

Uma Revisão da Literatura Brasileira sobre os Modelos de Gerenciamento Matricial de Despesas

Ermerson Rogério de Souza

Mestrado em Engenharia de Produção pela Universidade de Araraquara –UNIARA
Contador
Rua Carlos Gomes, 1217. Centro Araraquara/SP. CEP: 14801-340
E-mail: prof.ermerson@gmail.com

Anderson Rogério Faia Pinto

Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade de São Paulo - USP
Professor na Universidade de Araraquara - UNIARA
Rua Carlos Gomes, 1217. Centro Araraquara/SP. CEP: 14801-340
E-mail: anderson@life.com.br

Bruna Cristine Scarduelli Pacheco

Pós-Doutorado em andamento em Engenharia de Produção pela Universidade de São Paulo - USP
Professora na Universidade de Araraquara - UNIARA
Rua Carlos Gomes, 1217. Centro Araraquara/SP. CEP: 14801-340
E-mail: bcspacheco@uniara.edu.br

Roni Cleber Bonizio

Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia Administração e Contabilidade - FEA/USP
Professor na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo - FEA-RP/USP
Av. Bandeirantes, 3900, Sala 39, Bloco C1. Monte Alegre. Ribeirão Preto/SP. CEP: 14040900
E-mail: rbonizio@usp.br

RESUMO

A melhoria da capacidade competitividade de uma empresa requer uma gestão eficaz dos gastos. Uma ferramenta que propicia uma visão detalhada e estratégica dos gastos é o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). Entretanto, não há produções científicas com foco em revisões de literatura sobre o GMD. Logo, este artigo tem como objetivo apresentar uma revisão da literatura brasileira sobre os estudos publicados acerca do GMD. É o primeiro artigo a fornecer uma análise sobre abordagens do GMD publicadas nas bases científicas do Brasil. A metodologia de pesquisa empregou uma revisão de literatura de natureza exploratória e descritiva em torno do GMD. As buscas nas bases de dados científicas se estenderam até junho de 2022. As análises dos resultados demonstraram que o GMD é mais aplicado nos segmentos de Saúde (25%), Alimentícia (15%), Metalúrgica (10%) e Órgãos Públicos (10%). A principal contribuição deste artigo está em fornecer um arcabouço teórico que corrobora com os avanços na aplicação do GMD no Brasil. Assim sendo, este artigo pode apoiar gestores, estudantes e pesquisadores sobre os processos de

implantação e implementação do GMD. Uma importante sugestão para futuros estudos é melhor adaptar o GMD às empresas de vários segmentos no Brasil.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Orçamento Matricial. Gerenciamento Matricial de Despesas.

A Brazilian Literature Review on Models of Matrix Expense Management

ABSTRACT

Improving a company's competitive capacity requires effective management of expenses. A tool that provides a detailed and strategic view of expenditures is the Matrix Expense Management (MEM). However, there are no scientific productions focusing on literature reviews on the MEM. This article aims to present a review of Brazilian literature on published studies about MEM, though. It is the first article to provide an analysis to MEM approaches published in Brazil's scientific databases. The research methodology employed a literature review of an exploratory and descriptive nature around MEM. The searches in scientific databases were extended until June 2022. The results analysis showed that MEM is more applied in Health Segments (25%), Food (15%), Metallurgical (10%) and Public Bodies (10%). The main contribution of this article is to provide a theoretical framework that corroborates the advances in MEM application in Brazil. Therefore, this article can support managers, students, and researchers on the processes of MEI implantation and implementation. An important suggestion for future studies is to better adapt MEM to companies from various segments in Brazil.

Keywords: Cost Management. Matrix Budget. Matrix Expense Management.

Una Revisión de la Literatura Brasileña sobre Modelos de Gestión de Matriz de Gastos

RESUMEN

Mejorar la capacidad competitiva de una empresa requiere una gestión eficaz de los gastos. Una herramienta que proporciona una vista detallada y estratégica de los gastos es la Matrix Expense Management (GMG). Sin embargo, no existen producciones científicas centradas en revisiones bibliográficas sobre el GMG. Por lo tanto, este artículo tiene como objetivo presentar una revisión de la literatura brasileña en torno a los estudios publicados sobre GMG. Es el primer artículo con un análisis de los enfoques del GMG publicados en las bases de datos científicas de Brasil. La metodología de investigación empleó una revisión bibliográfica de carácter exploratorio y descriptivo en torno al GMG. Búsquedas en bases de datos científicas extendidas hasta junio de 2022. El análisis de los resultados mostró que la GMG es más aplicada en los segmentos de Salud (25%), Alimentaria (15%), Metalúrgico (10%) y Organismos Públicos (10%). La principal contribución de este artículo es proporcionar un marco teórico que corrobore los avances en la aplicación de la GMG en Brasil. Siendo así, este artículo puede apoyar a los administradores, estudiantes e

investigadores sobre los procesos de implantación e implementación del GMG. Una sugerencia importante para futuros estudios es adaptar mejor el GMG a empresas de varios segmentos en Brasil.

Palabras clave: Gestión de Costos. Matriz de Presupuesto. Gestión de Matriz de Gastos.

1 INTRODUÇÃO

A melhoria da capacidade competitiva de uma empresa requer uma gestão eficaz dos gastos (Souza & Mello, 2011). É nesse contexto que muitas empresas buscam por ferramentas aptas ao gerenciamento de gastos (Da Silva et al., 2014; Voltz, Schmidt, & Santos, 2017; Reis, 2019). Fato é que a escassez de ferramentas capazes de planejar, controlar e reduzir gastos é uma realidade no Brasil. Entretanto, uma ferramenta que propicia uma visão detalhada e estratégica dos gastos é o Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD).

A aplicação do GMD melhora a gestão orçamentária dos Departamentos, Centros de Custo (CCs) ou Unidades de Negócios (Lourenço & Castilho, 2006; Wanzuit, 2009). Porém, a falta de sistemas estruturados ao planejamento e controle orçamentário dificulta a implementação do GMD (Dias, de Ávila, Tisott, Tisott, Cruz, Nespolo, & Camargo, 2013; Da Silva & Bezerra, 2014). Junta-se a isso: i) as barreiras culturais nas empresas (Beber, 2007; Vieira, 2011; Damasceno, 2019) e; ii) as limitações de muitos gestores em adequar as empresas ao GMD (Dallora & Forster, 2013; Oliveira et al., 2015; Claas, Victor, & Carraro, 2016).

A maioria das publicações encontradas na literatura são estudos de casos que expressaram a eficiência do GMD comparando-o a uma evolução do Orçamento Base-Zero (OBZ). Assim, o OBZ é muitas vezes empregado como uma etapa do planejamento estratégico que controla os gastos no GMD. Exemplos desses estudos são Oliveira et al., (2015), Carraro & Galvan (2016), Claas et al., (2016), Spaniol, Kliemann Neto, Faria Correa, & Denicol, (2016) e Pessoa, Arita e Leitão (2022). Todavia, não há análises comparativas sobre quais os melhores estudos ou formas de aplicações do GMD (Sampaio, Peterli, Vallim, & Vallim, 2016; Da Silva et al., 2020).

A questão chave que motiva este artigo é que também não há abordagens cujo objetivo é apresentar revisões e análises da literatura sobre o GMD. A dificuldade de

se encontrar referenciais teóricos foi relatada por autores como Conte & Dutra (2014). Logo, este artigo apresenta uma revisão da literatura brasileira sobre os estudos publicados acerca do GMD. É o primeiro artigo a fornecer uma revisão de literatura sobre as abordagens do GMD publicadas nas bases científicas do Brasil. Esses estudos são analisados sob uma perspectiva de entendimento em torno da aplicabilidade do GMD. Também é discutido sobre como o GMD vem sendo proposto aos diversos segmentos empresariais do Brasil.

