

UMA PROPOSTA DE GOVERNANÇA DE CUSTOS LOGÍSTICOS: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE JOINVILLE

A PROPOSAL FOR GOVERNANCE OF LOGISTIC COSTS: CASE STUDY IN AN INDUSTRY OF JOINVILLE

Andréia de Fátima Artin^{1*}
Janaína Renata Garcia^{2**}

RESUMO

O objetivo deste artigo é apresentar um modelo de governança de custos, que foi implantado no setor da logística em uma indústria de Joinville. A pesquisa teórica buscou-se a explicar o conceito de governança e o processo de orçamentação, além de especificar a metodologia de orçamento *Zero Based Budgeting*, utilizada pela empresa estudada. No modelo trabalhou-se com ferramentas e metodologias que podem ser usadas no controle e gestão de processos e gastos, mais precisamente a metodologia PDCA e o método 5W2H. Analisando o cenário antes e depois da execução do modelo de governança notou-se uma melhora de 11% de erro de acuracidade nas previsões mensais. Como proposta futura anseia-se avaliar a atuação dos principais envolvidos no processo, através de indicadores de status e monetários. Além de propor um cenário ativo, reativo e proativo para as atividades e processos que envolvem o controle e redução de custos.

Palavras-chave: Governança, orçamentação, acuracidade.

ABSTRACT

The objective of this article is to present a model the governance at logistics costs department, previously implemented in a industry in Joinville. The theoretical research had as it goal to explaining the concept of governance and the budgeting process, besides specifying the methodology of Zero Based Budgeting, used by the company studied on this paper. In order to reach the model, worked with tools and methodologies that can be used to contribute to the control and management of processes and expenses, more precisely the PDCA and 5W2H methodology. Through the analysis of the scenario before and after the implementation of governance it was been noticed an improvement of 11% accuracy error in the monthly forecasts. The evaluating the performance of key stakeholders in the process, can be made through actions status and monetary indicators. As well as to offering orientation about an active, reactive and proactive scenario for the activities and processes. This all involved in controlling and reducing costs, could be implement in a future at company.

Key words: Governance, budgeting process, accuracy.

1 INTRODUÇÃO

No atual contexto globalizado, as empresas precisam apresentar diferenciais para atrair a atenção de seus clientes, a fim de se manterem competitivas no mercado em que atuam. Isso porque, com o avanço tecnológico nos meios de comunicação, os consumidores têm acesso a

^{1*} Graduanda - Bacharelado em Ciência e Tecnologia. Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: andrea.artin@grad.ufsc.br

^{2**} Professora - Departamento de Engenharias da Mobilidade. Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: janaina.garcia@ufsc.br

mais informações, com mais rapidez, o que tem os deixados mais críticos quanto à qualidade, custo e confiabilidade dos produtos e serviços que adquirem.

Segundo a Confederação Nacional da Indústria - CNI (2018a), em 2017 o custo unitário do trabalho efetivo em dólar real (CUT efetivo) da indústria de transformação brasileira aumentou 5,4% em relação ao ano anterior. Esse indicador permite avaliar a competitividade de um país tendo como base o custo de produção, ou seja, quanto maior o custo para se produzir no país (em comparação com os demais países), menor a competitividade do mesmo.

Da mesma forma, os custos industriais cresceram 8,8% em 2018, em comparação com a média de 2017. O aumento nos custos foi impulsionado pelo aumento de 13,4% no custo com produtos intermediários e de 18,2% no custo com energia. O custo tributário também apresentou crescimento de 3,6%, contribuindo para a alta no ano (CNI, 2018b).

Tendo isso em vista, as organizações precisam otimizar seus processos e adaptar sua forma de gestão para entregar seus produtos ou serviços com o menor custo possível, além de obter ganhos em agilidade de produção e garantia de qualidade. O desafio das empresas multinacionais está além de acompanhar o desenvolvimento tecnológico, mas também em se reinventarem internamente para que todos os colaboradores estejam engajados e dispostos a trabalhar em prol da adaptação da empresa às mudanças externas.

Com o exposto anteriormente, destacam-se dois pontos: redução de custos e renovação de gestão. Estes precisam estar alinhados, pois para que uma redução de custo seja executada de maneira precisa é indispensável rever a gestão atual, isto é, entender o fluxo do processo, além de conhecer suas falhas, identificar os riscos e reconhecer as oportunidades. De mesma maneira, uma governança efetiva em médio e longo prazo pode trazer efeitos positivos para a alocação correta dos recursos. Como exemplo, podem-se citar análises por categorias de contas, que podem facilitar a tomada de decisão para definição de metas para o exercício seguinte.

Algo relevante, para qualquer empresa, é o orçamento anual de todos os custos que envolvem cada setor da empresa. Esse orçamento deve estar de acordo com uma meta calculada levando em consideração previsões do comportamento da empresa e do mercado onde ela está inserida, além de analisar o histórico de gastos da empresa no ano anterior.

Partindo disso, este trabalho tem como objetivo apresentar um modelo de reestruturação do processo de controle de custos, proposto em uma indústria de compressores da região de Joinville. Além disso, este trabalho objetiva analisar a eficiência e eficácia dessa proposta, comparando números anteriores e posteriores a sua implementação, com base nas metas internas da organização. Importante ressaltar que por se tratarem de dados reais da empresa em estudo, todos os valores apresentados neste trabalho foram multiplicados por um fator comum que não altera o resultado final.

A empresa em estudo segue metodologias de orçamentação e gestão encontradas na literatura e adaptadas para sua necessidade, porém por algum tempo identificaram-se desvios dos valores reais de custos quando comparado ao que foi planejado, sem muito conhecimento dos motivos. Devido à dimensão da empresa e os inúmeros processos nela existentes, encontrou-se dificuldade em corrigir o problema mantendo as mesmas práticas de gestão. Desse modo, propõe-se uma reestruturação no controle de custo de um setor da empresa, onde todos os gestores, analistas e demais colaboradores envolvidos pudessem reconhecer como seu escopo de trabalho pode afetar no número final dos custos totais da área.

De acordo com Silva e Menezes (2005), determinou-se a classificação da pesquisa mostradas no Quadro 1.

