculdade pelos momentos de companheirismo que nunca vou esquecer. Aos professores por todos os ensinamentos e aprendizados adquiridos. Agradeço também a CAMPE Consultoria Jr. que proporcionou um crescimento pessoal e profissional fundamental e a MRS Logística, pela experiência enriquecedora.

Aos meus pais, Claudio e Maria Antonia, pelo apoio, suporte e dedicação, responsáveis por tornar essa conquista real.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu relatório de Estágio Supervisionado é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Estágio Supervisionado.

Juiz de Fora, _____ de _____ de 201__.

Rayssa da Silva Faêda

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

Faculdade de Administração e Ciências Contábeis
Bacharelado em Administração

**ATA DE DEFESA DO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao **21º** dia do mês de **dezembro** de **2016**, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de **Rayssa da Silva Faêda**, discente regularmente matriculada no Bacharelado em Administração sob o número 201226040, intitulado **?!?!**. Após a apresentação e conseqüente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente **?!?**. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 21 de dezembro de 2016.

Profª. Élideia Maia Ramires
Orientadora

Profª Fabricio Pereira Soares

Prof. Diogo Fernandes

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Evolução dos processos orçamentários.....	9
Figura 2: Esquema geral do plano orçamentário.....	12
Figura 3: Controle Cruzado – Orçamento Matricial.....	20
Figura 4: Extensão da malha ferroviária - MRS.....	25
Figura 5: Organograma.....	27
Figura 6: Estrutura Matricial.....	28
Figura 7: Processo Orçamentário.....	29
Figura 8: Flash Opex.....	34
Figura 9: R\$ EPI / HC Operacional em R\$ mil.....	36
Figura 10: Aderência da Gerência Geral de Operações (MG) em 2015.....	37
Figura 11: Workflow de movimentação Orçamentária.....	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Objetivos principais do orçamento.....	11
Quadro 2: Definições de ABC e ABB.....	18
Quadro 3: Diretrizes Orçamentárias.....	31
Quadro 4: Justificativas Orçamentárias.....	34

SUMÁRIO

1. Introdução.....	1
2. Metodologia	3
3. Referencial Teórico	4
3.1. Planejamento Organizacional	4
3.2. Controle Organizacional	5
3.3. O orçamento.....	7
3.3.1. Histórico	7
3.3.2. Conceitos e Objetivos	9
3.4. Tipos de Orçamento	13
3.4.1. Orçamento Empresarial	13
3.4.2. Orçamento Contínuo	14
3.4.3. Orçamento de Base Zero	15
3.4.4. Orçamento Flexível	16
3.4.5. Orçamento por Atividades.....	17
3.5. Gestão Matricial de Despesas	19
3.6. Vantagens e limitações orçamentárias	21
4. Estudo de Caso	23
4.1. Caracterização da Empresa	23
4.1.1. Ferrovias no Brasil	23
4.1.2. MRS Logística S/A.....	24
4.1.3. Missão, Visão e Valores	26
4.1.4. Gerência de Orçamento	26
4.2. Modelo Atual – Estrutura Matricial	27
4.3. Sistema Orçamentário.....	28
4.3.1. Planejamento Orçamentário	30
4.3.2. Controle Orçamentário	33
5. Considerações Finais.....	39
6. Bibliografia.....	41

RESUMO

O presente trabalho apresenta o estudo de caso do processo orçamentário da MRS Logística S.A., ressaltando a importância do planejamento e controle matricial utilizado e criticando pontos de sua atividade, com o intuito de proporcionar melhorias no processo. Baseado na experiência proporcionada pelo estágio no setor de Orçamento, dados internos e busca de informações, pôde-se reconhecer benefícios presentes no sistema orçamentário e alguns pontos de melhoria.

1. Introdução

A crescente competitividade entre as empresas faz com que a preocupação das mesmas em relação às mudanças ambientais cresça de maneira considerável, forçando-as a atingirem altos níveis de excelência. Essas mudanças ambientais geram efeitos sobre as organizações que por conta disso, obrigam os gestores a planejarem bem suas ações (MINTZBERG, 2000).

Para maximização de resultados, estratégias são necessárias para nortear o futuro da organização. Parte-se sempre de um planejamento responsável por elaborar os objetivos e os métodos a serem seguidos pela empresa. Ao se colocar qualquer plano em prática, devidas atenções devem ser tomadas e formas de controle, conseqüentemente, implementadas. Dessa forma, ações corretivas podem ser elaboradas para atingir o objetivo inicial da empresa ou, visto necessidade, possibilitar um replanejamento.

Nesse contexto, as empresas buscam cada vez mais desenvolver mecanismos de planejamento e controle. O processo orçamentário surge como opção de suporte à essas atividades.

Desde sua primeira elaboração em 1919, ele vem sendo adotado em grande escala por diversas empresas no mundo inteiro. O orçamento, segundo Stedry (1999, p.22)¹ *apud* Padoveze (2010, p. 127), é “a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda a coordenação e implementação de um plano”.

O presente trabalho buscará sintetizar os sistemas orçamentários adotados pelas empresas e apresentará o atual processo orçamentário realizado na MRS Logística S.A. Críticas aos orçamentos tradicionalmente seguidos, fez com que a companhia em estudo adotasse sua atual estrutura matricial de despesas, buscando aumentar o controle dos dispêndios e adotar ações reativas fundamentadas na real situação da mesma.

Porém, o estudo justifica-se pela necessidade de se levantar questionamentos e críticas à atual estrutura orçamentária da empresa, levando-se em consideração suas

¹ STEDRY, A. (1999). Getting The Most from Budgeting. In KENNEDY, A.; DUGDA-LE, D. Management Accounting, Londres 77(2).

formas de planejamento e controle, responsáveis pela consolidação dos resultados, visto que a evolução constante deve estar presente nos processos corporativos, dado a evolução das informações, procedimentos e metodologias aplicadas.

O objetivo do trabalho é expor o sistema orçamentário adotado pela MRS Logística S.A. e dessa forma, atribuir críticas à suas ferramentas que buscam assegurar a eficácia do processo. Para isso será analisada a estrutura do orçamento matricial da empresa e avaliada suas vantagens e seus possíveis pontos de melhoria.

Vale ressaltar que o estudo ficou limitado às informações fornecidas pelos próprios colaboradores da gerência de orçamento e não de todos os reais envolvidos no processo. De modo a apresentar as tendências de gastos, os números utilizados são meramente ilustrativos, porém, suas porcentagens mantiveram-se inalteradas.

A estrutura do trabalho consiste em um referencial teórico, no qual é elaborada uma revisão bibliográfica dos principais conceitos pertinentes ao tema. Posteriormente, segue-se a apresentação da metodologia utilizada composta da já referida revisão bibliográfica e de um estudo de caso por meio de uma pesquisa exploratória e descritiva.

Em seguida, o estudo de caso é exposto apresentando primeiramente a empresa objeto de estudo e sucessivamente, a descrição de seu processo orçamentário com seus pontos críticos.

Por fim, uma análise crítica da autora adquirida pela experiência vivida na MRS Logística S. A. será exposta nas considerações finais, seguida pelas referências bibliográficas utilizadas.

2. Metodologia

A presente pesquisa foi desenvolvida através de estudos bibliográficos, do tipo descritivos, proporcionando o presente levantamento de informações que expõem os conceitos de orçamento e estrutura matricial. Além disso, a metodologia de estudo de caso também foi utilizada. Tal estudo foi desenvolvido com base nas experiências obtidas pela autora na gerência de orçamento da MRS Logística S.A. enquanto estagiária, bem como em informações por meio de conversas informais com membros da equipe de orçamento da companhia e dados internos.

Um estudo de caso, segundo Yin (2005), seria uma investigação sem cunho científico que apura eventos recentes e proporciona uma visão na qual mantêm-se as mais importantes características dos fatos, como processos organizacionais e gerenciais, buscando dessa forma, esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões tomadas. Coutinho e Chaves (2002) afirmam que a pesquisa através de um estudo de caso tem por finalidade uma visão holística, ou seja, pretende compreender e descrever de maneira mais real possível o “caso”. Segundo Goode & Hatt (1952, citado em Punch, 1998: 150) *apud* Coutinho e Chaves (2002, p. 223), “o estudo de caso não é uma metodologia específica, mas uma forma de organizar dados preservando o caráter único do objeto social em estudo”.

Os objetivos na pesquisa se apresentam através de uma metodologia exploratória e descritiva. De acordo com Rampazzo (2005), a pesquisa descritiva se caracteriza por informações advindas da realidade que se vive, expondo-as sem manipulá-las. A partir disso, com a realização do estudo, procurou-se descrever com detalhes o atual sistema orçamentário presente na empresa. Já a pesquisa exploratória, ainda segundo Rampazzo (2005), seria uma pesquisa por meio de observações não estruturadas, recolhendo e registrando eventos reais sem servir-se de meios técnicos. Para Reis (2008), na pesquisa exploratória o pesquisador, a partir de um determinado tema, busca novas abordagens para o mesmo.

3. Referencial Teórico

3.1. Planejamento Organizacional

Segundo Sanvicente e Santos (2000), planejar é determinar com precedência as ações a serem realizadas, determinar os recursos a serem aplicados e esclarecer as atribuições de responsabilidades relativamente a um período de tempo instituído, de maneira a alcançar devidamente os objetivos porventura estabelecidos para uma empresa.

Ainda de acordo com os autores, estabelecer objetivos é um caminho inicial inevitável a todo o processo, entretanto, esse trabalho só adquire sentido por meio de uma análise prévia, na qual a empresa, através de sua alta administração, apura e procura detectar oportunidades e ameaças tanto no contexto interno quanto no externo da organização.

Pode-se considerar a evolução do planejamento empresarial compreendida em três grandes fases. A primeira fase, de acordo com Tavares (2000), começa com a aceitação do planejamento financeiro, em meados do século XX, representado pelo orçamento. Planejamento financeiro, para Anthony (1970), é o processo de delineamento de ações. O mecanismo principal desse planejamento é o orçamento, que apresenta esses planos em termos financeiros.

Em 1960, surge o planejamento de longo prazo. Suas características principais eram a projeção de tendências e a análise de falhas. Segundo Ackoff (1976, p.15), “o futuro pode ser melhorado por uma intervenção ativa no presente.”

Nessa fase, planejamento e orçamento começam a seguir rumos próprios. O planejamento de longo prazo estabelece os objetivos da empresa de forma generalizada e a longo prazo. Já o orçamento, refere-se ao planejamento de lucros anual, correspondendo ao primeiro ano do planejamento de longo prazo (LUNKES, 2003).

Já em 1970 surge o planejamento estratégico. Segundo Cunha (2000), planejamento estratégico é um processo que consiste na avaliação de pontos fortes e fracos da empresa e de oportunidades e ameaças do ambiente. A partir desta análise, é capaz de se definir objetivos e ações de modo a aumentar a competitividade empresarial.

Três níveis de planejamento devem ser abordados em uma organização, segundo Chiavenato (2006): o estratégico, relacionado a uma visão de longo prazo, direcionando o caminho pelo qual a empresa deve percorrer nos próximos anos; o tático, sustentado por dados oriundos do nível estratégico, decompondo-se assim, os objetivos definidos; e por fim, o operacional que transformará em ações de curto prazo as metas do nível tático.

Para Sanvicente e Santos (1983), o levantamento de informações é fundamental. No que se refere à elaboração e utilização de orçamentos, diferentes pontos devem ser considerados.

Toda organização deve dispor-se de um procedimento sistemático regular, propiciando a obtenção de informações acerca do ambiente externo em que está inserida. Essas informações, além de permitirem uma construção mais realista do planejamento, propiciam reações corretivas com maior velocidade se comparadas com informações advindas de relatórios de controle orçamentário. Por exemplo, se houver a limitação de disponibilidades de recursos financeiros em que a empresa faz uso para suprir necessidades de capital de giro, é notório que não é certo esperar os fluxos de caixa indicarem pressões sobre o financiamento (SANVICENTE e SANTOS, 1983).