A principal contribuição deste artigo está em fornecer um arcabouço teórico que corrobora com os avanços do GMD no Brasil. Também apoia na melhor compreensão e direcionamento de pesquisas futuras abordando o GMD. Assim sendo, este artigo é relevante para estudantes e pesquisadores como meio de fundamentação teórica sobre o GMD. Na prática, possibilita aos profissionais de diferentes segmentos um importante arcabouço científico em torno da gestão de gastos sob a perspectiva do GMD. Este artigo está estruturado da seguinte forma; a seção 2 fornece um breve referencial teórico do GMD; a seção 3 é traz a metodologia de pesquisa e de abordagem do GMD; a seção 4 apresenta a análise e os resultados da revisão de literatura do GMD; e o artigo se encerra com as considerações finais acerca do GMD.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gerenciamento Matricial de Despesas

A origem do GMD foi no ano de 1988 na empresa brasileira Companhia de Bebidas das Américas (AMBEV). Neste ano, a AMBEV utilizou o OBZ para elaborar o planejamento orçamentário do ano de 1999 (Claas et al., 2016). Esse projeto obteve expressivos resultados em relação ao ano anterior de 1988 com redução dos gastos fixos em cerca de R\$ 152 milhões (Claas et al., 2016). Em seguida, o GMD foi utilizado com muito sucesso por diversas empresas, como a Vale, a BRF, a ABInBev e a Braskem (Aleixo, 2020).

Tecnicamente, o GMD é uma metodologia que agrupa gastos semelhantes em uma mesma matriz para melhor gerenciá-los de forma a otimizar os resultados da empresa (Padoveze, 2015; Sampaio et al., 2016; Reis, 2019). Uma gestão detalhada aloca tipos de gastos idênticos a um mesmo grupo que são comuns à vários

departamentos ou CCs (Sá, 2005). Portanto, o GMD também é conhecido como Orçamento Matricial (OM) ou Orçamento Matricial de Despesas (OMD). Esse modelo orçamentário se utiliza de uma série de elementos internos para melhorar a gestão da empresa (Santos, Schmidt, Pinheiro, & Martins, 2008).

A aplicação do GMD é baseada em três princípios (Sá, 2005; Santos et al., 2008): i) *Controle cruzado* – as despesas orçadas versus realizadas devem ser acompanhadas pelo dono do Pacote (visão horizontal) e pelo responsável pela Entidade (visão vertical); ii) *Desdobramento de gastos* – os gastos devem ser detalhados até os níveis de atividades e de unidades orçamentárias e; iii) *Acompanhamento sistemático* – acompanhar os resultados de forma dinâmica comparando-os com as metas e fazendo as correções necessárias no GMD.

As despesas são orçadas e controladas pelos gerentes das Entidades e dos Pacotes de gastos dos CCs. As Entidades são os setores da estrutura organizacional e os Pacotes são grupos de despesas semelhantes e comuns a vários CCs (Sá, 2005). Isto é, as linhas são representadas pelas contas contábeis e as colunas pelos CCs (Silva, 2003; Carraro & Galvan, 2016; Reis, 2019). A ideia é que essas informações se cruzem em linhas (Pacotes) e colunas (Entidades) para formar uma matriz de despesas que facilite a visualização de quaisquer alterações (Reis, 2019).

É baseado na lógica de que a responsabilidade pelos gastos de uma conta contábil é de gestores estrategicamente escolhidos para Pacotes e Entidades (Padoveze, 2015). Todos os líderes de cada área têm como função gerenciar os gastos sob sua gestão e de fornecer apoio ao processo orçamentário (Spaniol et. al., 2016). Logo, os gestores de Pacotes são os responsáveis em garantir que o orçamento seja executado conforme o planejamento estratégico, e cada gerente de Entidade responde pelos gastos de sua área ou CCs (OECD, 2009; Sampaio et al., 2016; Voltz et al., 2017).

As reduções dos gastos são obtidas quando os gerentes de Pacotes e de Entidades definem parâmetros de comparação entre os CCs (Padoveze, 2015). Tais reduções demandam uma estrutura de planejamento e controle que são desmembradas em contas e subcontas para melhor apuração e acompanhamento da Contabilidade (Carraro & Galvan, 2016). As análises e metas de redução dos gastos

permitem uma visão geral de cada área que reflete no resultado orçamentário (Silva, 2006; Magalhães, 2009; Nogueira, Ramos, & Walker, 2012; Voltz et al., 2017).

Isto posto, o GMD corrobora com que a empresa alcance índices de desempenho com altos padrões de excelência (Sá, 2005). Isso é feito mantendo o lucro e garantindo tanto a qualidade do produto/serviço quanto a satisfação dos clientes (Santos et al., 2008). Uma analogia entre o GMD e o OBZ pode ser feita mediante a gestão dos Pacotes (Carpes, Oro, Eidt, & Sterz, 2008; Oliveira et al., 2015). São nos Pacotes que os cruzamentos das contas contábeis são realizados e cujos gestores das áreas e do orçamento controlam os gastos (Padoveze & Taranto, 2009). Exemplo de controle cruzado é ilustrado pela Figura 1.

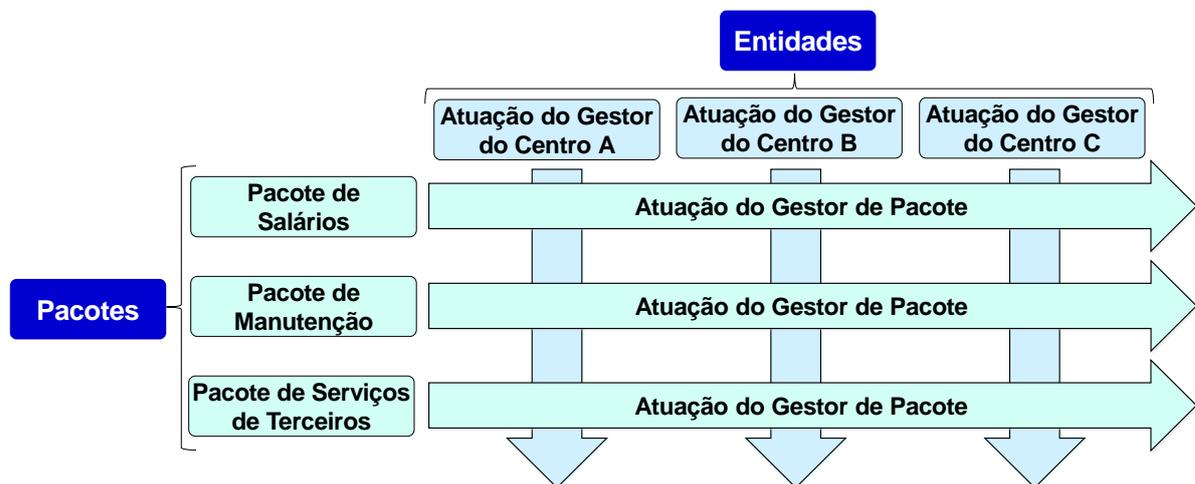


Figura 1. Controle cruzado no Gerenciamento Matricial de Despesas
Fonte: Adaptado de Silva (2006).

A Figura 1 demonstra que o controle cruzado torna possível aos gestores de Pacotes realizarem ações de forma que se execute o GMD. Esse controle cruzado é estruturado de maneira que os gastos efetivados não sejam maiores que os definidos no processo orçamentário do GMD. A implantação do controle cruzado corrobora com um maior controle das Entidades e quiçá com uma redução de gastos maior do que o previsto no GMD. Na sequência, as vantagens e desvantagens do GMD são sintetizadas pelo Quadro 1.

Uma revisão da literatura brasileira sobre os modelos de Gerenciamento Matricial de Despesas

Ermerson Rogério de Souza, Anderson Rogério Faia Pinto, Bruna Cristine Scarduelli Pacheco, Roni Cleber Bonizio

Vantagens	Desvantagens
Cumprimento de prazos Redução de desperdícios Uso adequado de recursos Integração dos gestores e entidades Permite a racionalização dos gastos Aprimoramento técnico das equipes Melhor visão da movimentação dos gastos Adequado grau de controle para os gestores Permite a comparação com outras entidades Regras claras e controle contínuo das atividades	Choques hierárquicos Adaptação cultural da empresa Aprovações mais lentas e atrasar os projetos

Quadro 1. Vantagens e desvantagens do Gerenciamento Matricial de Despesas

Fonte: Adaptado de Rebouças (2005), Souza et al., (2010), Carvalho (2012) e Conte e Dutra (2014).