Quadro 1: Classificação da pesquisa

Ponto de vista	Classificação	Definição
Da sua natureza	Pesquisa Aplicada	Objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.
Da forma de abordagem do problema	Pesquisa Qualitativa	Considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave. É descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.
De seus objetivos	Pesquisa Exploratória	Visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso.
Dos procedimentos técnicos	Estudo de caso	Quando envolve o estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Fonte: Silva e Menezes (2005). Adaptado pelo autor (2019).

Assim, esse artigo se organiza em cinco tópicos, iniciando pelo referencial teórico, onde se buscou na literatura os principais conceitos envolvidos no trabalho: governança, orçamentação e metodologia base zero, além de ferramentas e metodologias de controle e gestão. Em seguida, a apresentação do caso, onde se descreve as particularidades da empresa e a forma como, na maioria de suas áreas, se faz o planejamento e controle de custos. Depois, apresenta-se a proposta que foi implementada em um setor da empresa, seguida da análise dos resultados obtidos e, por fim, as propostas para implantações futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A pesquisa limitou-se a alguns conceitos utilizados na elaboração da proposta e que a empresa utiliza. No primeiro subtópico elucidam-se os conceitos de governança, termo que foi utilizado para nomear a proposta. Depois, tem-se uma conceituação de orçamentação no geral e da metodologia de orçamento base zero - utilizada pela empresa - ressaltando as vantagens desta. Por fim, exemplifica-se algumas metodologias de gestão e controle, aprofundando-se nas utilizadas na elaboração da proposta.

2.1 GOVERNANÇA

O termo governança tem aplicação em diversas áreas e conceitua-se diferentemente em cada uma delas. *A priori*, entende-se a governança como algo maior que gestão. Na sequência são apresentados conceitos de governança, bem como modelos onde se sugerem premissas que uma proposta de governança deve conter.

De acordo com o Banco Mundial, em sua publicação: *Governance and Development*, de 1992, a definição geral de governança é o exercício da autoridade, controle, administração, e do poder de governo. Mais precisamente: é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país, visando o desenvolvimento, implicando assim na capacidade dos governos de planejar, formular e implementar políticas, e

cumprir suas funções. Ainda é ressaltado, que a má governança acarreta em prioridades inconsistentes com o desenvolvimento, resultando em alocação errônea de recursos e consequentemente em problemas sociais, ambientais e econômicos. Em suma, a governança é um processo contínuo e não necessariamente unidirecional, além de que ela não melhora automaticamente com o tempo. É como uma planta que precisa de manutenção constante, ou seja, os envolvidos precisam exigir boa governança, além de contribuir com ações pautadas em suas premissas.

Segundo Gonçalves (2005), um dos impasses da análise científica é a imprecisão dos conceitos, com a palavra governança, parece estar acontecendo um movimento de uso amplo da expressão, sem que sua utilização esteja cercada do cuidado analítico que é requerido. É preciso, portanto, acertar o seu significado no contexto em que é aplicado. Outrossim que a governança tem aplicação em variados campos, com sentidos diferentes, mesmo que o conceito tenha surgido para aplicação em governos de nações, hoje a conceito tem alcançado o âmbito empresarial privado. Como exemplo, há a expressão: governança corporativa, amplamente empregada na administração de empresas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2015), governança corporativa são as práticas e os relacionamentos entre os acionistas/cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal, com a finalidade de otimizar o desempenho da empresa e facilitar o acesso ao capital, e ela surge a partir da teoria econômica tradicional, para superar o chamado “conflito de agência”, presente com a separação entre a propriedade e a gestão empresarial.

Alves (2001) comenta que a governança é um conceito frequentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa - governança corporativa -, quanto a meios de preservação do meio ambiente - governança ambiental - ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos - governança pública. Apesar de seu caráter difuso, o conceito de governança tem como princípio a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições.

A definição da Comissão sobre Governança Global resume que governança é a totalidade das diversas maneiras pelas quais os indivíduos e as instituições, públicas e privadas, administram seus problemas comuns. Ademais, governança diz respeito não só a instituições e regimes formais autorizados a impor obediência, mas também a acordos informais que atendam aos interesses das pessoas e instituições. Por fim, é ressaltado que no plano global que a governança foi vista primeiramente como um conjunto de relações entre governos, mas atualmente pode ser entendida de forma mais ampla, envolvendo organizações não-governamentais, movimentos civis, empresas multinacionais e mercados de capitais globais. (Comissão sobre Governança Global, 1996 *apud* GONÇALVES, 2005).

Diante do exposto, a governança pode ser definida como um processo capaz de produzir resultados eficazes, que se referem a atividades apoiadas em objetivos comuns, que podem ou não derivar de responsabilidades legais e formalmente prescritas. Vale atenção especial o fato de que a governança tem a ver, ao mesmo tempo, tanto com meios e processos quanto com resultados.

2.2 ORÇAMENTAÇÃO

Segundo Gomes (2000), orçamento é um ato de previsão da gestão econômico-administrativa de determinado exercício. É uma prática importante no direcionamento administrativa dos recursos, pois a previsão é feita com base nos resultados da gestão de exercícios anteriores e serve como norma de ação para exercícios futuros. O orçamento se diferencia do Balanço Patrimonial, pois não representa fenômenos ou situações já ocorridas, mas sim o plano de ação administrativa para uso dos recursos disponíveis.

Existem vários tipos de orçamento, embora suas finalidades e objetivos sejam praticamente os mesmos: planejamento econômico-administrativo de um período futuro dentro de uma empresa seja ela sem fins lucrativos, governamental ou privada. Alguns exemplos: orçamento administrativo, orçamento anual, orçamento complementar, orçamento de aquisições, orçamento de câmbio, orçamento de custos, orçamento público. No caso estudado, trabalha-se o orçamento de custos, que é previsão das despesas a serem realizadas para a execução da tarefa produtiva (CALDERELLI, 1992 *apud* GOMES, 2000).

Ainda, segundo o autor o orçamento é uma peça contábil que funciona em três etapas: previsão; execução; resultado. O orçamento toma, então, uma forma contábil que possibilita o controle antecipado das receitas e despesas, proporcionando prever o resultado a ser alcançado.