Outro ponto relevante é o referente às projeções de demanda de produtos e serviços e das vendas que se espera realizar pela empresa. Esse ponto deve ser considerado o ponto inicial para a elaboração orçamentária de uma organização.

Basicamente, o planejamento organizacional consiste em firmar objetivos futuros e realizar diversos processos e necessários orçamentos para que se conquiste o resultado pretendido. Para garantir o que foi proposto, porém, é imprescindível um sistema de controle de modo a fazer com que se aumente a probabilidade de realização dos objetivos esperados através das medidas tomadas pelos gestores da empresa (GARRISON, NOREEN e BREWER, 2007).

3.2. Controle Organizacional

Frezatti (2000) afirma que uma correta abordagem do planejamento é aquela que reconhece o orçamento como mecanismo de controle de resultado. Não há como planejar sem controlar, isso seria um desperdício de tempo e energia. Para se compreender o grau de desempenho obtido e se o resultado se aproximou do planejado,

o controle é essencial. Ao atingir esta etapa se é capaz de redirecionar, enfatizar, ajustar as ações na busca pela realização dos objetivos.

O controle, segundo Welsch (1983), é uma ação necessária para garantir que o planejamento e os objetivos estão sendo cumpridos. Ou seja, para ser eficaz, o controle deve fundamentar-se no planejamento administrativo. Para se atingir os objetivos, também são realizadas análises de desvios e consequentes ações corretivas de maneira a aprimorar o processo. Os mecanismos de controle variam de acordo com características específicas de cada operação e das pessoas envolvidas. Em um sentido mais amplo, o controle abrange as seguintes práticas conforme enuncia Welsch (1983, pag. 42):

- Medidas de desempenho em oposição aos objetivos, planos e padrões predeterminados;
- Comunicação (por meio de relatórios) dos resultados do processo de mensuração aos indivíduos e grupos apropriados;
- Análise das diferenças em relação aos objetivos, planos, políticas e padrões para determinar possíveis causas;
- Consideração de alternativas de ação para corrigir as deficiências observadas;
- Escolha e adoção da alternativa promissora;
- Acompanhamento para avaliar a eficácia da ação corretiva e feedback de informações ao processo de planejamento para melhorar os ciclos subsequentes de planejamento e controle.

Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2000) descrevem dois tipos de sistemas de controle: controle por tarefas e controle por resultados.

O controle por tarefa garante que uma tarefa está finalizada da maneira pretendida. Uma abordagem deste tipo de controle pode ser chamada de controle preventivo, uma vez que o sistema só pode operar da maneira desejada. Outra abordagem é a de controle por auditoria. Nesse caso, os gerentes treinam os funcionários para que os mesmos realizem uma tarefa específica, e dessa forma, usam a auditoria para garantir que os funcionários estão trabalhando como o previsto (ATKISON, BANKER, KAPLAN e YOUNG, 2000).

Já o controle por resultados foca na motivação dos funcionários na busca pelo alcance dos objetivos da empresa. A empresa deve expor de forma clara para todos os seus membros seus objetivos para que assim todos entendam o que é importante e o que podem fazer para contribuir com o sucesso almejado. Uma diferença do controle por resultados do controle por tarefas é o fato de que o primeiro tem por prática a premiação

dos indivíduos de acordo com suas contribuições, e o segundo, simplesmente define um curso de ação e avalia penalidades por descumprimento de tarefa (ATKISON, BANKER, KAPLAN e YOUNG, 2000).

No que se refere ao controle orçamentário, Frezatti (2000) afirma que ele é um instrumento que possibilita à empresa perceber o quão próxima está dos resultados planejados para um determinado período de tempo e Koontz (1987), acrescenta ao dizer que a elaboração do orçamento é um tipo de planejamento, no qual obriga a empresa a realizar previamente uma compilação numérica dos fluxos esperados e serve, através de cifras numéricas, de padrão de controle.

Para exemplificar, o controle orçamentário funciona como um termostato. Na primeira etapa ele regula a temperatura, ou seja, os objetivos. Na segunda, faz a leitura da temperatura ambiente ou o registro dos resultados (resultados contábeis). Já na terceira etapa, o termostato faz a comparação entre a temperatura ambiente e a temperatura desejada (planos e orçamentos). Se a diferença entre as temperaturas forem consideráveis, o termostato desliga o aparelho de aquecer ou resfriar (políticas da empresa). Porém, uma vez programada a ação corretiva do termostato, ele deve preceder à análise das causas dos desvios orçamentários antes de dar início às medidas corretivas (LUNKES, 2003).

Com base nos pensamentos acima, o controle é um mecanismo de avaliação de desempenho das atividades por meio de um planejamento previamente realizado pela organização, de modo a cooperar com o trabalho das gerências nas possíveis correções de desvios. Comprometimento e atitude para se tomar decisões é fundamental para alcançar o sucesso esperado através de bons resultados.

3.3 O orçamento

3.3.1. Histórico

Segundo Lunkes (2003), a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Pela necessidade de prever a comida necessária para longos invernos, os homens das cavernas, com isso, já elaboravam práticas antigas de orçamento.

Entretanto, ainda segundo Lunkes (2003), a origem do orçamento contemporâneo se deve ao desenvolvimento da Constituição inglesa em 1689. O rei e posteriormente o primeiro-ministro, de acordo com a Lei, poderiam cobrar impostos ou gastar recursos

com a autorização do Parlamento. O primeiro-ministro levava ao Parlamento, em meados do século XVIII, planos de despesas enrolados em uma bolsa de couro. Tal cerimônia passou a se chamar *opening of the budget*, ou abertura do orçamento.

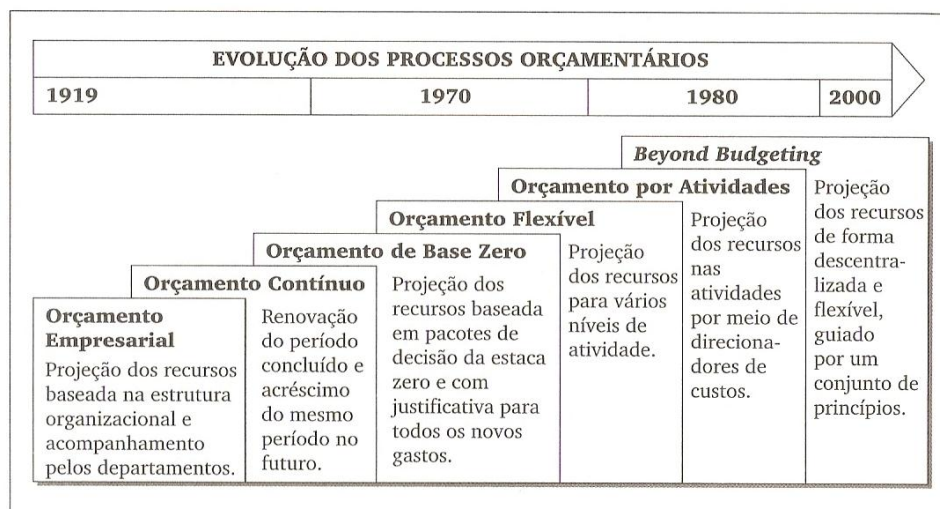
De acordo com Lunkes (2003), as práticas e procedimentos conhecidos hoje tiveram início no século XIX. Foi durante o governo de Napoleão, na França, que aconteceram as principais mudanças. Mudanças para controlar de modo mais eficiente todas as despesas, inclusive despesas relacionadas ao exército. As inovações por Napoleão realizadas, perduraram e foram aprimoradas durante a Segunda República e o Segundo Império. A França havia elaborado um sistema de contabilidade uniforme por volta de 1860, no qual os procedimentos orçamentários apontavam todas as etapas necessárias à elaboração do orçamento.

Na metade do século XIX, Lunkes (2003) afirma que o Reino Unido viu nas técnicas francesas uma maneira promissora de controlar as finanças do governo. Já os Estados Unidos, no início do século XX, desenvolveu uma série de práticas e procedimentos de administração financeira que ficou conhecida como “movimento do orçamento público”. O orçamento público continha todas as receitas e despesas de um determinado período fiscal. Em 1907, Nova York foi a primeira cidade a implementar o orçamento público.

Segundo Zdanowicz (1983), o orçamento foi utilizado por empresas privadas primeiramente em 1919 por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Nemours. No Brasil, o orçamento começou a ser estudado a partir de 1940, mas, nem na década seguinte, ele foi muito utilizado. Ele só se firmou por aqui a partir de 1970, quando as empresas passaram a utilizá-lo com maior frequência.

A Figura 1, elaborada por Lunkes (2003), ilustra a evolução dessa ferramenta.

Figura 1: Evolução dos Processos Orçamentários



Fonte: Lunkes (2003)

3.3.2. Conceitos e Objetivos

Welsch (1983, p. 21), define orçamento como:

[...] um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração. Especificamente, envolvem a projetos etc.); e (4) um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de responsabilidade preparação e utilização de (1) objetivos globais de longo prazo da empresa; (2) um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; (3) um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade.

Para Catelli (2001), orçamento pode ser resumido como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base para posterior avaliação de desempenho. Segundo Padoveze (2003), orçamento é simplesmente a repetição dos relatórios gerenciais atuais, porém, com dados previstos. Orçar quer dizer processar todos os dados do atual sistema contábil, acrescentando dados previstos para o próximo exercício, levando em conta alterações já definidas.

Orçamento reflete um plano de ação futuro desenvolvido pela administração para um período de tempo determinado. Ele pode conter aspectos financeiros ou não financeiros desses planos e serve como um guia para a empresa seguir durante esse período. Os orçamentos relacionados a aspectos financeiros demonstram de forma quantificada as expectativas em relação a receitas futuras, fluxo de caixa e posição

financeira. Demonstrações financeiras podem ser elaboradas referentes a períodos futuros, assim como para períodos passados (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 1997).

Brookson (2000) complementa que orçamento é um plano de atividades futuras e pode assumir diversas formas. Normalmente retrata os departamentos e conjunto da empresa em aspectos financeiros, servindo de base para analisar o desempenho da mesma.

Além de servirem de padrões de avaliação dos planos, os orçamentos possibilitam a apuração do resultado por área de responsabilidade, realizando função de controle através dos sistemas de contabilidade e custos (Lunkes, 2003).

Welsch (1983) relaciona o orçamento às funções administrativas, contemplando planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação. Já Tung (1994), afirma que o objetivo principal do orçamento é alcançar maior eficiência nas diversas atividades empresariais, de acordo com os recursos aplicados. Zdanowicz (1983) assegura que o principal objetivo é relacionar-se com as funções administrativas de planejamento e controle.

Segundo Brookson (2000, p.7):

Orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa. Ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da organização, conferem autoridade ao gerente de cada área para fazer despesas e fornecem metas claras de receitas. Ao oferecer Benchmarks (padrões ideias para comparar e monitorar atividades concretas), constituem uma forma confiável de analisar o real desempenho da organização. Representam, assim, um modo de gerar informações para que a empresa possa aferir o andamento de suas atividades e definir como adaptar-se aos planos traçados.