No Quadro 1, nota-se que as vantagens se sobressaem às desvantagens na implantação e implementação do GMD. Todavia, os choques hierárquicos junto à cultura da empresa são as maiores desvantagens na implantação do GMD. A morosidade nos processos também é uma desvantagem, porém, é decorrente das outras duas anteriores e acabam impactando consideravelmente nas etapas do GMD. A seguir, o Quadro 2 exhibe tanto a relevância frente ao detalhamento e a redução dos gastos quanto a compatibilidade entre os desafios e os benefícios gerais do GMD.

Formas Tradicionais de Orçamento	Gerenciamento Matricial de Despesas
Centralização Beneficia maus gestores Poucas auditorias contábeis Ônus da prova com a diretoria Desafios desiguais para as áreas Redução de despesas de cima para baixo Ausência de exame detalhado dos gastos Difícil identificação e correção dos desvios Reuniões somente na confecção do orçamento	Descentralização Benefício para todas as áreas Constantes auditorias contábeis Ônus da prova de cada gerência Desafios compatíveis à cada área Redução de despesas com negociação Exame detalhado dos gastos de cada área Rápida identificação e correção dos desvios Reuniões nos fechamentos mensais dos resultados

Quadro 2. Comparativo entre Orçamentos Tradicionais e o Gerenciamento Matricial de Despesas

Fonte: Adaptado de Nogueira et al. (2012)

Note que no GMD é possível realizar o acompanhamento dos gastos orçados versus realizados e a avaliação de desempenho dos CCs (Conte & Dutra, 2014). A técnica de controle cruzado proporciona mais transparências às operações e os informes gerenciais viabilizam que inúmeras decisões sejam tomadas de forma mais ágil e consistente (Dalpaz & Trentin, 2014). Há, portanto, ganhos qualitativos nas projeções mensais que são estruturadas de modo mais criterioso e que resultam em

economias significativas frente ao orçamento (Dalpaz & Trentin, 2014; Pessoa et al., 2022).

As justificativas relacionadas aos valores divergentes do orçado são dadas pelos gestores de Pacotes e de Entidades (Sampaio et al., 2016). É o gestor de cada Pacote que tem a incumbência de apresentar os pareceres sobre o impacto dos gastos, no total das contas contábeis, já justificados por cada responsável da Entidade (Padoveze, 2013). Em termos gerais, as vantagens relacionadas ao foco no controle e na efetiva redução dos gastos supera quaisquer críticas, pontos fracos e desvantagem relacionadas ao GMD (Voltz et al., 2017).

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Este artigo apresenta uma revisão de literatura que utiliza procedimentos técnicos caracterizados como uma pesquisa bibliográfica de natureza exploratória e descritiva do GMD (Fisch & Block (2018) e Watson & Webster (2020). A revisão da literatura foi realizada a partir das buscas nos portais de periódicos *SciELO* e Google Acadêmico. As palavras-chave utilizadas nas pesquisas foram; “Gestão de Custos”, “Redução de Custos”, “Orçamento Matricial” e “Gerenciamento Matricial de Despesas”.

As buscas nas bases de dados científicas se estenderam até o mês de junho de 2022. A pesquisa englobou teses, dissertações e artigos de periódicos nacionais publicados por meio eletrônico (*on-line*) e no idioma da Língua Portuguesa. A seleção das publicações foi realizada excluindo as obras que não tinham relação com o GMD. A Figura 2 ilustra o mapa de relação das palavras-chave referentes às publicações selecionadas para revisão de literatura do GMD (elaborado com utilização do *software* VOSviewer version 1.6.16).

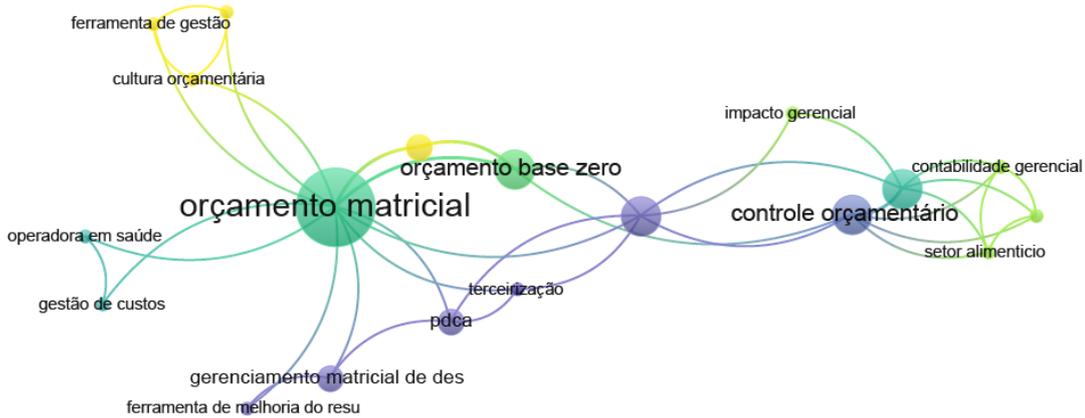


Figura 2. Mapa de relação palavras-chave
Fonte: Elaborado pelos autores.

A seleção das publicações foi baseada no enquadramento ao objetivo deste artigo e inclui diferentes segmentos empresariais em que foram aplicados o GMD. Assim sendo, este artigo descartou estudos que abordam outras especificidades que estão fora do escopo de abordagem do GMD. As pesquisas resultaram na seleção de 20 publicações entre os anos de 2006 até 2022. As análises das publicações também atestaram o uso de diferentes nomenclaturas para distinguir variações e/ou extensões do GMD. Essas nomenclaturas são o Orçamento Matricial (OM) e o Orçamento Matricial de Despesas (OMD). Neste artigo, opta-se por utilizar uma nomenclatura padrão para todas as publicações que é o GMD. A Tabela 1 traz as publicações selecionadas enquanto a distribuição temporal desses estudos é ilustrada pelo gráfico da Figura 3.

Tabela 1

Publicações selecionadas. Referências das Abreviações: MOD – Modelo; APL – Aplicação.

Referências (Autores)	Pesquisas (Publicações)	Base de Dados (Científicas)	Segmentos (Empresas)	Tipos de Estudo	
				MOD	APL
Bartilotti (2006)	Dissertação	Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais (FEAD)	Telecomunicações		✓
Beber (2007)	Tese	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	Órgão Público		✓
Magalhães (2009)	Dissertação	Universidade de Taubaté (UNITAU)	Alimentícia		✓
Teles de Oliveira, Prado Filho, & Sales (2009)	Artigo	II Congresso Consad de Gestão Pública (CONSAD)	Terceirização		✓
Wanzuit (2009)	Dissertação	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	Órgão Público		✓
Marçola & Andrade (2010)	Artigo	XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP)	Metalúrgica		✓
Vieira (2011)	Dissertação	Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)	Saúde		✓
Dallora & Forster (2013)	Artigo	Revista de Administração em Saúde (RAS)	Saúde	✓	
Dias et al. (2013)	Artigo	Revista Inteligência Competitiva (RIC)	Saúde		✓
Conte & Dutra (2014)	Artigo	Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças	Metalúrgica		✓
Da Silva & Bezerra (2014)	Artigo	VIII Congresso Anpcont (ANPCONT)	Celulose	✓	
Oliveira, Ramos, Da Silva, & Prado et al. (2015)	Artigo	Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión (RIGC)	Alimentícia		✓
Claas et al. (2016)	Artigo	Revista Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças	Alimentícia		✓
Carraro & Galvan (2016)	Artigo	Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión (RIGC)	Borracha		✓
Sampaio et al. (2016)	Artigo	XXIII Congresso Brasileiro de Custos (CBC)	Saúde		✓
Spaniol et al. (2016)	Artigo	Revista Espacios	Engenharia		✓
Damasceno (2019)	Dissertação	Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL)	Saúde		✓
Da Silva et al. (2020)	Artigo	Encontro dos Programas de Pós-Graduação em Administração (EMPRAD)	Indústria Química		✓
Pessoa et al. (2022)	Artigo	XXIII International Conference in Accounting (USP)	Combustíveis		✓
Russo, Leandro, Borinelli, & Souza (2022)	Artigo	Organizações & Sociedade (O&S)	Eletrodomésticos	✓	

Nota. Fonte: Elaborado pelos autores.