O orçamento é um elemento de controle, onde os gestores devem basear as suas ações pelo limite de recurso disponível. Segundo Gomes (2000), para a empresa atingir os resultados planejados no orçamento, é preciso que durante a execução do plano, exista uma confirmação de que o mesmo vem sendo cumprido. Isso pode ser feito comparando-se os valores realizados com os orçados, apurando-se desvios, levando em consideração possíveis faixas de tolerância. Um plano fora do esperado pode servir de aprendizado para melhores planejamentos futuros. Portanto, devem-se analisar os desvios do planejamento e se estes forem desfavoráveis torna-se relevante desenvolver ações que corrijam as anomalias e minimizem os efeitos. Por outro lado, se os desvios forem favoráveis, a situação é revista para eventualmente utilizá-la para outros fins, ou rever os planos, desfrutando melhor dos recursos gerados em excesso.

2.2.1 Orçamento Base Zero

Com base no estudo de Gomes (2000), os orçamentos tradicionais geralmente não têm metas definidas e a elaboração do orçamento é feita apenas pela administração, ou seja, não há uma participação efetiva dos funcionários da empresa. Essas projeções sempre são feitas considerando os orçamentos dos anos anteriores e isso pode gerar como resultado as mesmas falhas, perpetuando erros.

Segundo Phyr (1981), antes de qualquer elaboração de orçamento base zero, a empresa deve estabelecer alguns objetivos e metas e a partir disso o processo necessita do posicionamento de gestores para identificar e analisar como alocar os recursos como um todo, tomar decisões operacionais necessárias e avaliar as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho - não depois do processo orçamentário, mas durante esse processo, como parte integrante dele.

O Orçamento Base Zero (OBZ), ou *Zero Based Budgeting (ZBB)*, fornece direção para empresa nos elementos:

- Fornecer informações detalhadas relativas ao dinheiro necessário para se realizar os fins desejados;
- Direcionar a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforço entre os departamentos;
- Concentrar-se nas quantias necessárias para os programas, e não no aumento (ou diminuição) percentual em relação ao ano anterior;
- Especificar prioridades dentro dos departamentos, divisões e comparações entre diversas unidades da empresa, se houver;
- Permitir a determinação, por uma auditoria de desempenho, se cada atividade ou operação teve o desempenho prometido;
- Avaliar o desempenho dos empregados e, com o envolvimento necessário dos gestores de todos os níveis da organização, dar um maior senso de responsabilidade por seus orçamentos e pelas tarefas pelas quais se comprometeram para conseguir a aprovação de seus orçamentos (GOMES, 2000, p. 23).

Para uma melhor sistematização da ZBB, é determinado os chamados “*pacotes de decisão*” que são agrupamentos de Contas Contábeis com características similares, sendo definido em cada organização. Que também definirá os “*Gestores de Pacotes*, que além de participar da elaboração do orçamento, são os responsáveis, após a sua aprovação, pelo acompanhamento da realização e cumprimento do mesmo”. Todos os gastos e despesas referentes ao seu pacote devem ter a sua prévia autorização, antes da sua efetivação. O papel do Gestor de Pacote é de extrema importância para que o orçamento tenha o seu real objetivo alcançado, que é não gastar mais do que está orçado, para isso, o gestor deve ter poder para não aprovar gastos maiores que os previstos (GOMES, 2000).

O ZBB é um instrumento que visa à redução das despesas, visualizando um aumento do resultado da empresa. Isso deve-se ao fato de que há grande possibilidade de ganho em gastos nos processos administrativos e de apoio à produção, desde que devidamente orçados e controlados.

2.3 FERRAMENTAS E METODOLOGIAS DE GESTÃO E CONTROLE

Existem diversas ferramentas e metodologias que podem ser aplicadas para ajudar no gerenciamento interno das organizações. Esses instrumentos precisam estar alinhados com a realidade das organizações e possíveis de serem adaptados para as especificações de cada uma, pois as informações extraídas por estas ferramentas servem de base para a tomada de decisão gerencial. São exemplos: Canvas, Análise SWOT, KPI's - *Key Performance Indicator*, metodologia PDCA, método 5W2H.

Para auxiliar a elaboração, execução e avaliação da proposta de reestruturação dos custos logísticos da empresa onde se aplicou o projeto em questão, utilizaram-se de metodologia PDCA, método 5W2H e elaboração de indicadores (KPI's), os quais são apresentadas na sequência. Além da metodologia WCM - *World Class Manufacturing* ou Manufatura de classe mundial, e do método de centro de custos, já utilizados pela empresa.

2.3.1 *World Class Manufacturing*

Segundo Cortez (2010), o objetivo da WCM é transformar o padrão de produção da empresa até que este alcance um padrão mundial e seja reconhecido, baseado em um conjunto de conceitos e princípios de produção enxuta. Nessa metodologia adota-se uma abordagem de que adotando práticas de *Just-In-Time* e Qualidade Total qualquer empresa poderia reduzir seus *leads times* e se tornar uma Manufatura de Classe Mundial. Desde seu surgimento, o WCM passou por diversas modificações promovidas pela Associação Mundial do WCM (associação que engloba as empresas que aplicam esse programa) até chegar a sua estrutura atual, a qual se baseia em dez pilares operativos e dez pilares gerenciais.

Os pilares operativos representam os aspectos relacionados à produção sobre os quais se estruturam uma Manufatura de Classe Mundial. Cada um desses pilares apresentam objetivos específicos a serem implementados pela organização para o desenvolvimento do sistema. Os pilares gerenciais, por sua vez, indicam o comprometimento que as pessoas e a organização devem demonstrar durante a aplicação do modelo para auxiliar a alcançar os objetivos dos pilares operativos (CORTEZ, 2010, p. 8).

Cortez (2010) explica que o WCM tem como premissa a redução sistemática de todos os tipos de perda e desperdícios por meio da contribuição de todos os funcionários da empresa e da utilização rigorosa de métodos e padrões:

Primeiramente, as perdas e os desperdícios a serem atacados e os locais onde, respectivamente, cada um deles ocorre é identificado através de um desdobramento de custos. Em seguida, ainda através do Desdobramento de Custos, os problemas são ordenados segundo o seu respectivo impacto econômico e os de maior impacto no custo total são priorizados. Os métodos de combate aos problemas são analisados e o mais adequado é selecionado. Estima-se o custo de solucionar o problema, implementa-se as soluções com rigor e os resultados obtidos são avaliados comparando-os ao objetivo original (CORTEZ, 2010, p. 8).