O Quadro 1 destaca os principais objetivos do orçamento para Brookson (2000):

Quadro 1: Objetivos principais do orçamento

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
AValiação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

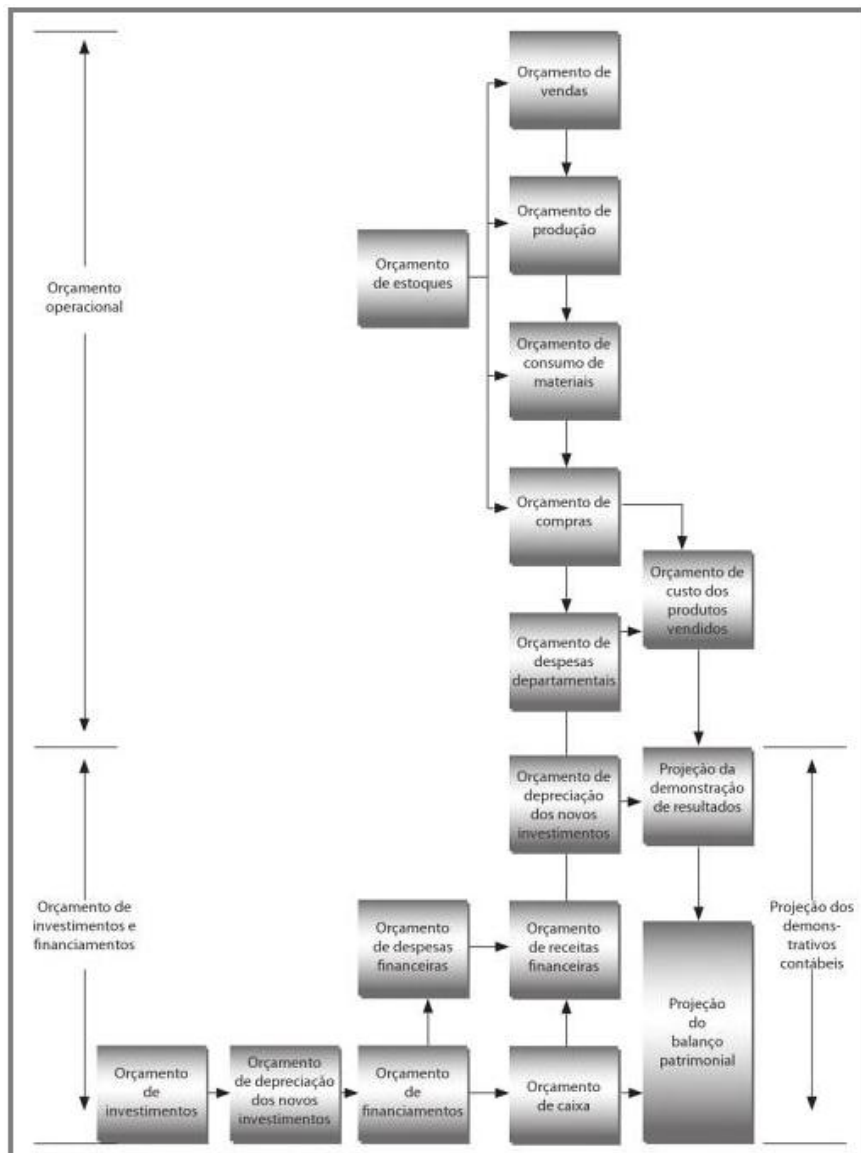
Fonte: Brookson (2000)

Padoveze (2005) desenvolveu uma visão do plano orçamentário. Tal plano se divide e a etapa inicial é a do orçamento operacional. A projeção de vendas (quantidade e preço), incluindo tudo o que é ligado à produção, compra, estoque e consumo, é o começo desta etapa. Faz-se necessário ainda o levantamento de gastos por departamentos, elaborando detalhadamente o consumo dentro de cada um.

Seguidamente ao orçamento operacional, é necessária projeção de investimentos e financiamentos ao decorrer do período para cada área, bem como as despesas e receitas oriundas destes. Com as informações necessárias devidamente orçadas, pode-se desenvolver as demonstrações de resultado e os balanços patrimoniais, responsáveis por expor a estrutura financeira e o resultado desejado para o período determinado (PADOVEZE, 2005).

A Figura 2 apresenta a visão geral do plano orçamentário desenvolvido por Padoveze (2005):

Figura 2: Esquema geral do plano orçamentário



Fonte: Padoveze (2005)

O sistema orçamentário permite que diversos tipos de orçamento se desenvolvam dentro das empresas. O próximo tópico irá trazer as descrições dos principais processos de controle orçamentários.

3.4. Tipos de Orçamento

3.4.1. Orçamento Empresarial

De acordo com Lunkes (2003), o orçamento empresarial surgiu na administração empresarial e começou a ser usado como forma de planejamento e controle a partir de 1919.

Esse orçamento também pode ser chamado de Estático, no qual as peças do orçamento são elaboradas a partir de um determinado volume de produção ou vendas fixados, não permitindo alteração nos valores. É um dos orçamentos mais utilizados e o motivo principal para tal é a necessidade de consolidação orçamentária de todas as áreas da empresa em um único orçamento da organização. Alterações inesperadas de volume em alguma de suas unidades, podem não impactar consideravelmente no total dos orçamentos. Claro que, se a alteração de volume for significativa, não vale a pena manter um orçamento estático no qual não valerá no processo decisório (PADOVEZE, 2010).

O orçamento empresarial é decomposto de algumas etapas necessárias à sua elaboração. Seu ponto de partida é a previsão de vendas. Segundo Sanvicente e Santos (1983), o orçamento de vendas estabelece um plano de vendas futuras para um período de tempo determinado. Busca, basicamente, determinar o futuro nível de atividades da empresa.

O restante do planejamento da empresa se baseia na estimativa de venda da mesma no ano. Para que os valores sejam os mais realistas possíveis, embora haja dificuldade em levantar a quantidade e a receita de vendas, um tempo deve ser despendido pelos gestores em um estudo minucioso do orçamento. Os objetivos e estratégias da organização devem estar previamente estabelecidos pela alta administração de modo a estabelecer o volume de vendas pretendido no período, e saber quanto os consumidores estão dispostos a comprar através de uma pesquisa no mercado (WELSCH, 1983).

Wood e Sangster (1996) afirmam que, com o plano de vendas concluído, o orçamento de produção se inicia. Fatores como capacidade de produção, espaço de armazenamento, disponibilidade e custos de mão de obra e prazo na entrega dos materiais devem ser orçados.

Além dos custos diretamente ligados à produção, Sanvicente e Santos (2000) acrescentam que deve haver orçamento dos custos indiretos de fabricação, aqueles não relacionados diretamente à produção, como energia elétrica, mão de obra indireta, e outros.

Dando sequência ao orçamento, é necessário levantamento de despesas com vendas e administrativas relacionadas à alta administração (ZDANOWICZ, 1983).

Para finalizar, Lunkes (2003) esclarece que finalizadas as etapas acima citadas, deve-se elaborar o orçamento final, expondo a projeção do resultado para o próximo ano.

3.4.2. Orçamento Contínuo

Lunkes (2003) diz que a tendência do orçamento é ter um ciclo orçamentário anual. Dependendo da empresa, um ano pode ser muito tempo para planejar. Empresas inseridas no mercado de tecnologia, por exemplo, sofrem com o planejamento anual devido às rápidas mudanças tecnológicas e produtos com ciclos de vida reduzidos. O orçamento contínuo tem por objetivo atualizar o orçamento periodicamente, acrescentando a cada final de ciclo um novo período.

Welsch (1983) afirma que quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos períodos de tempo, o orçamento contínuo é utilizado, ou então quando é necessário replanejar ou refazer projeções constantemente.

Para que futuras operações sejam estimadas com certa precisão, um ano pode ser curto o bastante. Porém, consideravelmente longo para que o futuro seja visto em um contexto amplo. Constantemente, o orçamento de 12 meses é revisado, eliminando-se dados do mês recém-concluído e adicionando dados orçados para o mesmo mês do próximo ano (WARREN, REEVE e FESS, 2001).

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), no orçamento contínuo há duas vertentes: o *Rolling Budget* e o *Rolling Forecast*. As duas vertentes alteram a característica estática inicial, proporcionando maior flexibilidade ao orçamento.

Segundo Atkinson *et al* (2000), a vertente do *Rolling budget* se fundamenta em um processo cujo planejamento é de um ano e ele é estruturado em subintervalos de meses ou trimestres. Assim que um período acaba, um orçamento para o novo período

do próximo ano é construído. Já o *Rolling forecast*, segundo Welsch (1983), é para empresas que necessitam replanejar suas projeções continuamente, ou seja, ajustes periódicos podem ser feitos no orçamento inicial, e não somente nos períodos estendidos.

Para Lunkes (2003, p.90), o orçamento contínuo apresenta três vantagens em relação aos outros:

- Facilidade em orçar períodos menores, de forma contínua e no menor tempo;
- Incorporação de novas variáveis;
- Resulta em um orçamento mais preciso e detalhado.

Lunkes (2003) acrescenta que a análise dos erros e acertos do mês anterior, permite aos gestores e empregados incluírem maneiras de melhorar o resultado no período futuro.

3.4.3. Orçamento Base Zero

Para Lunkes (2003) ineficiências do passado podem ser resolvidas adotando o orçamento de base zero. Neste tipo de orçamento o ano anterior não é levado em consideração na elaboração do orçamento atual. As projeções são realizadas como se estivessem sendo realizadas pela primeira vez.

Padoveze (2010) enfatiza que a filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado. Ele propõe rediscutir toda a empresa sempre que se prepara o orçamento, questionando cada gasto, cada estrutura, buscando verificar se ele realmente é necessário. A partir da definição da existência de cada atividade dentro empresa, partindo-se do zero, se estudará a necessidade de gasto na estruturação e manutenção daquela atividade, bem como suas metas e objetivos.

Os pacotes de decisão são obrigatoriamente elaborados pelos gestores para cada atividade ou operação, bem como seus respectivos custos. A identificação desses pacotes envolve analisar e descrever cada atividade separadamente, levando em consideração as atuais e as novas, com o objetivo de alocar recursos nas mais importantes (PYHRR, 1981).

Segundo Lunkes (2003), o orçamento base zero implica no empenho dos gestores em refletir sobre suas operações, procurando formas de melhorar o processo,

proporciona informações detalhadas referentes a recursos necessários para realização de resultados esperados, traz à tona atividades em excesso, foca nas reais necessidades e não no que já aconteceu e conseqüentemente, possibilita melhor acompanhamento do planejado *versus* realizado.

Em contrapartida, o tempo despendido na elaboração deste tipo de orçamento é maior. Ele pode ser muito mais burocrático, com inúmeros papéis, uma vez que todos os gastos devem ser justificados e aprovados. Atividades mais produtivas poderiam ser realizadas (LUNKES, 2003).

3.4.4. Orçamento Flexível

De acordo com Padoveze (2010), o orçamento flexível surgiu para solucionar o problema do orçamento estático. Ao invés de se fixar um determinado volume de vendas ou produção, ou volume de atividades, a organização passa a considerar uma faixa de nível de atividades.

Ainda segundo Horngren (1985)² *apud* Padoveze (2010, p. 131), “Orçamento Flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades.” O discernimento entre custos fixos e variáveis é a base para a elaboração do orçamento flexível. Os custos variáveis estarão ligados ao volume de atividades e os custos fixos serão tratados tradicionalmente.

O orçamento flexível apresenta duas diferenças básicas em relação ao orçamento empresarial segundo Garrison e Norren (1996). Primeiro, não há limitação de projeção a um certo nível de atividade, e sim para uma série de atividades. Segundo, não há comparação entre os resultados atuais e os custos no nível de atividade do orçamento original. Há comparação de custos com a real necessidade para o determinado nível de atividade.

Os padrões de comportamento dos custos servem de base para a elaboração do orçamento flexível, segundo Horngren (1985), considerando principalmente os custos indiretos de fabricação. Esses custos adquiriram representatividade com o passar dos

² HORNGREN, Charles T. Introdução à Contabilidade Gerencial. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

anos, ultrapassando, por muitas vezes, os custos com matéria-prima e mão de obra direta. A separação entre custos variáveis e fixos, depura melhor esses resultados.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p.155), a elaboração desse tipo de orçamento apresenta cinco etapas, considerando que todos os custos envolvidos são variáveis ou fixos. As cinco etapas são as descritas abaixo:

- Determinação do preço orçado unitário de venda, dos custos variáveis orçados, por unidade, e dos custos fixos orçados;
- Determinação da quantidade real de medidas de receita;
- Determinação do orçamento flexível da receita com base na receita unitária orçada e no número real de medidas da receita;
- Determinação da quantidade real das medidas de alocação de custos;
- Elaboração do orçamento flexível de custos, baseado nos custos variáveis unitários orçados, custos fixos e quantidade real das medidas de custo.