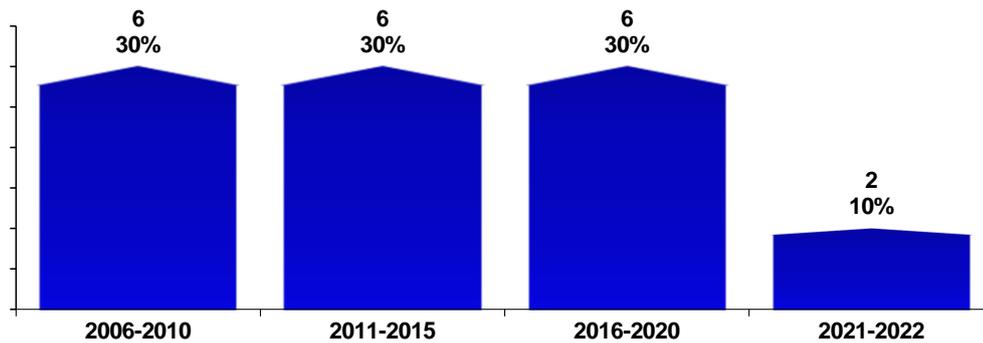


Figura 3. Distribuição temporal das pesquisas

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 1 em concomitância com a Figura 3 evidencia a escassez de abordagens em torno do GMD. Note que as buscas resultaram na seleção de um número limitado de 20 estudos com a primeira publicação de Bartilotti (2006). Esses estudos são contemporâneos e delimitam toda a fundamentação teórica e revisão de literatura sobre o GMD. Ressalta-se que este artigo se restringiu somente ao âmbito nacional por não encontrar pesquisas internacionais com aplicação do GMD. Por conseguinte, a revisão de literatura proposta neste artigo contempla a análise e a discussão dos resultados relacionados aos estudos apresentados pela Tabela 1.

4 ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

4.1 Análise dos Estudos

Estudos que abordam aplicações ou propõem modelos de implantação do GMD podem ser considerados recentes pela comunidade científica com a primeira publicação de Bartilotti (2006). Inicialmente, Bartilotti (2006) analisou a implantação do GMD em uma empresa do segmento de telecomunicações no período de 2002 até 2005. Este estudo constatou que uma ferramenta eficiente para definir e atingir metas com foco na redução dos gastos é o GMD. Uma maior preocupação pelo controle de custos e a busca por um melhor resultado global da empresa foram identificadas após a implantação do GMD.

Beber (2007) operacionalizou o GMD na Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul (RS). Embora o GMD tenha sofrido adaptações, funcionou em dezenas de Secretarias do RS. Apesar de não considerar metas e resultados prioritários, as Secretarias conseguiram identificar oportunidades de redução de gastos fixos de curto e médio prazos com o GMD. A falta de dados disponíveis e de uma cultura focada em

custos dificultou as análises do GMD. A falta de tempo para a criação de novos indicadores também foram fatores limitantes identificados por Beber (2007).

Magalhães (2009) aplicou o GMD para reduzir custos de terceirização de uma empresa do setor vidreiro sob a ótica de gestão de classe mundial usando o PDCA (*plan, do, check, act*). Este estudo analisou a viabilidade dos contratos de terceirização por meio de uma matriz de acompanhamento orçamentário idêntica ao GMD. As análises dos resultados ratificaram que o GMD vai além de um método eficaz de controle de gastos. Magalhães (2009) concluiu que o GMD é uma ferramenta capaz de subsidiar a tomada de decisões estratégicas quando associado ao PDCA.

Teles et al. (2009) firmaram convênio com o Governo do Estado de Sergipe (SE) para implantar um projeto de GMD e Gerenciamento Matricial de Receitas (GMR). A implantação dessas ferramentas foi fundamentada sob a ótica do PDCA e coordenado pela Secretaria de Administração do Governo. As análises entre os períodos de 10/2007 a 09/2008 apresentaram um ganho aproximado de R\$ 160 milhões. As metas foram atingidas e possibilitaram uma melhor gestão de gastos que repercutiram no melhor controle e na tomada de decisões mais assertivas dos gestores do Governo. Importante resultado foi a descoberta de que a geração de receitas também fora corroborada ao integrar o GMD com o GMR.

Wanzuit (2009) aplicou o GMD com o objetivo de melhorar o planejamento e o controle de gastos de uma empresa do setor alimentício instalada no estado de Santa Catarina (SC). A padronização de processos e a otimização de recursos para aprimorar as práticas de melhoria contínua resultou na redução de gastos em cerca de 2,1% em 2006 e 4,8% em 2007. A unificação do tratamento das despesas variáveis e fixas sem relacioná-las com a receita é o fator de maior contestação ao estudo de Wanzuit (2009). A maior dificuldade identificada foi como unificar o tratamento das despesas variáveis e fixas na implementação do GMD.

Marçola & Andrade (2010) aplicaram o GMD em uma indústria metalúrgica de grande porte no interior do estado de São Paulo (SP). As identificações das contas contábeis e de todos os gastos foram acompanhadas junto às ações de otimização realizados pelos gestores de Pacotes e de Entidades. Este estudo demonstrou que é possível obter ganhos significativos e motivar ações proativas no planejamento e controle orçamentário via implementação do GMD. A resistência dos gestores com o aumento da carga de trabalho atrelado às dificuldades de padronização e de

distribuição dos valores das subcontas aos respectivos CCs foram os fatores limitantes ao GMD.

Vieira (2011) implantou o GMD no segmento de saúde por meio de três etapas cuja primeira focou em atender clientes com menores custos comparados ao OBZ, GMD e Custo Kaizen. Logo, o GMD foi tratado como uma ferramenta de melhoria do resultado econômico que incluiu o GMR e o Diagnóstico de Desempenho Operacional (DDO). Por fim, o GMD foi parcialmente implantado na unidade de um complexo hospitalar (devido a indisponibilidade de funcionários). A formulação de indicadores possibilitou a identificação de oportunidades de melhorias como parte do processo orçamentário do GMD. A análise dos resultados validou a implantação e a melhoria dos resultados econômicos obtidos por meio do GMD.

Dallora & Forster (2013) propuseram o GMD para gerenciamento de custos dos materiais de consumo do Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (HC/FMRP/USP). A pesquisa envolveu 40 gerentes cujas respostas coerentes com a gestão adequada de custos de materiais de consumo foram de 55%. Dallora & Forster (2013) concluíram que a melhoria dos resultados em custos requer uma melhor capacitação e conscientização do papel da equipe e dos gestores dos CCs. Este estudo também demonstrou que o resultado social é tão ou mais relevante que o financeiro apresentado pelo GMD.

Dias et al. (2013) aplicaram o GMD em uma Operadora de Plano de Saúde (OPS) do RS. A pesquisa objetivou melhorar o controle de custos e o retorno sobre os resultados da OPS. A melhoria da competitividade em termos de custos, serviços e preços de produtos foi observada após a execução do GMD. Uma gama de oportunidades de redução de despesas se refletiu no orçamento anual elaborado pela OPS. A principal dificuldade ressaltada neste estudo foi o receio dos funcionários e gestores frente às mudanças e as inovações organizacionais na OPS.

Conte & Dutra (2014) realizaram um estudo de caso com o objetivo de desenvolver o processo de implantação do GMD em uma empresa do ramo metalúrgico instalada em Caxias do Sul (RS). Logo, os pesquisadores identificaram e analisaram os princípios fundamentais, as vantagens e limitações, e as etapas para implantação do GMD. A análise do estudo mostrou que foi possível identificar os gastos, mensurar o desempenho dos setores, avaliar o envolvimento dos funcionários e realizar ações de melhoria proporcionadas pelo GMD. A dificuldade de encontrar referencial teórico sobre o GMD foi uma dificuldade relatada por Conte & Dutra (2014).

As conclusões foram de que o GMD é capaz de fornecer informações de qualidade que orientam as tomadas de decisões em tempo hábil à empresa de Caxias do Sul.