2.3.2 Método dos Centros de Custos

Para Freires (2000), a principal ferramenta tradicional de apuração de custos é o Método dos Centros de Custos, no qual a empresa é dividida em centros de custos, que correspondem a departamentos ou parte deles. A determinação dos centros de custos é executada em função da localização, organização, responsabilidade e homogeneidade.

2.3.4 Key Performance Indicators

Toda execução de um planejamento precisa ser acompanhada e avaliada para garantir que os objetivos sejam alcançados. Uma maneira de monitorar e avaliar é a criação e acompanhamento de indicadores, sejam eles financeiros ou de desempenho de cada responsável pelo processo.

Indicadores são medidas qualitativas ou quantitativas que mostram o estado de uma operação, processo ou sistema. Desempenho é a comparação do que foi realizado pela operação em relação a uma expectativa do cliente ou objetivo do gestor. Portanto: Indicadores de desempenho são medidas que mostram a comparação do que foi realizado pela operação em relação a uma expectativa ou objetivo (FRANCISCHINI; FRANCISCHINI, 2017, p. 6).

Segundo os autores para o *Key Performance Indicators* é preciso ter claro quais são os objetivos do gestor, também quais são as variáveis mais importantes que mostram e medem esse objetivo. É elementar ter ciência de que indicadores apontam, mas não resolvem problemas.

2.3.5 Metodologia PDCA

Segundo o estudo realizado por Pacheco *et al.* (2005), o ciclo PDCA, é uma metodologia que tem como função básica o auxílio no diagnóstico, análise e prognóstico de problemas organizacionais, sendo útil para a solução de problemas. Tem como objetivo exercer o controle dos processos, podendo ser usado de forma contínua para o gerenciamento em uma organização. O ciclo PDCA, de acordo com Pacheco *et al.* (2005), está dividido em quatro fases bem definidas e distintas (Figura 1):

- Primeira fase: P (*Plan* - Planejar), caracterizada pelo estabelecimento de um plano de ações e está dividida em duas etapas:
 - a primeira consiste em definir o que se quer, com a finalidade de planejar o que será feito. Esse planejamento envolve a definição de objetivos, estratégias e ações, os quais devem ser claramente quantificáveis (metas);
 - a segunda consiste em definir quais os métodos que serão utilizados para se atingir os objetivos traçados.
- Segunda fase: D (*Do* - Executar), que se caracteriza pela execução do que foi planejado e está dividida em duas etapas:

- Consiste em capacitar a organização para que a implementação do que foi planejado possa ocorrer. Envolve, portanto, aprendizagem individual e organizacional;
- Consiste em executar o que foi planejado.
- Terceira fase: C (*Check* - Verificar), que consiste em aferir, comparando os dados obtidos na execução com o que foi estabelecido no plano, com a finalidade de verificar se os resultados estão sendo atingidos conforme o que foi planejado. A diferença entre o desejável (planejado) e o resultado real alcançado pode constituir um problema a ser resolvido. Dessa forma, esta etapa envolve a coleta de dados do processo e a comparação destes com os do padrão e a análise dos dados do processo fornece subsídios relevantes à próxima etapa.
- Quarta fase: A (*Action* - Agir), que consiste em agir, fazer as correções necessárias com o intuito de evitar que a repetição de problemas venha a ocorrer. Podem ser ações corretivas ou de melhorias que tenham sido constatadas como necessárias na fase anterior. Envolve a busca por melhoria contínua até se atingir o padrão, sendo que essa busca da solução dos problemas, por sua vez, orienta para: a necessidade de capacitação; o preenchimento das lacunas de conhecimento necessário à solução do problema, propiciando a criação de novos conhecimentos e a atualização do padrão.

Figura 1 - Ciclo PDCA



Fonte: Pacheco *et al.* (2005). Adaptado pelo autor (2019).

2.3.5 Método 5W2H

De acordo com o Grosbelli (2014), a ferramenta 5W2H foi criada como uma ferramenta auxiliar na utilização do PDCA, mais precisamente na parte de planejamento, por profissionais da indústria automobilística do Japão. Consiste em um plano de ação para atividades pré-estabelecidas que tem a necessidade de serem desenvolvidas com a maior clareza possível, além de funcionar como um mapeamento dessas atividades. Também tem como objetivo responder a sete questões - a serem mencionadas a seguir - e organizá-las.

A finalidade principal é fazer com que todas as tarefas a serem executadas sejam planejadas de forma cuidadosa e objetiva, assegurando a implementação de forma organizada. O método é constituído de sete perguntas, utilizadas para implementar soluções. Por meio dessas perguntas é possível direcionar, planejar, definir as responsabilidades e quantificar as ações (Figura 2).

Figura 2 - Método 5W2H

What	O que?	Que ação será executada?
Who	Quem?	Quem irá executar/participar da ação?
Where	Onde?	Onde será executada a ação?
When	Quando?	Quando a ação será executada?
Why	Por que?	Por que a ação será executada?
How	Como?	Como será executada essa ação?
How much	Quanto custa?	Quanto custará para executar a ação?

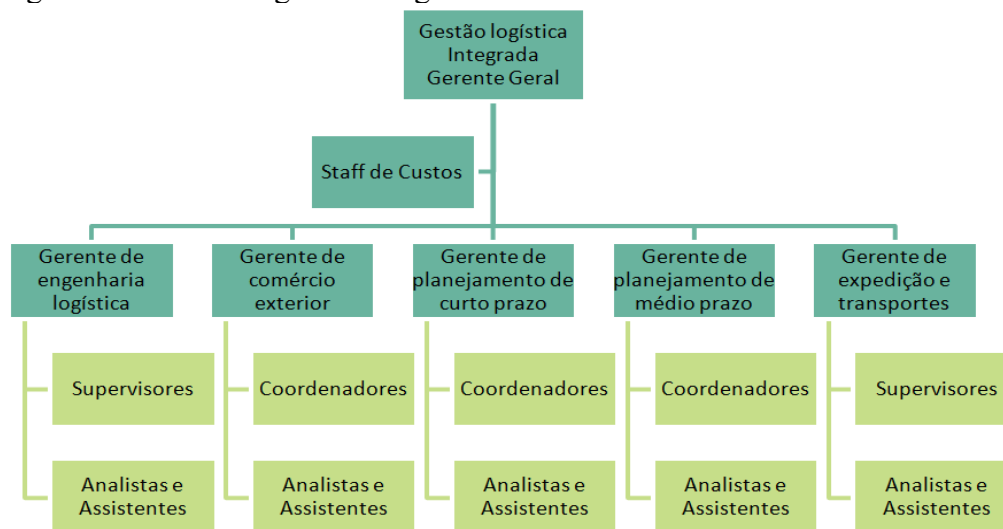
Fonte: Grosbelli (2014). Adaptado pelo autor (2019).