A possibilidade de identificar de onde vêm as diferenças confere importância ao orçamento flexível, identificando se foram causadas por variações no preço, no volume etc., ou por aplicação indevida de materiais, mão de obra, entre outros. Ter claramente as causas dessas variações favorecem a tomada de decisão acertada, possibilitando assim, determinar ações corretivas adequadas (LUNKES, 2003).

3.4.5. Orçamento por Atividades

Segundo Lunkes (2003), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) começa a ser usado em aplicações práticas a partir de 1980. Cokins (1999)³ *apud* Lunkes (2003), afirma que o ABC tem três funções principais: proporcionar maior compreensão dos custos, apoiar a tomada de decisão e ajudar no planejamento preditivo. O ABC evoluiu para o ABB naturalmente e o ABC tem por objetivo estimar custos e necessidades de recursos através de direcionadores.

Padoveze (2010, p.153) afirma que:

As empresas que adotam o método de custeamento por atividades (Custeio ABC) devem, em princípio, adotar a mesma metodologia no seu processo orçamentário. Assim, o orçamento de cada centro de custo deverá ter suborçamentos por atividades. Cada atividade relevante, em que se baseará posteriormente o Custeio ABC, deve ter seus gastos separados em peças orçamentárias, que incluirá a quantidade esperada de cada direcionador de custo da atividade.

³ COKINS, Gary. *New Age Accounting: Activity – Based Budgeting (ABB)*. Revista ABC Technologies, Oregon, 1999.

Hornigren, Foster e Datar (1997), declaram que esse tipo de orçamento foca sua atenção nos custos das atividades necessárias à fabricação e venda de bens e serviços. Os custos indiretos são separados em centros de custos por atividades homogêneas. Para identificar os diferenciadores de custo de cada centro de custo indireto, os gestores fazem uso do critério de causa e efeito.

As definições usadas com frequência neste tipo de orçamento são apresentadas no Quadro 2 abaixo, exposto por Lunkes (2003):

Quadro 2: Definições de ABC e ABB

ABC	ABB
Objetivo: determinar o custo de produtos e processos.	Objetivo: determinar a quantidade de recursos necessários para alcançar o nível de produção desejado.
Histórico por natureza.	Produtivo por natureza.
Aplicação de cima para baixo da cruz do ABC.	Aplicação de baixo por cima da cruz do ABC.
Entrada de dados: históricos.	Entrada de dados: previsões.
Uma vez estabelecidos, os resultados de custos são determinados usando um tempo (direcionador).	Utiliza um processo iterativo que compara resultados <i>versus</i> estimativas.
O resultado do modelo é usado geralmente para custos para tomar decisões operacionais.	O resultado do modelo prevê antecipadamente como uma mudança no orçamento afetará o desempenho da empresa no futuro.
É orientado primordialmente para resultados financeiros.	É orientado primordialmente para resultados quantitativos (unidades produzidas etc.). A conversão para valores financeiros é feita em um segundo passo.
São estabelecidos o número de atividades necessárias e o custo das unidades produzidas a partir do volume atual de produção.	Uma definição mais precisa de demanda de produção é o ponto de partida. A quantidade de atividades é estimada para atender à demanda de produção prevista.
Prevê conexões entre os recursos, atividades, produtos e processos da empresa.	Prevê conexões entre produtos, atividades e recursos, capacidade de produção, desempenho financeiro e orçamento tradicional.

Fonte: Lunkes (2003)

3.5. Gestão Matricial de Despesas

Rebouças (2002)⁴ *apud* Souza (2010) em uma visão evolutiva, afirmam que a gestão matricial surgiu por uma carência de maneiras eficazes de lidar com atividades complexas. Várias áreas do conhecimento científico se encontram nessas atividades e as mesmas possuem prazo determinado para realização.

Wright, Kroll e Parnell (2007)⁵ *apud* Souza (2010) expõem que a gestão matricial apresenta uma estrutura marcada pela presença de uma dupla cadeia de comando, reforçando o *empowerment* do administrador funcional e do administrador de projetos dentro da organização.

Silva e Bezerra (2014) declara que a gestão matricial de despesas fundamenta sua implementação em três princípios: controle cruzado, desdobramento de gastos e acompanhamento sistemático.

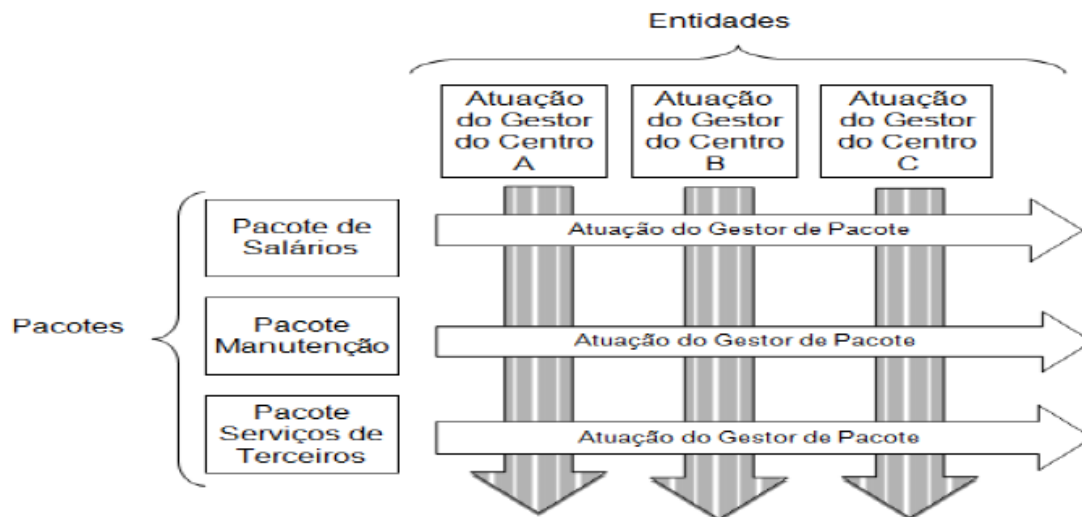
O controle cruzado baseia-se no acompanhamento das despesas do orçamento, confrontando com o realizado por duas pessoas com responsabilidades diferentes, uma responsável pelos diversos tipos de gastos de seu departamento e o gestor de pacote de gastos de determinado grupo de contas (SILVA E BEZERRA, 2014).

⁴ REBOUÇAS, D. P. Sistemas, Organização & Métodos: uma abordagem gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.

⁵ WRIGHT, P., KROLL, M. J., PARNELL, J. Administração Estratégica: Conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

Para descrever o controle cruzado, Silva e Bezerra (2014) apresentam a figura 3:

Figura 3: Controle Cruzado – Orçamento Matricial



Fonte: Silva e Bezerra (2014)

Para a definição das metas, o desdobramento dos gastos indica que os mesmos devem ser decompostos ao decorrer de toda cadeia hierárquica, possibilitando rastreabilidade e permitindo comparações entre os centros de custos que apresentam o mesmo perfil, melhorando o nível de gestão (SILVA e BEZERRA, 2014).

Por fim, o acompanhamento sistemático consiste em acompanhar e comparar os gastos com as metas de maneira a transformar qualquer desvio observado em objeto de ação corretiva (SÁ, 2005).

Para conceituar e melhor entender, Padoveze e Taranto (2009) especificam três definições: variável de análise, que é composta por um grupo de contas ou uma conta contábil específica; pacotes, que são agrupamentos dessas variáveis de análise, relacionadas ao mesmo objeto de avaliação; e entidades, responsáveis por expor os gastos ao longo do ano.

A gestão matricial proporciona um gerenciamento de linha (receitas e/ou despesas) e o tradicionalmente conhecido, gerenciamento de colunas (departamento, centro de custos ou de receitas). Esse duplo controle favorece uma situação de conflito, uma vez que duas pessoas são responsáveis pelo mesmo item de despesa ou receita (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

3.6. Vantagens e Limitações Orçamentárias

Tung (1975) afirma que o sistema orçamentário pode proporcionar muitas vantagens para a empresa. Essas vantagens podem ultrapassar, algumas vezes, o caráter financeiro que lhe é intrínseco. Da visão do planejamento, o sistema orçamentário mobiliza o ambiente, conscientizando todos os funcionários e gestores da empresa. Já no ponto de vista do controle, ele impõe às pessoas a noção do custo, da economia e do lucro, por meio de mecanismos com o total intuito de evitar desperdícios, e consequentemente, alcançar maior rentabilidade.

Segundo Welsch (1983, p.63), as principais vantagens do sistema orçamentário são: “(1) desenvolvimento da sofisticação da administração em seu uso; (2) elaboração de uma plano realista de vendas; (3) estabelecimento de objetivos e padrões realistas; (4) comunicação adequada de atitudes, políticas e diretrizes pelos níveis administrativos superiores; (5) obtenção de flexibilidade administrativa no uso do sistema; e (6) atualização do sistema de acordo com o dinamismo do meio em que a administração atua.”

Sanvicente e Santos (1983) acrescentam que a sistematização do processo de planejamento e controle, por meio do orçamento, insere o hábito de se analisar previamente todos os fatores antes da tomada de decisão, além de implicar maior atenção da administração da empresa aos efeitos causados por mudanças nas condições externas. O orçamento é capaz de identificar pontos de eficiência ou ineficiência de desempenho e permite acompanhar o progresso no alcance dos objetivos da empresa.

Welsch (1983) ainda cita que o orçamento obriga todos os membros da administração, em seus diversos níveis, a participar do processo de elaboração de objetivos e preparação de planos; os departamentos devem fazer planos harmônicos entre si; quantifica o que é necessário para um bom desempenho; força a elaboração econômica do uso de mão de obra, matéria-prima, instalações e capital; força uma autoanálise periódica da empresa; entre outros.

Contudo, há de se levar em consideração que o sistema é digno de problemas. Tung (1975, pag. 28) afirma que:

Qualquer plano orçamentário, portanto, por melhor que seja, tem suas limitações; em primeiro lugar, todo orçamento baseia-se em estimativas. Por mais acuradas, estas representam apenas tentativas de acerto. A previsão

econômica não é uma ciência exata. O fator “homem” tem papel preponderante em sua determinação. Os impulsos emocionais da massa consumidora podem alterar radicalmente a tendência das vendas de determinado setor.

Welsch (1983) aponta que o sistema orçamentário deve ser constantemente adaptado às circunstâncias existentes. Um amplo programa orçamentário não pode ser aplicado em pouco tempo. As técnicas empregadas devem ser constantemente adaptadas para cada tipo de organização e não só isso, adaptadas para possíveis mudanças dentro da própria organização. Geralmente, leva-se mais de um ano para se chegar a um plano orçamentário razoável, e as expectativas durante este tempo não devem ser muito elevadas.

O custo do sistema também pode ser visto como uma limitação. Nem todas as empresas contam com os recursos necessários para desenvolver um orçamento com a mesma intensidade. Nem sempre é possível contar com pessoal especializado em supervisão de orçamentos para possibilitar o melhor aproveitamento do tempo do pessoal de linha (SANVICENTE E SANTOS, 1983).

Colocar em prática o orçamento elaborado não é uma tarefa automática, ele só será eficaz se esforços forem despendidos na sua execução de maneira continuada e agressiva pelos executivos responsáveis. Todos os funcionários da empresa devem ter consciência de sua relevância e entender bem como ele funciona, participando também, de maneira efetiva, na sua execução (WELSCH, 1983).