Da Silva & Bezerra (2014) estudaram uma indústria de celulose visando demonstrar se houve melhora nas gestões dos gastos e do orçamento após a implementação do GMD. As análises foram realizadas a partir do confronto entre os dados do estudo com os resultados da empresa obtidos por intermédio do controle cruzado dos gastos em cada Pacote. As variações foram discutidas em reuniões mensais e ações de melhoria realizadas pelos gestores de Pacotes. Melhorias na eficácia do orçamento e no consumo de recursos também foram obtidas com o GMD. Alguns pontos de atenção estão no fato de ser um estudo de caso isolado com curtos tempos de análise e que podem apresentar algum viés em relação às conclusões de Da Silva & Bezerra (2014).

Oliveira et al. (2015) propuseram o GMD em uma empresa alimentícia de Itumbiara no estado de Goiás (GO). Este estudo objetivou verificar a utilização do sistema orçamentário no contexto do GMD. A coleta de dados foi realizada a partir de uma entrevista estruturada e os benefícios foram obtidos por meio da implantação do GMD. Importante barreira identificada neste estudo foi a falta de comprometimento na elaboração dos planos de ações junto à implantação do GMD. Isso ocorreu tanto nos processos de reversão dos desvios negativos quanto nas etapas envolvendo as revisões das metas de cada Pacote.

Claas et al. (2016) realizaram um estudo para identificar as percepções dos gestores e subordinados quanto ao impacto da implementação do GMD. Este estudo foi realizado em uma empresa de grande porte do setor alimentício situada no RS. As análises demonstraram que o GMD é uma ferramenta eficaz na redução dos gastos dada à lógica de Pacotes e Entidades. Também se identificou que a falta de comprometimento e conhecimento dos gestores e subordinados sobre as especificidades dos processos de implantação impactam na eficácia do GMD. As limitações de tempo para as coletas, análises dos dados e percepção da empresa estudada foram fatores restritivos às análises e conclusões do estudo de Claas et al. (2016).

Carraro & Galvan (2016) aplicaram o GMD em uma indústria de componentes de borracha instalada no interior do estado do RS. A questão de pesquisa se voltou para a estrutura do GMD como uma evolução do OBZ atrelada à metodologia do ciclo PDCA. As análises dos resultados apresentaram uma significativa redução dos gastos

e uma série de vantagens do GMD. Além disso, permitiu a integração do planejamento e do controle orçamentário a um sistema de indicadores de desempenho atrelado ao GMD. Esse foi um estudo de caso único no setor industrial de borracha em que uma série de benefícios obtidos pelo GMD foram apresentados por Carraro & Galvan (2016).

Sampaio et al. (2016) aplicaram o OBZ alinhado ao GMD na Unimed Vitória localizada no estado do Espírito Santo (ES). Este estudo identificou as vantagens e desvantagens relacionadas aos processos de planejamento e controle orçamentário com a aplicação do OBZ e do GMD. As análises constataram que houve melhoras nos resultados da empresa (maior controle sobre a origem de receitas e despesas) e aperfeiçoamento da gestão orçamentária (menor desvio entre orçado e realizado) em muitos Pacotes. Essa aplicação, semelhante a outros estudos de caso único, não possibilitou a realização de comparações entre outras empresas e a Unimed Vitória.

Spaniol et al. (2016) estruturaram o GMD em uma empresa líder no segmento de projetos de *Software* e Engenharia Multidisciplinar no Brasil. A planta da empresa abordada está localizada na cidade do Rio de Janeiro (RJ). Esse estudo mostrou que o GMD vai além da redução de gastos para ser uma ferramenta gerencial que prove melhorias e otimização financeira quando associada ao PDCA. Entretanto, a perda de foco, os atrasos no cronograma, os graus de insatisfação dos envolvidos e a perda de credibilidade dos gestores foram algumas deficiências identificadas por Spaniol et al. (2016). As conclusões foram de que a implantação e maturidade do GMD exigem mudanças significativas de cultura e de visão (funcional para transversal) frente às novas responsabilidades dos gestores de Pacotes e de Entidades.

Damasceno (2019) propôs o GMD na gestão de gastos de um Hospital instalado no Sul de Minas Gerais (MG). Este estudo constatou que o GMD corrobora de forma efetiva com o gerenciamento dos gastos e a competitividade econômica do referido Hospital. Além disso, este estudo apontou as mudanças necessárias na estrutura de gestão para a aplicação personalizada do GMD. Algumas dificuldades foram verificadas em razão da forte barreira cultural e no quadro enxuto de gestores de Pacotes. A disposição de uma estrutura de implementação que dê suporte à incorporação do GMD foi uma importante questão levantada por Damasceno (2019).

Da Silva et al. (2020) realizaram um estudo de caso em uma indústria química norte-americana que produz defensivos agrícolas no Brasil. Este estudo objetivou evidenciar as dificuldades e fatores de sucesso enfrentados na implementação do

GMD. Análises documentais e entrevistas semiestruturadas foram realizadas com analistas e gerentes de Controladoria. A implementação se mostrou complexa frente ao desconhecimento dos gerentes sobre despesas infladas, premissas do orçamento e critérios de rateio aplicados aos CCs. Este estudo também apresentou risco de influência na análise dos conteúdos advindos das entrevistas junto à Controladoria. As conclusões explicitaram que a capacidade do GMD para a redução dos desvios entre orçado e realizado superou os supracitados entraves e melhorou o desempenho da empresa no Brasil.

Pessoa et al. (2022) realizaram um estudo de caso único em multinacional do segmento de combustíveis sediada em Recife no estado de Pernambuco (PE). Este estudo propôs demonstrar como as dimensões da cultura organizacional se manifestam nas práticas do GMD. A coleta de dados foi estruturada em três etapas; análises documentais, questionário fechado com seis gerentes de unidades e entrevista com o *Controller*. As análises evidenciaram que a cultura organizacional se manifesta e tem relevante influência nas práticas orçamentárias que abarcam o GMD. Importantes resultados em toda a cadeia de valor e no alcance das metas orçamentárias foram confirmados com o emprego do GMD.

Russo et al. (2022) analisaram a substituição do OC pelo GMD em uma empresa de grande porte do segmento de eletrodomésticos localizada em São Paulo (SP). Este estudo foi realizado a partir de observações de entrevistas semiestruturadas e de análises documentais nos períodos de 2017 a 2020. As análises das deliberações da área de Controladoria fizeram a empresa optar por não dar andamento à troca do sistema operacional e continuar com a prática do OC. As conclusões comprovaram que questões pertinentes às diretrizes e a adaptabilidade da empresa são fatores determinantes para a escolha e um emprego bem-sucedido do GMD.

4.2 Discussão dos Resultados

A análise da literatura foi realizada com base nos resultados dos estudos apresentadas na seção 4.1. Essa análise foi dividida em dois grupos que consistem respectivamente nas pesquisas que propuseram modelos e naquelas com aplicações do GMD. As classificações e os objetivos dos estudos são apresentados pela Tabela 2 enquanto os percentuais inerentes as abordagens por segmento de mercado são

Uma revisão da literatura brasileira sobre os modelos de Gerenciamento Matricial de Despesas

Ermerson Rogério de Souza, Anderson Rogério Faia Pinto, Bruna Cristine Scarduelli Pacheco, Roni Cleber Bonizio

exibidas pela Figura 4. Logo, a Figura 4 especifica os segmentos com dois ou mais estudos e agrupa aqueles com apenas uma publicação no item “Outros Segmentos”.

Tabela 2

Classificação das pesquisas. Referências das Abreviações: MOD – Modelo; APL – Aplicação.