Em síntese, reconhecendo a importância da realização de um orçamento de custos empresarial, alinhado com a aplicação correta da metodologia *Zero Based Budgeting (ZBB)*, situa-se o princípio para promoção de controle de custos. Isso, somando-se com as premissas de uma governança corporativa efetiva e a utilização adequada e assídua das ferramentas apresentadas, formam a base para a aplicação da proposta e para este estudo de caso.

3 APRESENTAÇÃO DO CASO

O estudo de caso limita-se ao departamento de Logística Integrada de uma empresa que produz compressores da linha branca na região de Joinville/SC. O setor se organiza estruturalmente conforme a Figura 3. Composto por um gerente geral da área, um time de custos (LCM - *Logistics Cost Management*), e um time para cada área: engenharia logística e projetos; comércio exterior; planejamentos, de curto e médio prazo; expedição e transportes.

Figura 3: Estrutura logística integrada



Fonte: Autor (2019)

O processo de orçamentação da empresa se baseia na metodologia *ZBB - Zero Based Budgeting*, ou seja, não se utiliza de históricos passados para criação do orçamento, além de serem estabelecidas metas antes da elaboração. Alguns termos usados na empresa e baseados em ZBB, indispensáveis de entendimento do caso, são:

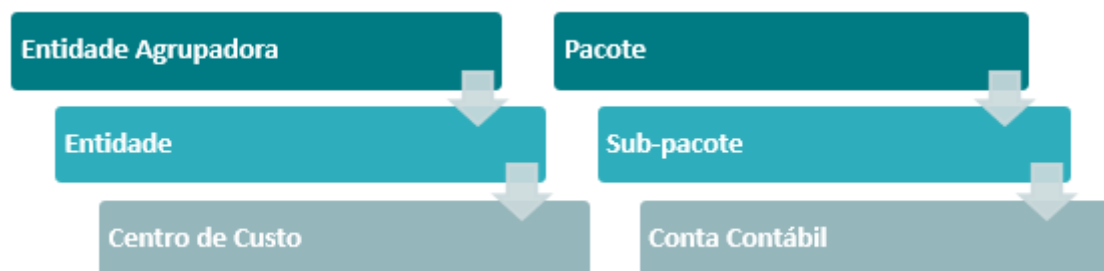
- *Profit Plan - PP*: planejamento financeiro da empresa para um determinado período;
- *Budget*: termo utilizado para se referir diretamente ao plano de despesas;

- *Outlook - OLK*: processo semanal que visa a previsibilidade do resultado econômico-financeiro do mês, reduzindo a imprevisibilidade e auxiliando na tomada de decisões;
- *Penalties*: estouros de orçamento, precisam ser entendidos, controlados, e o objetivo é mantê-los inexistentes;
- *Savings*: economia de orçamento; são incorporados ao resultado e não compõem mais a base anual. Geralmente são resultados de projetos incorporados ao longo do ano;
- *Targets*: meta estabelecida no orçamento. No caso esta é dividida pelos departamentos e por agrupamentos de contas;
- Flexionamento - Flex: é a adaptação dos valores de plano das contas variáveis através do volume de produção; para calcular usa-se uma regra simples, quanto maior o volume de produção, maior o flexionamento e caso o valor de produção for menor do que o esperado, o valor planejado para custos também irá reduzir. Pode ser comparado a uma regra de proporção, podendo ser parcial ou integral.

A alocação dos custos na empresa segue a metodologia de centros de custos além da organização por pacotes definida na *Zero Based Budgeting*. Devido a isso, suas características são organizadas de forma matricial, onde a amplitude do controle é dividida em grupos (Figura 4):

- Entidade agrupadora: agrupamento de entidades que estão abaixo do mesmo vice-presidente.
- Entidade: conceito usado para gerenciar as despesas de um grupo de centros de custos que possuem atividades relacionadas e o mesmo responsável (gestor ou diretor).
- Centro de custos - CCs: coletor de custos que pode ser uma área, departamento ou processo.
- Pacote e sub-pacote: conceito usado para gerenciar um grupo de despesas com naturezas similares.
- Conta contábil: coletor de custos onde cada despesa é alocada de acordo com sua natureza.

Figura 4: Agrupamento dos custos



Fonte: Autor (2019)

No âmbito da empresa existem os *Packages e Entity Managers* que são gestores responsáveis por assegurar que os recursos estejam sendo utilizados conforme as regras e metas definidas.

A Figura 5 ilustra a configuração de alocação de custos da empresa. Um determinado valor deve ser alocado em um centro de custo, que pertence a uma entidade, que indica qual processo irá pagar por este custo. Da mesma maneira, é necessário alocar em uma conta contábil que pertence a um pacote de contas. Sendo assim, há o papel de uma gerente denominado *Packages Managers*, que são gerentes que têm como missão conhecer e controlar todas as despesas da empresa no seu relacionado pacote, de forma análoga denominados *Entity Managers*, tem como responsabilidade assegurar que no seu processo os custos estejam dentro do orçado, além de garantir o melhor uso destes recursos.

Figura 5: Alocação de custos de maneira matricial

Entidades Pacotes		Entidade 1		Entidade 2	
		Centro de Custo 1	Centro de Custo 2	Centro de Custo 3	Centro de Custo 4
Pacote 1	Conta 1				
	Conta 2		↑ Custo		
Pacote 2	Conta 3				
	Conta 4				
Pacote 3	Conta 5				
	Conta 6				

Fonte: Autor (2019)

As atividades que determinam os valores de custos são basicamente: a rotina, ou seja, CCs que executam atividades/processos que são escopo de trabalho; e os projetos, isto é, atividades/processos temporários para a produção de produto, serviço ou resultado, com início e fim definidos, que depois da conclusão, pode ser finalizado ou passará a ser rotina.