Lunkes (2003) conclui dizendo que as limitações podem ser maximizadas ou minimizadas de acordo com o tipo de orçamento utilizado pela empresa. As evoluções do sistema orçamentário tendem a solucionar problemas mencionados anteriormente.

4. Estudo de Caso

4.1. Caracterização da Empresa

4.1.1. Ferrovias no Brasil

A partir dos anos de 1550 surgiram as primeiras ferrovias no mundo. Originalmente, havia vagões de minério que apresentavam rodas de madeira e percorriam trilhos também de madeira, na Bélgica.

De acordo com Lang (2004), no Brasil, a primeira ferrovia só foi construída muito tempo depois, no ano de 1854. A ferrovia foi concedida a Irineu Evangelista de Souza (Barão de Mauá). A malha possuía 14,5 km de extensão e ligava a Baía de Guanabara, no Rio de Janeiro, à cidade de Petrópolis (RJ), sendo inaugurada por D. Pedro II. Entretanto, Brito (1961)⁶ *apud* Lang (2007), afirma que tal empreendimento não obteve muito sucesso. A ferrovia não satisfazia as condições mínimas para sua existência, como o fato de ser econômica, estratégica ou política; ela basicamente foi planejada com o mínimo de esforço possível, servindo meramente como uma amostra de ferrovia.

Com o intuito de ampliar a rede ferroviária no país, o Governo Federal criou a sociedade anônima Rede Ferroviária Federal S.A. (RFFSA) pela Lei nº 3.115, unindo 18 ferrovias ligadas à União. Segundo Martins e Cruz (2004)⁷ *apud* Lang (2007), a RFFSA tinha por objetivo explorar, conservar, ampliar e melhorar o tráfego das estradas de ferro que cruzavam praticamente todo o país.

Por 40 anos, forneceu serviços ferroviários em quatro das regiões do Brasil (Nordeste, Sudeste, Centro-Oeste e Sul), e em 1996, continha cerca de 22.000 km de linhas, 73% do total nacional.

Em 1992, a RFFSA foi integrada ao Programa Nacional de Desestatização – PND. Houve uma transferência dos serviços de transporte ferroviário de carga para o

⁶ BRITO, Jose do Nascimento. (1961) Meio século de estradas de ferro. Rio de Janeiro, Brasil. Livraria São José. 213 p.

⁷ MARTINS, Ellen Regina Capistrano; CRUZ, Marta Monteiro da Costa. (2004). Los Ferrocarriles en Brasil: Proceso de Desestatización del Subsector. In: VI Congreso de Ingeniería del Transporte. Zaragoza, Espanha. Anais do VI Congreso de Ingeniería del Transporte. Espanha : Emilio Larrodé e Luis Castejón. V. 1. p. 203-210.

setor privado, subdividindo a malha férrea em malhas regionais, arrendadas e concedidas por um período de 30 anos.

4.1.2. MRS Logística S/A

A empresa foi criada em 1996, a partir do momento em que o governo transferiu o controle das malhas ferroviárias ao setor privado. Sua conexão direta com os principais portos da região Sudeste confere a ela um diferencial econômico, uma vez que liga regiões produtoras de *commodities* minerais e agrícolas e alguns dos principais parques industriais do Brasil aos mesmos.

A MRS é uma operadora logística que gerencia uma extensão de 1.643 km de malha ferroviária na região Sudeste, abrangendo os estados de Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo. Atualmente, a companhia apresenta uma produção quatro vezes maior que a apontada nos anos de 1990, se posicionando entre as maiores ferrovias de carga do mundo. Pelos trilhos da MRS passam cerca de 20% dos produtos exportados pelo Brasil e um terço de toda carga transportada. Entre as principais cargas transportadas estão: contêineres, siderúrgicos, cimento, bauxita, agrícola, coque, carvão e minério de ferro. Além dessas cargas transportadas, a MRS oferece outras soluções logísticas, incluindo soluções multimodais e serviços ferroviários customizados.

A figura 4 mostra a malha ferroviária concedida à MRS:

Figura 4: Extensão da malha ferroviária - MRS



Fonte: MRS (2016)

Por ser uma companhia constituída por sociedade anônima, diversas responsabilidades são conferidas à ela, como por exemplo, identificação e tratamento de riscos, confiabilidade e controle das informações transmitidas ao mercado, entre outros assuntos de governança. Entre seus maiores acionistas estão a MBR (32,9%), CSN (27,3%), UPL (11,1%), Vale (10,9%), Namisa (10%) e Gerdau (1,3%).

Desde sua criação, a MRS já expandiu suas linhas férreas em 250 km, aproximadamente. Ela possui cerca de 20% da frota nacional ferroviária, composta por mais de 18 mil vagões e quase 800 locomotivas. Seus ativos são constantemente renovados e desenvolvidos, e, além disso, se destaca pelos níveis de disponibilidade e confiabilidade do material rodante.

4.1.3. Missão, Visão e Valores

A MRS apresenta como sua missão “oferecer transporte de carga com foco na ferrovia, priorizando fluxos que gerem escala e relações de longo prazo, a preços competitivos e com previsibilidade, para agregar valor crescente ao negócio.” (MRS, 2016).

Já sua visão está pautada em ser “uma ferrovia sustentável, de classe mundial, com operação segura, clientes satisfeitos e colaboradores comprometidos e responsáveis.” (MRS, 2016).

Ainda de acordo com o site da companhia, seus valores apresentados são:

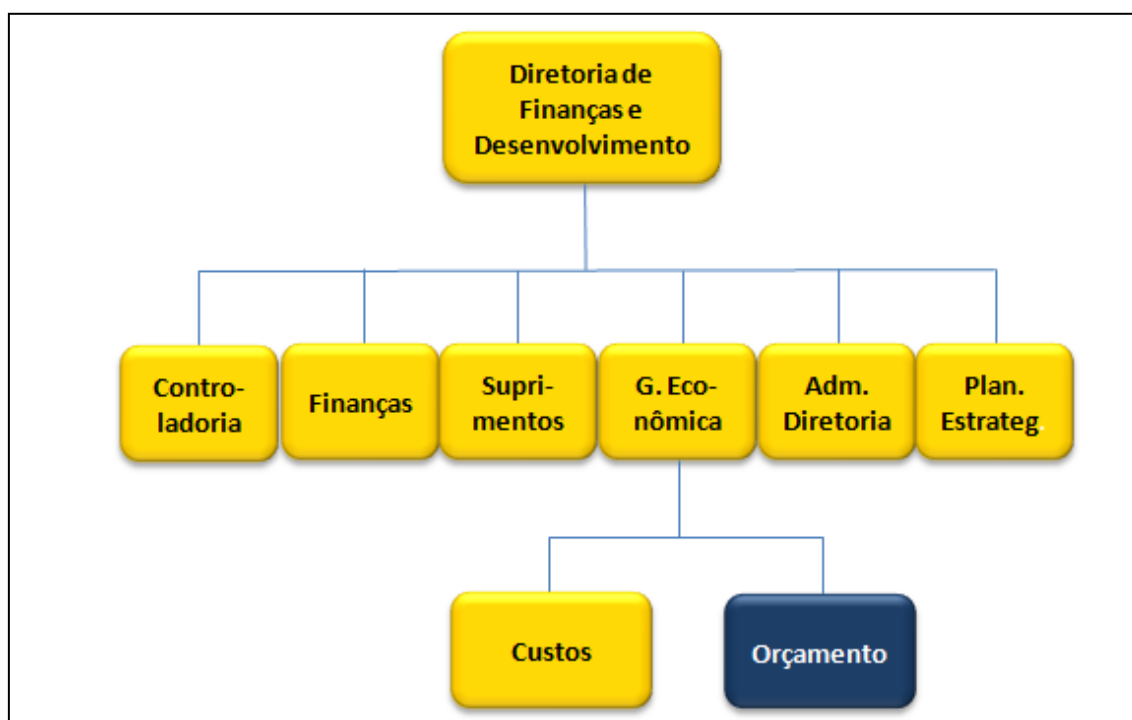
- Atitudes responsáveis;
- Atendimento impecável das necessidades de nossos clientes, com eficiência de classe mundial;
- Alto desempenho de nossas equipes, motivadas e comprometidas.

4.1.4. Gerência de Orçamento

De acordo com a estrutura organizacional da MRS, a Gerência de Orçamento está ligada, em conjunto com a Gerência de Custos, diretamente à Gerência Geral de Gestão Econômica que, por sua vez, está ligada à Diretoria de Finanças e Desenvolvimento. O principal objetivo da gerência é proporcionar informações adequadas e precisas para o planejamento de acompanhamento do orçamento.

A Figura 5 apresenta o organograma envolvendo a gerência de orçamento:

Figura 5: Organograma



Fonte: MRS Logística (2016)

4.2. Modelo Atual – Estrutura Matricial

Hoje, a MRS Logística trabalha com um modelo adotado no ano de 2011 pela Diretoria de Finanças e Desenvolvimento em busca de um maior monitoramento e ações mais eficientes.

O gerenciamento de linha e o de coluna foram instituídos, detalhando sua estrutura dessa forma, nos quais uma pessoa fica responsável por gerir grupos de despesas e outras por gerir seus centros de custos específicos, respectivamente.

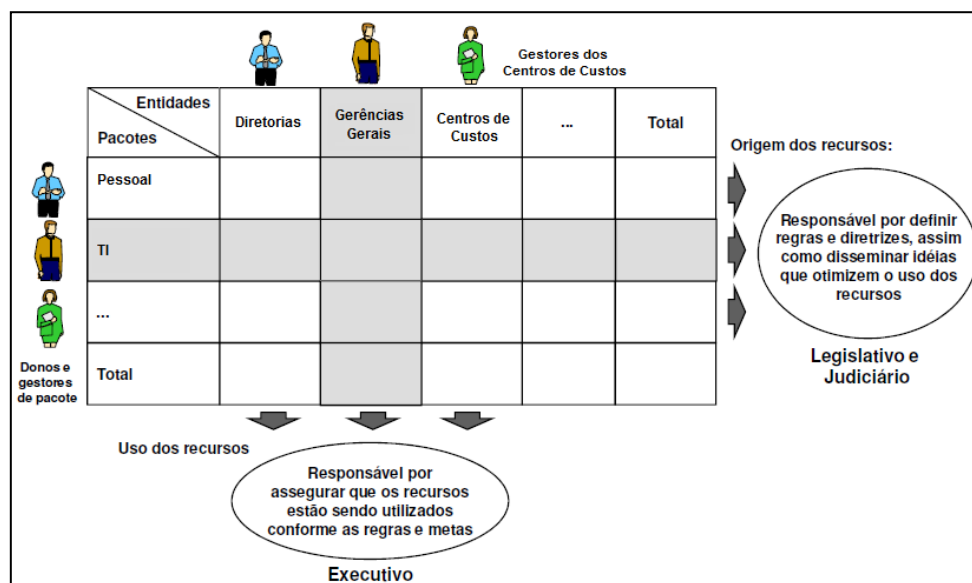
Pacotes orçamentários foram criados para agrupar as contas gerencias vigentes, sendo alocadas de acordo com a natureza das mesmas. Atualmente, existem quatorze pacotes em vigência: G01 - Pessoal - Centralizado; G02 - Pessoal - Descentralizado; G03 - Materiais Manut. Material Rodante; G04 - Serviços Manut. Material Rodante; G05 - Materiais e Serviços de Malha; G06 - Materiais Indiretos de Manutenção/Operação; G07 - Serviços Administrativos; G08 - Viagens; G09 -

Despesas Gerais; G11 - Utilidades; G12 - Serviços de Terceiros; G13 - Informática e Telecom; G14 - Jurídico; G15 – Aluguéis.