Referências (Autores)	Objetivo dos Estudos (Modelos e Aplicação)	Tipos de Estudo	
		MOD	APL
<i>Bartilotti (2006)</i>	Analisar se o GMD é uma ferramenta apropriada e eficiente para o acompanhamento e controle dos gastos fixos operacionais da Empresa.		✓
<i>Beber (2007)</i>	Avaliar se o GMD é uma ferramenta adequada e eficiente para a gestão de desempenho e dos gastos públicos na Secretaria de Fazenda do RS.		✓
<i>Magalhães (2009)</i>	Aplicar o GMD para reduzir custos de terceirização de uma empresa do setor vidreiro e avaliá-lo sob a ótica da gestão de classe mundial e PDCA.		✓
<i>Teles et al. (2009)</i>	Aplicar GMD e GMR usando PDCA em gastos, estrutura, arrecadação e satisfação de servidores da Secretaria de Administração do Governo (SE).		✓
<i>Wanzuit (2009)</i>	Propor uma sistemática de apoio e de discussão de ações de melhoria à implementação do GMD em uma empresa do setor alimentício de SC.		✓
<i>Marçola & Andrade (2010)</i>	Implantar o GMD em empresa metalúrgica de grande porte que fabrica bens de capital sob encomenda e está instalada no interior de SP.		✓
<i>Vieira (2011)</i>	Fornecer uma modelagem dos processos e análises qualitativas para implementar o GMD ao segmento de saúde (OBZ, DDO e Custo Kaizen).		✓
<i>Dallora & Forster (2013)</i>	Analisar o gerenciamento de custos dos materiais de consumo realizados pelos gerentes do Hospital das Clínicas de Ribeirão Preto (FMRP/USP).	✓	
<i>Dias et al. (2013)</i>	Avaliar formas de gerenciar planos de saúde de uma OPS localizada no RS de forma a obter competitividade e sustentabilidade mediante o GMD.		✓
<i>Conte & Dutra (2014)</i>	Realizar estudo de caso com o objetivo de desenvolver a implantação do GMD em uma empresa do ramo metalúrgico de Caxias do Sul (RS)		✓
<i>Da Silva & Bezerra (2014)</i>	Estudar uma indústria de celulose visando explicar se houve melhora nas gestões dos gastos e do orçamento após a implementação do GMD.	✓	
<i>Oliveira et al. (2015)</i>	Implantar o GMD para verificá-lo no contexto de uma ferramenta orçamentária em uma empresa alimentícia localizada em Itumbiara (GO).		✓
<i>Claas et al. (2016)</i>	Identificar as percepções dos gestores e subordinados quanto ao impacto da implementação do GMD em uma empresa do setor alimentício do RS.		✓
<i>Carraro & Galvan (2016)</i>	Aplicar o GMD em uma indústria de componentes de borracha do interior do RS usando uma metodologia de evolução do OBZ e do PDCA.		✓
<i>Sampaio et al. (2016)</i>	Aplicar o OBZ alinhado ao GMD para identificar as vantagens e desvantagens no gerenciamento orçamentária da Unimed Vitória (ES).		✓
<i>Spaniol et al. (2016)</i>	Estruturar o GMD em uma empresa líder no segmento de projetos de Software e Engenharia Multidisciplinar da cidade do Rio de Janeiro (RJ).		✓
<i>Damasceno (2019)</i>	Demonstrar que o GMD corrobora de forma efetiva com o gerenciamento dos gastos e a competitividade econômica de um Hospital do Sul de MG.		✓
<i>Da Silva et al. (2020)</i>	Expor as dificuldades e fatores de sucesso enfrentados na implementação do GMD em uma empresa de defensivos agrícolas no Brasil.		✓
<i>Pessoa et al. (2022)</i>	Evidenciar como a cultura organizacional se manifesta nas práticas do GMD em uma empresa do segmento de combustíveis de Recife (PE).		✓

Russo et al. (2022)	Avaliar a prática de deliberação da Controladoria na decisão de troca do OC pelo GMD em uma empresa de eletrodomésticos de São Paulo (SP).	✓
---------------------	--	---

Nota. Fonte: Elaborado pelos autores.

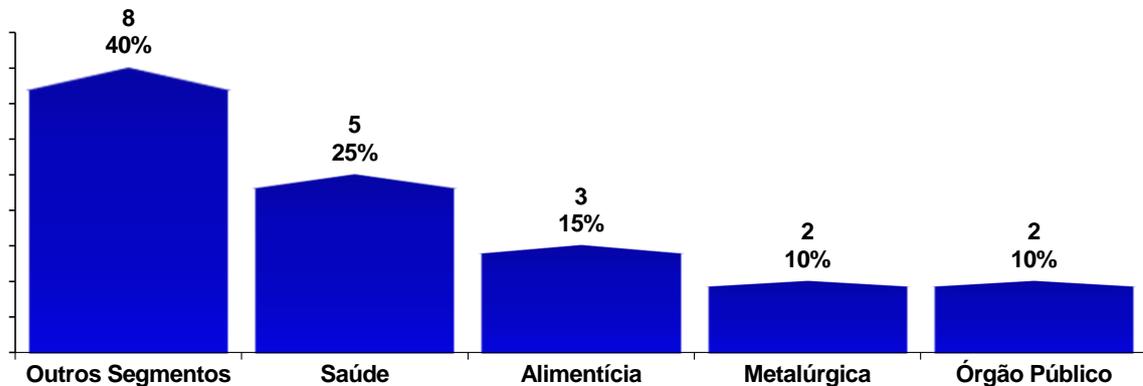


Figura 4. Percentual de participação por segmento

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 2 aponta que houve um intervalo de tempo considerável entre as primeiras publicações de aplicação do GMD e o estudo inicial na Ambev. A seguir, a Figura 4 expõe a quantidade desses estudos por segmento; Saúde (5), Alimentícia (3), Metalúrgica (2) e Órgãos Públicos (2). Note que o item “Outros Segmentos” (Borracha, Celulose, Engenharia, Combustíveis, Terceirização, Eletrodomésticos, Indústria Química e Telecomunicações) correspondem a 40% (8) dos estudos acerca do GMD. Isso demonstra que, para diversos segmentos, ainda há uma significativa escassez de aplicações do GMD.

Estudos nas áreas da saúde estão centradas nas regiões Sul e Sudeste do Brasil e foram realizadas nos estados de São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo e Rio Grande do Sul. Esses estudos focaram na redução dos gastos, na melhoria dos indicadores para a tomada de decisão e na mudança da estrutura organizacional para diferentes empresas do segmento da Saúde. Isso ocorreu por meio da identificação de diversos pontos de melhoria e do envolvimento de todos os funcionários nos processos de implantação e implementação do GMD.

Em geral, esses estudos obtiveram resultados satisfatórios ao equilibrar a visão econômica e saúde do paciente na implantação do GMD. A quase totalidade combina o GMD com o OBZ estruturado por meio do PDCA. Estudos em outros segmentos ocorreram em variadas regiões (Goiás, Sergipe, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Rio de Janeiro e Pernambuco). Tais estudos apresentaram reduções de

gastos, melhoria dos processos e aumento dos controles gerenciais alcançados pela matriz cruzada do GMD. A Tabela 3 classifica os tipos de pesquisas e cujas representatividades percentuais são ilustradas pelo gráfico da Figura 5.

Tabela 3

Modelos e aplicações do Gerenciamento Matricial de Despesas

Tipos de Estudo (Modelos e Aplicações)	Segmentos (Empresas)	Referências (Autores)
Modelos	Saúde	Dallora & Forster (2013)
	Celulose	Da Silva & Bezerra (2014)
	Eletrodomésticos	Russo et al. (2022)
Aplicações	Telecomunicações	Bartilotti (2006)
	Órgão Público	Beber (2007)
	Terceirização	Magalhães (2009)
	Órgão Público	Teles et al. (2009)
	Alimentícia	Wanzuit (2009)
	Metalúrgica	Marçola & Andrade (2010)
	Saúde	Vieira (2011)
	Saúde	Dias et al. (2013)
	Metalúrgica	Conte & Dutra (2014)
	Alimentícia	Oliveira et al. (2015)
	Alimentícia	Claas et al. (2016)
	Borracha	Carraro & Galvan (2016)
	Saúde	Sampaio et al. (2016)
	Engenharia	Spaniol et al. (2016)
Saúde	Damasceno (2019)	
Química	Da Silva et al. (2020)	
Combustíveis	Pessoa et al. (2022)	

Nota. Fonte: Elaborado pelos autores.