Um exemplo de alocação dos custos na empresa pode ser visualizado na Figura 6. Um valor de R\$ 10,00 lançados no CC 0150, que pertence a entidade de engenharia logística, na conta sucata de fio de cobre, que pertence ao pacote sucata. De forma análoga, R\$ 1.573,00 estão lançado no CC 0140, que pertence à mesma entidade, porém na conta de locação de equipamentos logísticos que pertence ao pacote de locações.

Figura 6: Exemplo de alocação de custos

Entidades Pacotes		Entidade de Engenharia Logística		Entidade de Expedição e Almoxarifado	
		CC 01040	CC 0150	CC 0299	CC 0300
Sucata	Sucata de produtos acabados				
	Sucata de fio de cobre		R\$ 10		
Materiais indiretos	Equipamentos de proteção individual				
	Combustível				R\$ 102
Locação	Locação de equipamentos logísticos	R\$ 1,573			
	Locação de outros equipamentos				

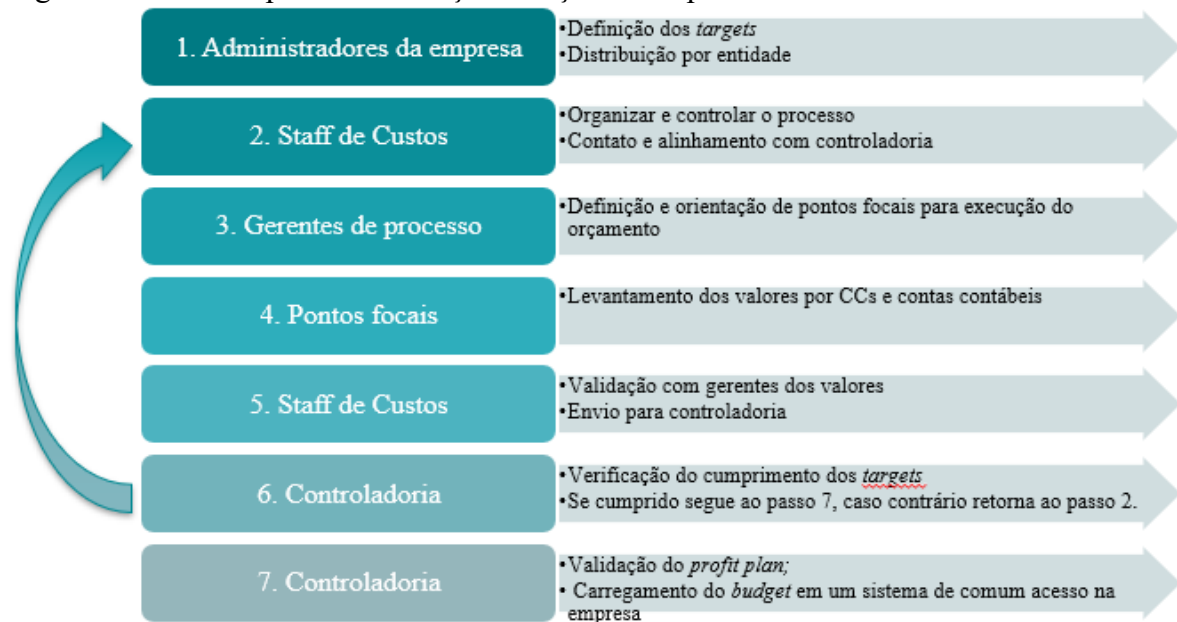
Fonte: Autor (2019)

O passo inicial para uma versão de planejamento na metodologia ZBB da empresa estudada é a definição dos *targets*, realizado pelos administradores, que derivam das premissas de orçamento para a empresa no ano. Os *targets* são calculados por entidade e podem ser inseridos nos subpacotes ou nas contas contábeis.

Na Figura 7 ilustra-se o processo de orçamentação da empresa estudada. Nota-se que a controladoria, setor responsável pela gestão, controle e orientação do processo de orçamentação de custos, recebe o plano enviado pelos setores da empresa e tem a responsabilidade de validar

os valores e contatar os responsáveis para devidos esclarecimentos e quando for necessária uma nova versão do *profit plan* ou ajuste, o processo retorna ao time de custos do setor.

Figura 7 - Fluxo do processo de orçamentação da empresa



Fonte: Autor (2019)

O *Outlook* tem frequência semanal e tem como objetivo reduzir o fator “surpresa”, ou seja, melhorar a previsibilidade do fechamento de custos do mês. O *outlook* não muda a versão planejada (*Profit Plan*), mas faz uma comparação com ela. Em resumo o plano flexionado acrescido dos riscos e reduzido das oportunidades é o valor final do *outlook*. A Figura 8 ilustra este processo.

Figura 8 - Processo de Outlook



Fonte: Autor (2019)

Na Figura 9 apresenta-se um exemplo de OLK de um determinado mês. Nas primeiras colunas estão listados os subpacotes e o respectivos gerentes responsáveis. Têm-se como base duas principais informações: o plano flexionado, o valor do OLK, além da diferença entre estes. Através do conhecimento das atividades da área, sabe-se de eventos que podem trazer um resultado diferente do esperado; a exemplo, a informação é de que uma viagem no mês foi cancelada, pode refletir como uma economia no subpacote de viagens. Outro exemplo, a licença de um *software* trará um gasto extra, é o caso do subpacote TI e comunicações, que apresentará um estouro. E assim, de forma análoga para todos os subpacotes, segue a construção do OLK, informando, até esse momento, que o previsto para este mês não é mais 548 unidades monetárias e sim 614; ou seja, há uma diferença de 66 unidades frente ao plano.