Esses pacotes, por sua vez, possuem um gestor responsável pelo seu gerenciamento e um diretor dono dele, responsável por aprovar suas movimentações. Anteriormente, as entidades existentes (centros de custos) eram de responsabilidade de seu próprio gerente, passando agora, diferentemente de tal controle tradicional, a ser de responsabilidade de um gestor por pacote monitorando de acordo com metas determinadas previamente pela diretoria da companhia.

A Figura 6 ilustra a estrutura matricial adotada na MRS:

Figura 6: Estrutura Matricial



Fonte: Adaptado da Gradus Consultoria de Gestão (2011)

4.3. Sistema Orçamentário

A gerência de orçamento da MRS Logística é a responsável por planejar e controlar todo processo orçamentário da empresa. O processo se inicia com a definição de metas pelos acionistas e dessa forma, segue um período de planejamento no qual a formação de receita, determinação de custos (administrativos e operacionais), definição da necessidade de capital entre outros pontos resultam em demonstrativos financeiros.

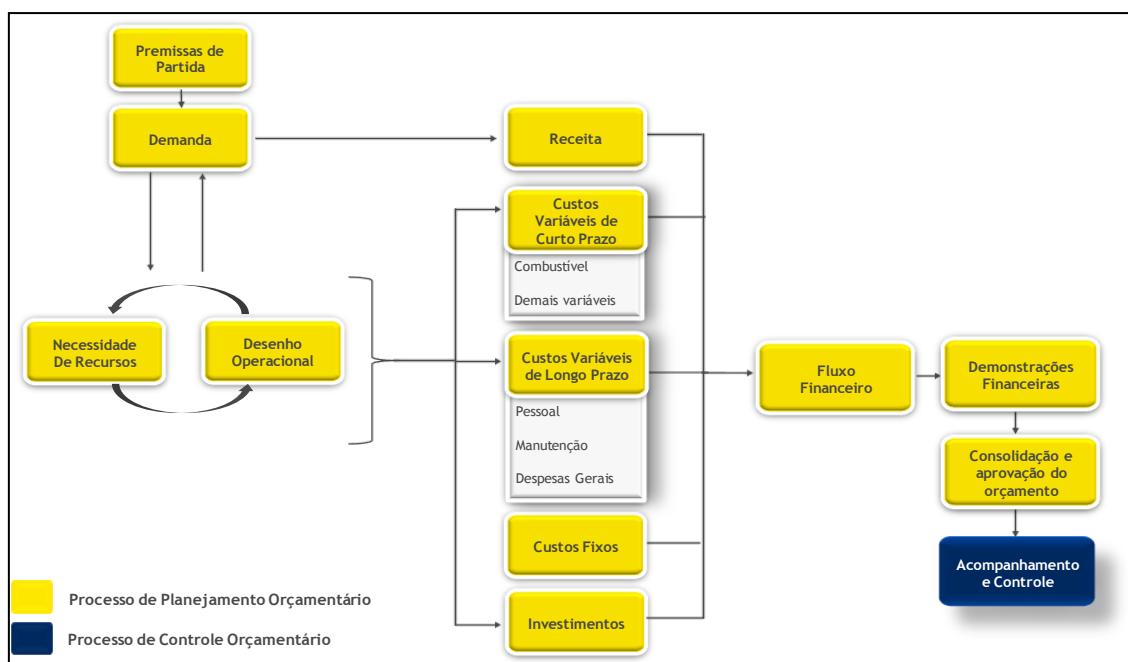
A partir das premissas pré-estabelecidas pelos acionistas, é necessário estabelecer uma possível demanda que é definida pela diretoria comercial. Com a

demanda estabelecida, cabe a diretoria de operações definir o desenho operacional e a consequente necessidade de recursos. A necessidade de recursos é desmembrada na definição dos custos variáveis de curto e longo prazo, juntamente dos investimentos. O fluxo financeiro logo é gerado com a projeção da receita advinda da definição da demanda, dos custos e investimentos estabelecidos, demonstrando assim, o que se espera para o próximo exercício.

Finalizando o processo, o orçamento é consolidado e segue para aprovação. Uma vez aprovado, ele entra em vigor e a gerência de orçamento passa a acompanhá-lo e controlá-lo.

A Figura 7 abaixo demonstra em fluxo este processo descrito acima:

Figura 7: Processo Orçamentário



Fonte: MRS Logística (2016)

Nos próximos tópicos entraremos mais especificamente no processo de construção do orçamento e sua posterior fase de acompanhamento e controle. Serão expostos o planejamento e controle como são executados na companhia, especificando o caso das Unidades de Atendimento de MG, RJ e SP como exemplificação. Vale ressaltar que o processo descrito estará relacionado aos custos variáveis de longo prazo,

uma vez que as projeções dos custos variáveis de curto prazo, dos custos fixos e dos investimentos fazem parte do trabalho de outras áreas da companhia.

4.3.1. Planejamento Orçamentário

Dentro da Diretoria de Operações subdividem-se três Unidades de Atendimento, a Gerência Geral de Operações (MG), Gerência Geral de Operações (RJ) e Gerência Geral de Operações (SP), também conhecidas como UAMG, UARJ e UASP, respectivamente.

O planejamento orçamentário das mesmas se diferencia de acordo com o tipo de colaborador, conhecido como *headcount*. A construção do orçamento para *headcount* administrativo (suporte) diverge do *headcount* operacional (maquinistas e auxiliares).

No caso do *headcount* administrativo, o processo se assemelha às demais áreas da companhia, sendo que o ponto de partida para a construção do orçamento se encontra na elaboração e definição das Diretrizes Orçamentárias. As diretrizes surgem a partir do trabalho da gerência de orçamento e do apoio dos gestores de pacotes. Elas têm por objetivo definir as regras e referências de gastos aplicáveis a todas as Entidades da MRS que foram consideradas no Orçamento Matricial.

O documento construído contém regras e referências que devem ser seguidas para o orçamento do ano. Essas regras definem quais despesas devem ser lançadas em cada conta, bem como o critério de alocação de centros de custo e quais as condições e restrições de uso de bens e serviços. Já as referências são os limites permitidos para utilização destes bens e serviços. As referências para cada conta são definidas segundo critérios de comparação sistemática entre áreas ou determinação "base zero". Não se permite orçar custos maiores que a referência e se houver essa necessidade, ela deverá ser justificada e defendida em material fundamentado.

O quadro 3 abaixo exemplifica diretrizes orçamentárias.

Quadro 3: Diretrizes Orçamentárias

Conta Gerencial	Tipos de custos a serem lançados nesta conta	Regras para utilização dos gastos	Método de orçamento	Referência
G02012 - Uniformes	Nesta conta devem ser lançadas despesas com uniformes operacionais (camisas, jaquetas, calças operacionais etc).	- A MRS fornecerá gratuitamente aos seus empregados, uniformes cujo uso seja considerado obrigatório (operacionais). - Para os empregados operacionais admitidos serão entregues kit de uniformes de acordo com o Anexo 17 - O grupo denominado administrativo/operacional terá direito a requisição de uniformes conforme Anexo 17 - A MRS não fornecerá uniformes para os colaboradores administrativos.	O orçamento deverá ser realizado multiplicando-se a quantidade de colaboradores (operacionais ou adm/ope) pelo valor do respectivo grupo.	Valor limitado ao realizado dos últimos 12 meses, excluindo-se aportes e transferências não recorrentes. - Uniforme administrativo: Não haverá orçamento - Uniforme operacional: R\$ 176 colaborador/ano - Uniforme adm/operacional: R\$ 68 colaborador/ano - Kit admissão operacional: R\$ 367 admissão/colaborador
G08002 - Hospedagens	Exceto para Maquinistas, nessa conta devem ser lançadas todas as despesas referentes à hospedagem (diárias de hotel e taxas).	Priorizar as hospedagens duplas e/ou triplas em hotel com tarifa preferencial, visando trazer economia para a companhia e sempre observando a Diretriz Organizacional vigente Aquisição de todas as passagens e hotéis pela agência de viagens da empresa através do sistema de viagem disponível na Intranet; Instituição da regra "quem convida, paga"; Se na solicitação da reserva for solicitado hospedagem com valor que ultrapassa o limite definido a aprovação prévia do Diretor da área será necessária;	O orçamento deverá ser realizado base zero, indicando origem, destino, motivo da viagem e o número de viagens. O custo unitário da diária será preenchido automaticamente pelo sistema.	Viagens Manutenção: Valor limitado a 95% do Forecast 6 + 6 de 2016 . Demais Viagens: Valor limitado a 93% do Forecast 6 + 6 de 2016 . Para ambos exclui-se aportes e transferências não recorrentes. Valor de referência: Anexo 5

Fonte: MRS Logística S.A. (2016)

Para algumas contas, utiliza-se o custo unitário por *headcount*, como mostrado acima no orçamento para a conta de Uniformes. Já outras contas exigem um orçamento a partir do método Base Zero, como nas contas do pacote de Viagens, as quais precisam da descrição de 100% das despesas levantadas como necessárias para determinado centro de custo. Para todos os casos é necessária uma memória de cálculo, podendo ser realizada pela própria gerência de orçamento no caso da definição dos custos unitários, ou pelas próprias áreas da empresa quando realizado o Base Zero.

O planejamento orçamentário do *headcount* operacional está diretamente ligado ao volume transportado pela empresa.

A primeira etapa é a determinação do volume para o ano seguinte feito pela Diretoria Comercial. De posse dessas informações, a Diretoria de Operações, mais especificamente a Gerência Geral de Planejamento e Controle Operacional (PCO), dimensionam o quadro, as horas de trabalho e as apresentações aos postos de trabalho dos maquinistas e auxiliares de maquinistas, a partir do desenho operacional elaborado. Feito isso, o PCO repassa tais informações para as demais áreas envolvidas no processo, entre elas a Gerência de Orçamento.

Um problema deste processo é com relação a prazos. Percebeu-se nos últimos anos que o PCO não consegue repassar as informações no tempo determinado, podendo atrasar todo o processo. Uma medida adotada este ano como forma de forçar o cumprimento do cronograma, foi subestruturá-lo, ou seja, foram criadas subetapas no planejamento a fim de obter o máximo de detalhes possíveis, evitando ou possibilitando a correção de desvios que acontecem ai longo do processo.

Concomitantemente ao planejamento do PCO, a gerência de orçamento elabora indicadores dos custos logísticos de operações que funcionam como limitadores de gastos orçados das áreas operacionais. São exemplos desses indicadores quantidade de veículos, motorista por veículo, quilômetro por apresentações, marmitex por apresentação, entre outros. A gerência de orçamento se baseia no histórico desses indicadores e dá desafios de redução em cada indicador, como considerar a realização dos últimos doze meses, dos últimos seis meses, ou então a exclusão dos piores meses da realização nos últimos doze.

Com isso, as UA's (unidades de atendimento) recebem os números do PCO e os indicadores calculados pela gerência de orçamento, indicadores estes já com os valores finais. Eles irão utilizar o número do indicador e multiplicar ou dividir pelo número que o PCO calculou, que seriam *headcount*, apresentações e as horas, colocando tais informações no sistema e chegando assim num orçamento final.

No período de *input* no sistema, a MRS utiliza um programa da Oracle chamado *Planning*. Vale ressaltar que esse programa serve também para acompanhamento e controle do orçamento tanto pela gerência de orçamento quanto para as demais gerências da empresa. Para realizar os *inputs* dos valores orçados, existe um colaborador responsável por centro de custo que previamente passa por um treinamento com a finalidade de minimizar riscos.

Ao término do período de *input*, há um trabalho de análise e comparação dos valores com as metas definidas nas diretrizes, com o orçamento e o realizado do ano anterior. A finalidade deste trabalho é identificar variações relevantes e buscar entender a razão delas.