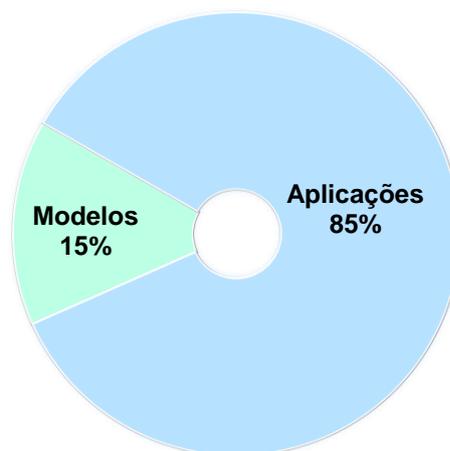


Figura. 5 Percentual por tipos de estudo

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 3 junto com a Figura 5 mostram que estudos de Aplicações (17) superam em larga escala àqueles que apenas propõem Modelos (3) do GMD. Em

todos esses estudos, as implantações do GMD têm como base de dados os relatórios extraídos da Contabilidade. É a partir do agrupamento das despesas e dos relatórios contábeis que se pode analisar e tomar as decisões necessárias para a redução dos gastos no GMD. As oportunidades econômicas e as melhorias no gerenciamento dos gastos são as questões centrais dos estudos que abordam o GMD.

As análises dos referidos estudos também revelaram que o GMD é muito eficaz na redução de gastos para empresas de diferentes segmentos no Brasil. É uma ferramenta que ao fornecer indicadores e controles de gastos mais precisos torna a tomada de decisão mais ágil e a gestão mais eficiente. Entretanto, a maioria dos estudos não deixa claro qual foi a estrutura de implantação e o sistema utilizado para implementar o GMD. Estudos de casos únicos também impossibilitaram a realização de análises comparativas entre empresas e os resultados do GMD.

Além disso, outras limitações foram observadas nos estudos apresentados pelas Tabelas 2 e 3. As limitações predominantes foram aquelas oriundas da cultura das empresas e das influências e resistências dos gestores e funcionários diante da implantação do GMD. É notório que em muitas abordagens não houve a total aplicação de todas as etapas do processo de implantação do GMD. Em alguns casos, verificou-se a falta de treinamentos e de comprometimento na elaboração dos planos de ação para reverter desvios negativos frente ao GMD. Isso se estendeu às perdas de foco e de credibilidade dos gestores responsáveis pelo GMD.

As análises também identificaram incoerências relacionadas às classificações e tratamentos únicos para despesas fixas e variáveis. Além disso, houve casos em que foram comparados valores de divergentes entre o GMD e a Contabilidade. A efetivação de gastos não orçados e estudos realizados em curtos intervalos de tempo são outros fatores que se demonstraram complicadores à Controladoria. Estudos em empresas públicas apresentaram especificidades que demandam atenção na implantação do GMD. A execução orçamentária nessas empresas é muitas vezes transformada em centros de barganhas políticas e os gastos reais deve ser o foco dado à avaliação do GMD. Evidentemente, os segmentos comerciais também carecem de estudos em torno do GMD.

É importante enfatizar que implantar o GMD implica em lidar com muitos desafios, em especial, àqueles relacionados as barreiras culturais e o engajamento dos gestores no Brasil. Essas questões tornam a matriz de controle cruzado e os

donos de Pacotes elementos de importância fundamental no processo de implantação do GMD. Via de regra, o GMD é ainda pouco utilizado e o sucesso em implementá-lo requer adaptações à realidade das mais diversas empresas no Brasil. Ações efetivas direcionadas à definição de metas e a mudança da cultura são fatores chaves para a satisfatória funcionalidade do GMD. A realização de estudos com mais empresas é mister para a incorporação e aprimoramento da metodologia do GMD.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo apresentou uma revisão da literatura brasileira sobre estudos publicados acerca do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD). É o primeiro artigo a fornecer uma revisão de literatura sobre as abordagens do GMD publicadas nas bases científicas do Brasil. A metodologia de pesquisa empregou uma revisão de literatura de natureza exploratória e descritiva em torno do GMD. As buscas nas bases de dados científicas se estenderam até junho de 2022. A pesquisa englobou teses, dissertações e artigos de periódicos nacionais publicados por meio eletrônico (*on-line*) e no idioma da Língua Portuguesa.

As buscas resultaram na seleção de 20 publicações classificadas em propostas de Modelos (3) e Aplicações (17) do GMD. Esses estudos incluíram diferentes empresas de diversos segmentos no Brasil. As análises da literatura foram realizadas sob uma perspectiva de entendimento do GMD, do Orçamento Convencional (OC) e do Orçamento Base-Zero (OBZ). Também foi discutido sobre como o GMD vem sendo proposto aos diversos segmentos empresariais do Brasil. As análises demonstraram que o GMD é mais aplicado nos segmentos de Saúde (25%), Alimentícia (15%), Metalúrgica (10%) e Órgãos Públicos (10%).

A totalidade dos estudos confirmaram que estruturar as contas contábeis por Pacotes torna o processo de tomada de decisão mais ágil e eficaz para os gerentes de Entidades. A mudança de cultura e o engajamento foram identificados como sendo os fatores chaves para empresas que decidam optar pelo GMD. Além disso, há a necessidade de adaptação do GMD aos contextos operacionais (estrutura, processos, especificidades, contas contábeis etc.) das empresas no Brasil. Não obstante, algumas fragilidades, desvantagem e a impossibilidade de análises comparativas entre as empresas resultaram em algumas críticas ao GMD.

Entretanto, o GMD é uma ferramenta muito eficaz para a redução de gastos em empresas de diferentes segmentos no Brasil. Em todas as empresas estudadas foi possível obter uma redução de gastos muito satisfatória com a implementação do GMD. Uma série de melhorias referentes à redução dos gastos e a obtenção de ganhos foram obtidas com a aplicação do OBZ e do GMD. Todavia, amplas mudanças tanto nas estruturas tradicionais dos orçamentos quanto na cultura e engajamento dos gestores se mostraram fundamentais ao êxito do GMD.

A principal contribuição deste artigo está em divulgar e fornecer um arcabouço teórico que corrobora com os avanços na aplicação do GMD no Brasil. Este artigo pode apoiar gestores, estudantes e pesquisadores sobre os processos de implantação e implementação do GMD. A revisão de literatura apresentada fornece um arcabouço científico relevante para estudantes e pesquisadores que têm como escopo estudos relacionados à gestão de gastos como responsabilidade da Controladoria. À vista disso, este artigo é muito útil para estudos que tem como objetivo a maximização dos resultados da empresa e o aprimoramento da metodologia do GMD. É também uma fonte de apoio à melhor compreensão e direcionamento da comunidade científica para pesquisas futuras abordando o OBZ e o GMD.

Em termos práticos, este artigo fornece para profissionais de diferentes segmentos um importante embasamento teórico direcionado à gestão de gastos sob a perspectiva do GMD. Enfatiza também a importância de se avaliar as estratégias que auxiliam nas tomadas de decisões e que são resultantes da aplicação das técnicas do GMD. Há ainda uma evidente escassez de estudos com abordagens empregando visões mais abrangentes para a área de Controladoria. Portanto, existe um vasto campo e amplas oportunidades de estudos com foco em inovações, extensões ou melhorias adaptativas daquilo que já fora proposto como modelo do GMD. Sugere-se a realização de pesquisas propondo modelos de aplicação do GMD melhor adaptados à realidade das diferentes empresas no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Aleixo, C. F. (2020). *Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD): como funciona na empresa?* BCN Treinamentos. Recuperado de: <https://blog.bcntreinamentos.com.br/gerenciamento-matricial-de-despesas/>. Acesso em: 20/jun./2020.
- Bartilotti, V. F. (2006). O orçamento matricial e o controle de gastos fixos: estudo de caso de uma empresa de telecomunicações. Belo Horizonte, MG. (*Dissertação de Mestrado*). FEAD de Minas Gerais.
- Beber, S. J. N. (2007). Proposta de uma sistemática de avaliação de desempenho para análise e acompanhamento dos gastos públicos: uma análise no Rio Grande do Sul. Porto Alegre, RS. (*Tese de Doutorado*). Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, Porto Alegre, RS.
- Bezerra, F. A., & Silva, M. S. (2014). Impactos do Controle Orçamentário: uma análise da implementação da metodologia de gestão matricial de despesas na indústria de celulose. *Congresso Anpcont*. Rio de Janeiro, RJ, 8.
- Carpes, A. M. S., Oro, I. M., Eidt, J. & Sterz, R. (2008, novembro). Orçamento empresarial: uma investigação sobre as formas de acompanhamento orçamentário utilizadas pelas companhias catarinenses. *Congresso Brasileiro de Custos*. Curitiba, PR, 15.
- Carraro, W. B. W. H., & Galvan, D. (2016). Gestão Matricial de despesas: estudo de caso em uma indústria de componentes de borracha. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 14(28), 104-122.
- Claas, M., Victor, F. G., & Carraro, W. B. W. H. (2016). Gestão Matricial de Despesas em uma Empresa do Setor Alimentício: impacto informacional percebido pelos envolvidos na implementação. *Revista Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças*, 4(2), 69-92.
- Conte, J. A., & Dutra, C. C. (2014). Orçamento Matricial: Estudo do Processo de implementação de uma empresa do ramo metalúrgico de Caxias do Sul. *Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças*, 2(1), 105-124.
- Da Silva, I. K., Da Silveira, H. P., Peleias, I. R. & Russo, P. T. (2020). Orçamento Matricial: Aprendizados e Desafios da Implementação em uma Indústria Química. *EMPRAD- Encontro dos Programas de Pós-graduação Profissionais em Administração – FEA/USP*. São Paulo, Edição on-line.
- Da Silva, J. D., da Costa, W. P. L. B., Silva, S. L. P., & de Oliveira, L. L. F. (2014). Gestão de custos como ferramenta de planejamento e controle: um estudo no Jornal Gazeta do Oeste em Mossoró/RN. *Congresso Brasileiro de Custos*.
- Da 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. *Congresso Anpcont*. Rio de Janeiro, RJ, 8.