Figura 9 - Exemplo de Outlook

OLK Mês XXX					
Responsável	Pacote	Plano Flex	OLK	Δ OLK-Flex	Justificativa/Plano de Ação
Gerente 2	Pacote 1	0	0	0	
Gerente 2	Pacote 2	0	0	0	
Gerente 2	Pacote 3	3	0	-3	Não haverá gastos nesse pacote nesse mês
Gerente 2	Pacote 4	6	3	-4	Despesa reduzida
Gerente 1	Pacote 5	6	4	-2	Projeto de reutilização de material
Gerente 1	Pacote 6	53	58	6	Despesa extra
Gerente 5	Pacote 7	101	91	-10	Projetos de redução de material
Gerente 5	Pacote 8	0	0	0	
Gerente 3	Pacote 9	86	110	24	Serviços extras não previstos em plano
Gerente 3	Pacote 10	15	55	40	Ineficiência de produção
Gerente 3	Pacote 11	27	27	0	
Gerente 4	Pacote 12	155	180	25	Despesa extra para projeto
Gerente 4	Pacote 13	26	26	0	
Gerente 4	Pacote 14	72	61	-11	Projeto reaproveitamento de matéria prima
Totais		548	614	66	

Fonte: Autor (2019)

A rotina mensal da empresa mostra-se na Figura 10; no quinto dia útil do mês acontece o fechamento das contas e todo dia 10 do mês é o prazo para que todas as áreas façam as justificativas e registrem os planos de ação para os desvios. Próximo ao dia 16 do mês acontece o *ZBB day*, que é uma reunião mensal onde todos são gestores responsáveis pelos pacotes apresentam os resultados das suas respectivas contas no mês anterior, justificando desvios e mostrando quais são as ações propostas para recuperar os *penalties*. De forma análoga, acontece o *Global ZBB Day*, porém apresentando os resultados de todas as unidades da empresa no mundo.

Figura 10 - Processo de rotina mensal



Fonte: Autor (2019)

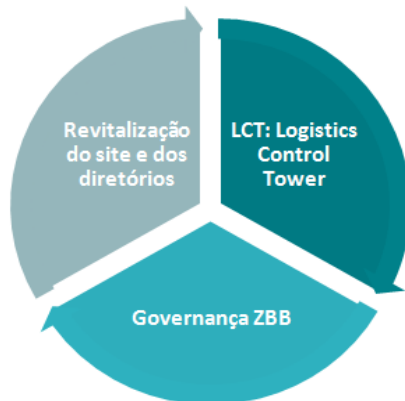
A empresa possui metas de acuracidade que dizem o quão próximo do esperado o departamento, entidade ou pacote de contas deve se manter. Essas metas são determinadas pelo setor de controladoria e podem ser adaptadas conforme a realidade da organização, ou seja, podem maiores ou menores. Para o orçamento anual existe o *target*, como fora mencionado, e para o OLK, no momento do estudo, a meta era 5% de erro, isso quer dizer que é aceitável um desvio de 5% para mais ou para menos do valor informado a controladoria.

Com o exposto, nota-se que a empresa possui uma estrutura bem estabelecida para gestão dos custos em nível geral, mas os resultados revelaram que é necessária uma maior atenção dos gestores em nível local, ou seja, mais especificamente em cada departamento, a fim de colaborar com o resultado geral da companhia. Com isso, surgiu a iniciativa da gerência e equipe de custos do departamento de logística propor uma nova organização interna para controle e gestão dos custos.

4 PROPOSTA DE GOVERNANÇA DE CUSTOS LOGÍSTICOS

O principal objetivo da proposta é revitalizar processo e contenção de gastos extras, provendo mais controle, bem como maior previsibilidade de gastos da área de Logística. A metodologia WCM, utilizada pela empresa, tem foco em excelência operacional, por isso faz se necessário implementação de uma governança complementar para controlar e reduzir todo e qualquer tipo de perda. A governança foi construída baseada em três pilares conforme Figura 11.

Figura 11: Pilares da governança de custos da logística



Fonte: Autor (2019)

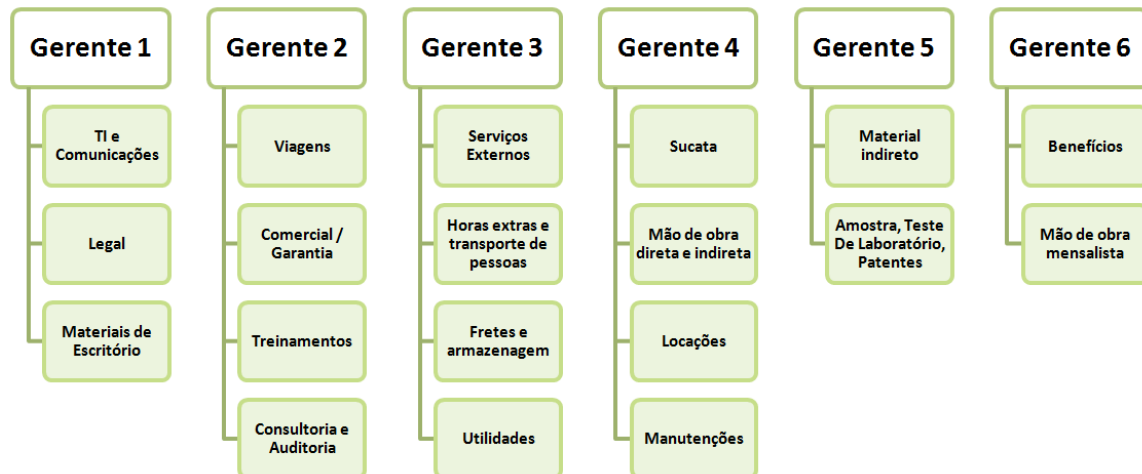
4.1 GOVERNANÇA ZBB

O objetivo é criar uma governança interna da logística, a fim de complementar a governança corporativa do processo de ZBB, ou seja, trazer a dinâmica dos “pacoteiros” (*Package/Entity Managers*) da companhia para o setor. Como explicado, o débito de custos é organizado por pacotes na companhia; no entanto, para aplicação da governança, alguns desses pacotes foram divididos em subpacotes, a saber:

- TI e Comunicações: engloba custos de licenças de *software*, telefonia etc.;
- *Legal*: custos de processos judiciais etc.;
- Materiais de Escritório: custos de impressões, material de escritório e copa;
- Viagens: custos com passagens aéreas, despesas com transportes e alimentação em viagens;
- Comercial / Garantia: custos com amostras, brindes etc.;
- Treinamentos: custos com treinamentos de pessoal;
- Consultoria e Auditoria: custos com serviços de consultoria e processos de auditoria;
- Serviços Externos: custos com serviços de empresas terceiras;
- Horas extras e transporte de pessoas: custos de horas extras de pessoal e transportes de pessoal devido à realização dessas horas;
- Fretes e armazenagem: custos com fretes e armazenagem externa;
- Utilidades: custos com energia elétrica, gás etc.;
- Mão de obra HD/HI: custos de salário de mão de obra direta e indireta;
- Locações: custos de locação de equipamentos;
- Manutenções: custos de manutenção de equipamentos;
- Material indireto: custos com o material indireto e equipamento de proteção individual;
- Amostra, Teste de laboratório e Patentes;
- Benefícios: custos de benefícios dos funcionários;
- Mão de obra mensalista.