Com a finalização das análises e os devidos ajustes, um plano financeiro é elaborado de modo a expor resultados que irão gerar os retornos do próximo ano. As

tarifas cobradas aos clientes são estimadas, uma vez que o valor só será fechado no ano seguinte através da aprovação da Modelagem Tarifária pelos acionistas.

Os resultados devem ficar próximos da meta proposta pela diretoria para assim se iniciar a montagem das apresentações para os próprios diretores e o presidente. Estas apresentações têm por finalidade a aprovação do orçamento elaborado e buscam levantar dúvidas e críticas que devem ser sanadas pela gerência de orçamento no próprio momento da reunião ou então, a partir delas, levantar um estudo relacionado.

Após aprovação da diretoria, os valores orçados são levados ao conhecimento dos acionistas da companhia. Nesse caso, o intuito da reunião é apresentar aos sócios os benefícios que o orçamento elaborado trará e, com a aprovação dos mesmos, o orçamento planejado passa a vigorar no ano seguinte.

4.3.2. Controle Orçamentário

No início do próximo exercício, com o período de planejamento finalizado e com o orçamento aprovado já em execução, cabe à gerência de orçamento acompanhar e controlar o mesmo, através de processos que são realizados no decorrer do ano para que os valores realizados pela empresa fiquem o mais próximo possível do que se tinha orçado.

A MRS apresenta um controle mensal no qual a gerência de orçamento busca verificar se, o que está sendo utilizado pelos centros de custos está dentro do planejado para o período. Esse processo tem início sempre após o fechamento contábil para proporcionar uma real visão do que foi utilizado.

Com isso, em todo início de mês após fechamento contábil, são elaboradas planilhas, por Gerência Geral, chamadas *Flags*, nas quais são expostos o que se tinha orçado e o que realmente foi realizado, por pacotes. Há um limite mínimo de variação aceitável tanto para economia quanto para estouro do valor planejado que se não atingido, não há geração de *Flags*. Ultrapassando-se este limite, cabe a um responsável por Gerência Geral, chamado de Ponta Firme, justificar essas variações ocorridas. O arquivo disponibilizado permite uma melhor visão de desvios aos gestores e oferecem aos mesmos a possibilidade de realizem alterações para solucionar as variações ocorridas.

Segue abaixo, no Quadro 4, um exemplo de preenchimento das justificativas:

Quadro 4: Justificativas Orçamentárias

Valor	Justificativa (Explicitar CTR envolvido)	Ações para Recuperação	Responsável	Prazo	Status
108.601,00	<p>O quê? Combustível</p> <p>Por quê? Houve redução de veículo, ou seja, saída de uma Van auxiliando na redução do combustível e ficou pendente um ajuste contábil realizado pelo G0TRJ no valor de R\$ 6.130,37 de combustível de Julho e Agosto que foram lançados pelo GSC. E em PATE valores referente a combustível do carro da VIX aguardando lançamento de alguns itens não feito nos meses de Agosto e Setembro.</p>	<p>Ação 1: Avaliar entrega no próximo forecast 6+6</p> <p>Ação 2:</p>	<p>Mauro Silva</p> <p>Silas Mendes</p>	30/10/2016	Em andamento

Fonte: MRS Logística (2016)

Estabelece-se um prazo de devolução desses *Flags* para serem analisados e verificados pela gerência de orçamento e pelos gestores de pacotes, que obtêm a possibilidade de elaborar ações preventivas e/ou corretivas. As informações levantadas são compiladas e servem de base para elaboração de relatórios, chamado *Flash Opex*, disponibilizados aos diretores. Essa apresentação serve para mostrar os desvios e as justificativas de suas Gerências Gerais de forma resumida.

A Figura 8 abaixo mostra um exemplo do *Flash Opex* da Diretoria de Operações da MRS Logística, expondo os resultados obtidos no mês:

Figura 8: Flash Opex

PACOTES Custos Variáveis de Longo Prazo	Acumulado					Total 2016			
	Orçado Original	Real	Meta	Var. \$	Var. %	Orçado Original	Meta	Var. \$	Var. %
	Em R\$ Mil								
G02 - PESSOAL - DESCENTRALIZADO	5.350	3.986	4.549	-562	-12%	7.114	6.176	-938	-13%
LOCOMOÇÃO/HORAS DE EQUIPAGEM	58.825	50.227	52.177	-1.950	-4%	78.791	71.339	-7.452	-9%
MANUTENÇÃO	11.133	9.836	10.103	-267	-3%	15.105	14.068	-1.037	-7%
G03 - MATERIAIS MANUT. MATERIAL RODANTE	0	4	3	1	53%	0	5	5	-
G04 - SERVIÇOS MANUT. MATERIAL RODANTE	10.711	9.399	9.635	-236	-2%	14.522	13.399	-1.122	-8%
G05 - MATERIAIS E SERVIÇOS DE MALHA	104	52	83	-31	-38%	138	137	-1	-1%
G06 - MATERIAIS INDIRETOS DE MANUTENÇÃO/OPERA	318	381	382	-1	0%	446	528	82	18%
DESPESAS GERAIS	12.948	11.655	12.526	-871	-7%	17.194	17.322	129	1%
G07 - SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS	448	300	343	-43	-12%	590	509	-81	-14%
G08 - VIAGENS	4.382	4.308	4.270	38	1%	5.822	5.775	-48	-1%
G09 - DESPESAS GERAIS	280	184	270	-86	-32%	362	358	-4	-1%
G11 - UTILIDADES	2.698	2.531	2.617	-85	-3%	3.591	3.512	-79	-2%
G12 - SERVIÇOS DE TERCEIROS	2.776	2.210	2.755	-544	-20%	3.652	4.026	374	10%
G13 - INFORMÁTICA E TELECOM	850	847	941	-94	-10%	1.144	1.356	211	18%
G15 - ALUGUÉIS	1.515	1.274	1.330	-56	-4%	2.033	1.788	-245	-12%
TOTAL	88.256	75.704	79.354	-3.650	-5%	118.204	108.906	-9.298	-8%

Fonte: MRS Logística (2016)

Em 2016 foi introduzida à rotina mensal da gerência de orçamento uma reunião mensal, exclusivamente para o diretor de operações, demonstrando de forma mais detalhada as movimentações orçamentárias da referida diretoria, inovando o modo de demonstrar os resultados.

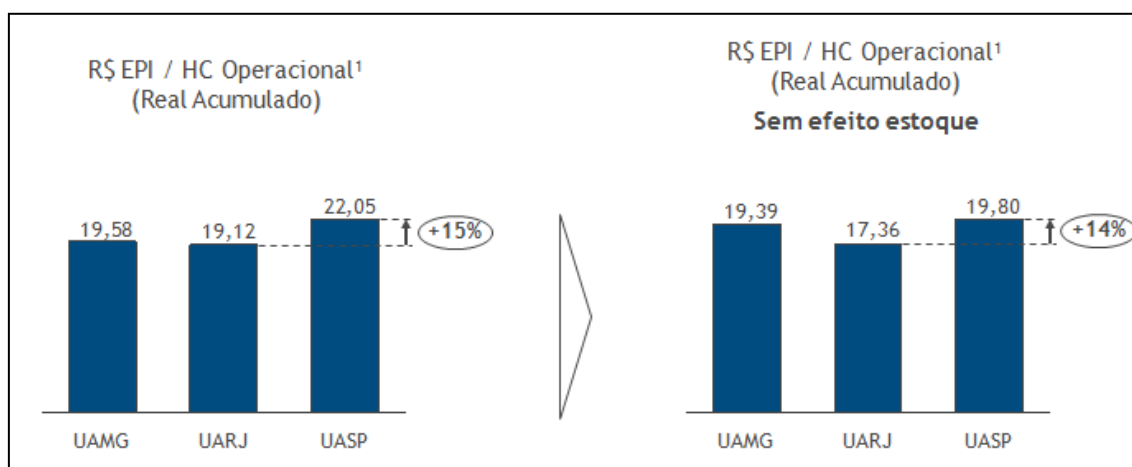
Essa reunião é dividida em quatro assuntos: CVCP (custo variável de curto prazo) envolvendo basicamente combustível e eficiência energética; Pessoal Centralizado (*headcount*); Custos Logísticos, expondo indicadores estabelecidos e calculados pela gerência de orçamento nos quais a mesma necessita cruzar informações de diversas fontes como dados enviados pelas áreas, no caso, as três Unidades de Atendimento, dados enviados pela Gerência de Serviços Compartilhados e de dados do sistema; e Despesas Gerais, englobando as demais contas orçadas na área, como viagens, alugueis, manutenção entre outras.

Ao ser implementada, a reunião apresentou grande relevância por expor de uma maneira mais detalhada os resultados do que o controle mensal já realizado anteriormente, levantando informações que até então não recebiam tanto foco. Porém, com o passar dos meses, o trabalho amadureceu e as informações passaram a ser por muitas vezes repetitivas, principalmente pelo fato de algumas contas sofrerem pequenas alterações nos números durante os meses. Por isso, vem surgindo demandas extras de análises para que dessa forma, o trabalho não se torne monótono e traga resultados mais eficientes.

Como exemplo dessas demandas extras, podemos citar análises comparativas realizadas entre as áreas da diretoria de operações, expondo comparações através de indicadores como viagens por *headcount*, EPI por *headcount*, entre outros, para dessa forma tentar igualar o máximo possível, tratando as exceções, os resultados das Unidades de Atendimento de MG, RJ e SP.

A Figura 9 apresenta um exemplo de gráfico demonstrando a comparação:

Figura 9: R\$ EPI / HC Operacional em R\$ mil



Fonte: MRS Logística (2016)

Além do controle mensal realizado pela companhia até então exposto, a gerência de orçamento da MRS adota um sistema de revisão orçamentária, conhecido como *forecast*, que ocorre três vezes durante o ano, mais especificamente em abril, julho e novembro (*forecast 3+9*, *forecast 6+6* e *forecast 10+2* – sendo que o primeiro valor representa o número de meses orçados igualados ao realizado e o segundo os meses que terão o orçamento replanejado), uma vez que o ambiente econômico é sensível às variações ao longo do período.

Os centros de custos adquirem a possibilidade de revisar seu orçamento, ajustando os valores não realizados entre os meses seguintes, alterando assim, suas metas originais. Esses valores não realizados podem ser remanejados entre os meses seguintes, ou se julgados não mais necessários pelos centros de custos serem enviados para um fundo de contingência da companhia no qual o presidente é o responsável por gerenciá-lo e autorizar ou não, a retirada de determinadas quantias para suprir eventuais necessidades extras dos centros de custos.

Essas movimentações dependem também das diretrizes divulgadas a cada *forecast* realizado, podendo sofrer alterações de um para o outro. Um exemplo de diretriz estabelecida é a não transferência de valores para o pacote de Viagens, ou seja, é um pacote que não pode receber quantias de outros pacotes.

O *forecast* realizado abrange somente o financeiro e só posteriormente é solicitado às áreas da diretoria de operações, o físico, mais especificamente com relação aos custos logísticos. O elo fraco dessa sequência é exatamente o fato de planejar primeiro o valor sem pensar realmente na quantidade, realizando então, muita das vezes, apenas um movimento de reversão. Estudos de aperfeiçoamento do *forecast* físico estão sendo realizados.

A revisão realizada é aprovada primeiramente pela gerência de orçamento e, posteriormente, pela diretoria da empresa. Atrasos nas reuniões de aprovação com a diretoria têm gerado certa insatisfação nos colaboradores da empresa uma vez que com isso, os valores modificados demoram mais tempo para irem para o sistema, dificultando o acompanhamento do orçamento atualizado pelas áreas.

O intuito dessa prática é garantir maior aderência dos pacotes orçamentários. A Figura 10 apresenta o resultado do ano de 2015 da gerência de operações (MG), contrapondo o realizado do ano, o orçamento inicial e o último *forecast* realizado.