- Dallora, M. E. L. V., & Forster, A. C. (2013). Gerenciamento de custos de material de consumo em um hospital de ensino. *Revista de Administração em Saúde*, 15(59), 46-52.
- Dalpaz, J., & Trentin, G. (2014). O orçamento matricial: controle gerencial de gastos fixos. *Unoesc&Ciência – ACSA*. Joaçaba, 5(1), 87-94.
- Damasceno, R. P. (2019). Proposta de implementação de gestão matricial de despesas em hospitais. Varginha, MG. Dissertação de mestrado. Universidade Federal de Alfenas, 88 p.
- Dias, D. T. de Ávila, Tisott, J. B., Tisott, P. B., Cruz, M. R. da, Nespolo, D., & Camargo, M. E. (2013). Orçamento Matricial como estratégia de gestão de custos: o caso de uma operadora de saúde. *Revista Inteligência Competitiva*, 3(2), 45-53.
- Fisch, C. & Block, J. (2018). Six tips for your (systematic) literature review in business and management research. *Management Review Quarterly*. 68(1), 103-106.
- Lourenço, K. G. & Castilho, V. (2006). Classificação ABC dos materiais: uma ferramenta gerencial de custos em enfermagem. *Revista Brasileira de Enfermagem*, 59(1), 52-55.
- Magalhães, A. R. (2009). Aplicação do orçamento matricial para redução de custos de terceirização em uma empresa. Taubaté, SP. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade de Taubaté.
- Marçola, J. A., & Andrade, J. H. (2010). Gerenciamento Matricial de Despesas na Área de Operações: proposta e implementação em uma empresa metalúrgica de grande porte. Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos, SP. *ENEGEP/2010*, 30, 01-14.
- Nogueira, R. A., Ramos, F. M., & Walker, F. F. (2012). Gestão Matricial de Despesas: manual prático. *Coleção Gestão em Foco*. 4(1), Belo Horizonte. Cymo.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. (2009). Improving Accountability for Results: performance budgeting and management reforms. *OECD Review of Budgeting in Mexico*. 2009 (1, supplement), 97-137.
- Oliveira, C. E., Ramos, F. D., Da Silva, D. A. & Prado, T. A. R. (2015). Um Estudo Acerca do Planejamento Orçamentário e Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) em Empresa Industrial do Ramo Alimentício. *Revista Iberoamericana de Contabilidad e Gestión*. 13(25), 01-15.
- Padoveze, C. L. (2015). *Contabilidade de Custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)*. São Paulo: Cengage Learning.
- Padoveze, C. L. (2013) *Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Cengage Learning.

Uma revisão da literatura brasileira sobre os modelos de Gerenciamento Matricial de Despesas

Ermerson Rogério de Souza, Anderson Rogério Faia Pinto, Bruna Cristine Scarduelli Pacheco, Roni Cleber Bonizio

- Padoveze, C., & Taranto, F. (2009). *Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Pessoa, M. S. C. M., Arita, I. S. D., & Leitão, C. R. S. (2022, julho). Cultura Organizacional e Práticas Orçamentárias: Um Estudo em uma Empresa do Segmento Combustível. *USP International Conference in Accounting*. São Paulo, 22.
- Rebouças, D. P. O. (2005). *Sistemas, Organização & Métodos. Uma abordagem gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Reis, T. (2019). *GMD: entenda o que é gerenciamento matricial de despesas*. Recuperado de: www.sunoresearch.com.br/artigos/contabilidade/. Acesso em: 26/abr./2020.
- Russo, P. T., Leandro, J. R., Borinelli, M. L., & Souza, R. P. (2022). Compreendendo a Prática da Deliberação em uma Controladoria sob a Perspectiva do Julgamento Performativo. *Revista Organizações & Sociedade*, 29(101) 359-393.
- Sá, C. A. (2005). O gerenciamento matricial de despesas. Recuperado de: <http://carlosalexandresa.com.br/artigos/O-Gerenciamento-Matricial-de-Despesas.pdf>. Acesso em: 19/maio/2019.
- Sampaio, M., Peterli, D., Vallim, M. P. B. L., & Vallim, C. R. (2016). Aplicabilidade do Orçamento Base Zero e Orçamento Matricial: estudo de caso de uma empresa do setor de saúde. *Congresso Brasileiro de Custos*, 23.
- Santos, J. L., Schmidt, P., Pinheiro, P. R., & Martins, M. A. (2008). *Fundamentos de Orçamento Empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Souza, M. A. & Mello, E. (2011). Análise da cadeia de valor: um estudo no âmbito da gestão estratégica de custos de empresas da construção civil da grande Porto Alegre. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8(15), 11-39.
- Silva, A. A. *Relação entre operadoras de planos de saúde e prestadores de serviços: um novo relacionamento estratégico*. Porto Alegre, 2003.
- Silva, A. C. (2006). Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multicaso. (*Tese de Doutorado*). Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, SP.
- Spaniol, C. C., Kliemann Neto, F. J., Faria Correa, R. G., & Denicol, J. (2016). Estruturação do Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) em uma Empresa de Serviços de Engenharia. *Revista Espacios*, 37(37).
- Teles, J. A., de Oliveira, J., Prado Filho, J. L., & Sales, M. A. M. (2009). Modernizando a administração pública do Estado de Sergipe: Gerenciamento Matricial de Despesas. *Congresso Consad de Gestão Pública – Painel 31: Qualidade do Gasto Público I*, 2.
- Vieira, G. F. (2011). Um estudo contributivo às ferramentas de melhoria do resultado econômico com foco no Gerenciamento Matricial de Despesas. Porto Alegre, RS.

Uma revisão da literatura brasileira sobre os modelos de Gerenciamento Matricial de Despesas

Ermerson Rogério de Souza, Anderson Rogério Faia Pinto, Bruna Cristine Scarduelli Pacheco, Roni Cleber Bonizio

(*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Porto Alegre, RS.

Voltz, M. F., Schmidt, P., & Santos, J. L. (2017). Orçamento base zero e orçamento matricial: vantagens e desvantagens de sua utilização. *Caderno de Administração*, 25(1), 27-46.

Wanzuit, D. R. D. (2009). Proposta de uma Sistemática de Apoio à Implementação do Orçamento Matricial – O Caso de uma Indústria de Alimentos. Porto Alegre, RS. (*Dissertação de Mestrado*). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS. Porto Alegre, RS.

Watson, R. T., & Webster, J. (2020). Analysing the past to prepare for the future: writing a literature review a roadmap for release 2.0. *Journal of Decision Systems*, 29(3), 129-147.

Data de Submissão: 21/10/2022

Data de Aceite: 01/09/2023