Figura 10: Aderência da Gerência Geral de Operações (MG) em 2015

Pacotes	Orç. Original	Realizado	Var. (%)	Forecast 10+2	Var. (%)
G02 - PESSOAL - DESCENTRALIZADO	29.494.800	21.882.857	-26%	22.509.262	-3%
G03 - MATERIAIS MANUT. MATERIAL RODANTE	500	4.026	705%	4.724	-15%
G04 - SERVIÇOS MANUT. MATERIAL RODANTE	7.060.836	5.696.380	-19%	5.742.100	-1%
G05 - MATERIAIS E SERVIÇOS DE MALHA	130	230	77%	260	-11%
G06 - MATERIAIS INDIRETOS DE MANUT/OPER	73.938	119.259	61%	129.931	-8%
G07 - SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS	241.682	140.197	-42%	144.046	-3%
G08 - VIAGENS	26.687.046	21.291.608	-20%	21.999.615	-3%
G09 - DESPESAS GERAIS	120.425	89.368	-26%	90.103	-1%
G11 - UTILIDADES	440.552	333.138	-24%	348.940	-5%
G12 - SERVIÇOS DE TERCEIROS	595.028	497.617	-16%	550.370	-10%
G13 - INFORMÁTICA E TELECOM	442.567	352.184	-20%	376.403	-6%
G15 - ALUGUÉIS	5.198.819	3.980.587	-23%	4.069.040	-2%
TOTAL	70.356.324	54.387.451	-23%	55.964.794	-3%

Fonte: MRS Logística (2015)

A figura acima nos mostra como cada revisão orçamentária proporciona uma maior aderência com relação ao planejado, evitando dessa forma, orçamentos excessivos e/ou sem necessidades.

Uma forma de ajuste orçamentário fora do período dos *forecasts* seria através de um Workflow de Movimentação Orçamentária, disponibilizado para a companhia. Porém a utilização dessa ferramenta gera um retrabalho para gerência de orçamento

uma vez que essas movimentações, se anteriormente bem planejadas, poderiam ser realizadas nos próprios *forecasts*. A Figura 11 ilustra o funcionamento do mesmo:

Figura 11: Workflow de movimentação Orçamentária

WORKFLOW DE MOVIMENTAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS							
Tipos de Movimentações							
n°	Compressão	Pacote	Ger Geral	Diretoria	2016		
					Aprovadores	Ciente	Obs.
1ª	-	Mesmo	Mesma	Mesma	Gerente Geral	-	(ilimitado)
2ª	-	Mesmo	Diferente	Mesma	Diretor GG	GG da área	(Acima de 5 mil/ano)
3ª	-	Mesmo	-	Diferentes	Diretor GG	GG da área	(Acima de 5 mil/ano)
4ª	-	Mesmo Grupo	-	Mesma	Diretor GG	Diretor Pacote	GG da área
5ª	-	Mesmo Grupo	-	Diferentes	Diretor GG	Diretor Pacote	GG da área
6ª	-	Dif. Grupos	-	Mesma	Diretor GG	Diretor Pacote	GG da área
7ª	-	Dif. Grupos	-	Diferentes	Presidente	GG da área	-
8ª	-	Doações para o Fundo	-	-	Gerente Geral	GG da área	-
9ª	-	Confiscos para o fundo de Contingência	-	-	Presidente	GG da área	-
10ª	-	Aportes do Fundo de Contingência	-	-	Presidente	GG da área	-
11ª	-	Transferência de Headcount na mesma Diretoria	-	-	Diretor GG	GG da área	-
12ª	-	Transferência de Headcount entre Diretoria	-	-	Presidente	GG da área	-
13ª	-	Transf. para Infraestrutura de TI**/Rastreamento Veicular	-	-	Ger Geral Gestão Econômica	GG da área	(limitado a 5 mil/ano/GG)
14ª	-	Demais Transferências dentro do mesmo Grupo de Pacote	-	-	Ger Geral Gestão Econômica	GG da área	(limitado a 5 mil/ano/GG)
15ª	-	Aderência à meta no encerramento do exercício***	-	-	Ger Geral Gestão Econômica	GG da área	(limitado a 5 mil/GG)

*Acima de 500mil no acumulado anual deverá ser submetido ao Presidente
 **Pequenos Softwares (Ex:ThinkCell), ramais de telefonia, pontos de rede e REP quando da alteração de estrutura física (não cumulativa com a linha 15ª)
 ***A partir do encerramento do prazo do recebimento de IIF na Contabilidade - Dez/Ano

Gerência Geral de Gestão Econômica - Gerência de Orçamento

Fonte: MRS Logística (2016)

Essa ferramenta apresenta algumas regras de movimentação como expostas na figura acima, as quais, sem exceção, necessitam de aprovações especiais dos superiores da companhia, que, na maioria das vezes, são os diretores da mesma.

5. Considerações Finais

O intuito do estudo foi descrever os tipos de orçamentos existentes, desde sua primeira versão e utilização, para chegar ao sistema orçamentário utilizado hoje na MRS Logística S.A. Procurou-se expor o mesmo de maneira mais detalhada para dessa forma encontrar pontos de melhoria em seus métodos de planejamento e controle, incumbidos de garantir o sucesso dos resultados da companhia.

Com relação ao tipo de orçamento utilizado na MRS Logística, constatou-se que o mesmo apresenta uma estrutura matricial, sendo dividido em uma etapa de planejamento e uma de controle.

Em busca de um planejamento detalhado, a estrutura matricial orçamentária foi empregada, proporcionando uma maior especificação a partir das diretrizes orçamentárias, elaboradas pela gerência de orçamento, em conjunto com um aumento no controle sobre as despesas, as quais passaram a ser observadas diretamente pelos gestores dos centros de custos e pelos responsáveis por cada pacote.

Percebeu-se que com a adoção de tal modelo orçamentário, falando mais a respeito do planejamento, estudos mais específicos estão sendo realizados, proporcionando assim, uma base de dados mais rica, dando o suporte necessário na projeção das contas da empresa e conseqüentemente, assegurando um orçamento apropriado à realidade tanto da empresa quanto do mercado.

Já em relação ao controle, de modo a aumentar o acompanhamento orçamentário, foi implementado na empresa, a partir da adoção da estrutura matricial, o chamado *Flash Opex*. O arquivo é responsável por repassar os resultados das diretorias de maneira simples, rápida e de fácil visualização. De modo a ampliar o acompanhamento dos resultados foi instituído, especificamente para a Diretoria de Operações por ser uns dos maiores orçamentos da empresa, uma reunião mensal na qual expõe-se as realizações de maneira detalhada.

As metodologias adotadas no sistema orçamentário vigente fizeram com que as variações entre o orçado e o realizado diminuíssem, contando principalmente com a ajuda das revisões orçamentárias (*forecast*) adotadas três vezes durante o ano e das informações mantidas auxiliando os próximos orçamentos.

Nota-se que a atual estrutura matricial traz para o sistema orçamentário da empresa um aumento na transparência dos resultados obtidos através de repasses mais seguros de informações tanto quanto uma otimização dos recursos. Porém, apesar das vantagens adquiridas com o modelo, alguns pontos podem ser observados como passíveis de melhoria, como por exemplo, a conscientização dos colaboradores, que não dão, algumas vezes, a devida atenção que o orçamento merece. Por conta disso, a conscientização deveria ser trabalhada mais a fundo partindo da iniciativa dos gestores dos centros de custos para que o devido valor seja dado ao processo.

Outra questão digna de ser citada é com relação às justificativas enviadas pelos centros de custos acerca das variações no orçamento. O acompanhamento mensal é prejudicado muitas vezes por não se conseguir chegar no real problema das atividades. Respostas vagas não são o suficiente para sanar possíveis desvios. Ao dizer apenas o conveniente, os responsáveis pelo orçamento dos centros de custos provam que o controle de gastos não apresenta a devida relevância.

A situação que o mundo vive hoje em dia só nos prova que o racionamento de gastos é uma das principais saídas no controle da crise. Tratar um problema na origem pode acabar solucionando situações que muitas vezes não são tão complexas quanto parecem. Além disso, uma situação poderia servir de exemplo para outra, facilitando o tratamento de desvios e servindo de base para futuras elaborações orçamentárias.

O controle firme e periódico é essencial para que dessa forma medidas corretivas sejam elaboradas e executadas cada vez mais eficientemente. Com as devidas precauções e atitudes por parte da empresa como um todo, problemas advindos de qualquer atividade, principalmente das atividades orçamentárias em questão, serão minimizados e as boas práticas, valorizadas.

A instituição de uma cultura de conscientização da importância de um bom orçamento para os resultados futuros da companhia fará com que a MRS Logística alcance, financeiramente falando, o sucesso pretendido por toda organização que visa o lucro por meio de suas atividades, e com isso, se firme de maneira cada vez mais efetiva no setor ferroviário.

6. Bibliografia

- ACKOFF, Russel L. **Planejamento Empresarial**. Rio de Janeiro: Editora LTC, 1976.
- ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial – Introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1970.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha: 2000.
- CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma abordagem de gestão econômica – GECON**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHIAVENATO, I. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- CLARA, Coutinho & JOSÉ, Chaves (2002). **O estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal**. Revista Portuguesa de Educação, 15(1), pp. 221-244. CIED - Universidade do Minho.
- CUNHA, Cristiano J. C. A., **Planejamento e Estratégia Empresarial**. EPS/UFSC. Florianópolis, 2000.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial**. 2º Ed, São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- GARRISON, R. H., NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, c1997. 717p.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, K. M. **Contabilidade de custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEIHRICH, Heinz; tradução: Sanvicente, Antonio Zoratto. **Administração – Organização, planejamento e controle**. 14º edição. São Paulo: Livraria Pioneira, 1987.
- LANG, Aline Eloyse. (2007) **As ferrovias no Brasil e avaliação econômica de projetos: uma aplicação em projetos ferroviários**. Dissertação (Mestrado em Transportes da Universidade de Brasília) – UnB. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.antf.org.br/docs/dissertacao_aline_elayse_transportes_unb.pdf> Acesso em: 21 de outubro de 2016.

- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003. 162p.
- MINTZBERG, H. **Ascensão e queda do planejamento estratégico**. Bookman: Porto Alegre, 2000.
- MRS LOGÍSTICA S.A.**. Disponível em: <<http://www.mrs.com.br/>> Acesso em: 26 de outubro de 2016.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Thompson, 2003.
- PADOVEZE, C. L. **Introdução à administração financeira**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial: novos conceitos e práticas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- PYHRR, P. A. **Orçamento Base Zero**. São Paulo: Interciência, 1981.
- RAMPAZZO, L. **Metodologia Científica: para alunos de graduação e pós-graduação**. 3ed. São Paulo: Edições Loyola, 2005.
- Rede Ferroviária Federal Sociedade Anônima, Histórico**. Disponível em: <<http://www.rffsa.gov.br/>>. Acesso em: 20 de outubro de 2016.
- REIS, L. G. **Produção de Monografia: da teoria à prática**. 2ed. Brasília: Senac Distrito Federal, 2008.
- SÁ, Carlos Alexandre, 2005, “**O gerenciamento matricial de despesas**”, Bauru, artigo apresentado no XII SIMPEP.
- SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 1983.
- SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. C. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.
- SILVA, M.S.; BEZERRA, F.A. (2014): **Impactos do Controle orçamentário: Uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose**. In: Congresso Anpcont, Rio de Janeiro.

SOUZA, A. A. **Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos.** In; Congresso ANPCONT, 4, 2010, Natal. Anais... ANPCONT, 2010.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento Empresarial no Brasil para empresas industriais e comerciais.** São Paulo: Edições Universidade Empresa Ltda, 1975.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão.** 4' ed. Sao Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

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

WOOD, F.; SANGSTER, A. **Business accounting** 2.7. ed. Londres: Pitman, 1996.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional: uma abordagem prática.** Porto Alegre: Sagra-DC Luzatto, 1983.