Para a dinâmica de sistematização da metodologia ZBB na empresa já estava estruturado que um gerente pacoteiro (*Package Manager*) é responsável pelas contas do pacote no âmbito geral da planta. A proposta de governança de custos logísticos prevê uma reorganização com agrupamentos das contas e a nomeação de gerentes “subpacoteiros” para garantir o controle desses subpacotes dentro do setor da logística, ou seja, um desdobramento da regra geral e descentralização da responsabilidade de controle dos custos área para todos os gerentes do setor. A Figura 12 mostra como ficou essa distribuição.

Figura 12: Organização da governança ZBB na logística



Fonte: Autor (2019)

A governança ZBB prevê quatro principais papéis: gerente subpacoteiro, ponto focal, gerente geral e o LCM. Nos quadros 2 e 3 estão descritos quais são as atividades que cada um deve desenvolver para garantir que a governança tenha fluidez e atinja seu principal objetivo.

Quadro 2 - Papéis governança ZBB – Gerente e Ponto Focal

Gerente Subpacoteiro	<p>Representar a Logística nas reuniões sobre as contas de sua responsabilidade;</p> <p>Acompanhar a elaboração do <i>budget</i> para as contas de sua responsabilidade e seu processo;</p> <p>Buscar, juntamente aos gerentes e demais responsáveis, medidas e projetos para redução de custos nas contas;</p> <p>Justificar desvios e mencionar ações para reversão de <i>penalties</i> ou contenção de gastos, tanto para <i>outlook</i> quanto para <i>ZBB day</i>;</p> <p>Realizar a defesa na <i>Logistics Control Tower</i> dos pedidos solicitados por seu time, após a avaliação e aprovação prévia pelo LCM e pelo gerente geral;</p>
Ponto Focal	<p>Buscar junto aos gerentes e demais responsáveis justificativas para desvios e ações de reversão, tanto para <i>outlook</i> quanto para <i>ZBB day</i>, alinhando com o time de custos;</p> <p>Analisar semanalmente os lançamentos efetuados nas contas e verificar se está dentro do reportado;</p> <p>Identificar lançamentos incoerentes e comunicar ao subpacoteiro;</p> <p>Colaborar com a elaboração do <i>budget</i> para as contas;</p> <p>Acompanhar andamento de projetos de redução de custos nas contas;</p>

Fonte: Autor (2019)

Quadro 3 - Papéis governança ZBB – Gerente Geral e LCM

Gerente Geral	<p>Representar a Logística nas reuniões de <i>Profit Plan</i>;</p> <p>Acompanhar elaboração do <i>budget</i> para as contas da Logística;</p> <p>Analisar e aprovar pedidos solicitados pela área na <i>Logistics Control Tower</i>;</p> <p>Patrocinar a execução da governança de gestão de custos;</p>
LCM - Time de gestão de custos	<p>Suporte para tomada de decisões de custos na Logística;</p> <p>Coordenar realização do <i>budget</i> na área da Logística;</p> <p>Orientar a todos os envolvidos no processo sobre obtenção de dados, ações a serem tomadas e atividades a serem desenvolvidas;</p> <p>Disponibilizar base atualizadas periodicamente e realizar manutenção da governança, do site e diretório de Custos da Logística;</p> <p>Elaborar materiais de análises macro e compilar informações pelos gerente geral, subpacoteiro e pontos focais;</p> <p>Acompanhar o plano de ação e repassar informações ao sistema da controladoria;</p> <p>Analisar pedidos solicitados pela área na <i>Logistics Control Tower</i>;</p> <p>Realizar provisões contábeis para garantir competência de emissão de faturas;</p>

Fonte: Autor (2019)

Uma ferramenta criada para acompanhamento do processo de controle e redução de custos foi a *Action Plan* - baseada na metodologia 5W2H (Figura 13). O objetivo desta ferramenta é servir como ata nas reuniões semanais de custos do setor, registrando as ações rápidas determinadas pelas discussões levantadas. Essas ações poderiam corrigir um processo errôneo ou apenas levantar informações necessárias que ajudariam no controle ou redução de determinados gastos, além de transmitir conhecimento para os colaboradores da área.

Figura 13: *Action Plan*

Plano de ação: LCM															
	Pacote	Subpacote	Subpacoteiro	Conta	CC	Mês	Motivo do Desvio	Desvio no mês (USD)	Ação	Ganho mensal ação (USD)	Tipo da ação	Responsável	Deadline	Status	Obs.
177	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
178	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
179	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
180	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
181	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
182	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
183	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
184	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
185	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
186	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
187	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
188	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
189	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
190	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
191	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Autor (2019)

Na Figura 14 explica-se como o método foi adaptado para atender essa demanda da governança. As perguntas da metodologia correspondem a uma ou mais colunas da *Action Plan*, as particularidades e consideração estão descritas na coluna “descrição”, por exemplo: a pergunta “como?” do método está representada por “tipo da ação” que esclarece de que forma esta ação vai atuar, se será um novo processo de gestão, se irá reduzir, reverter ou apenas conter um gasto.

Figura 14: Adaptação do método 5W2H para a *Action Plan*

Perguntas do método 5W2H		Action Plan	Descrição
What	O que?	Ação	Que ação será executada
Who	Quem?	Subpacoteiro/Responsável	O gerente subpacoteiro é a pessoa que responde por aquela ação, já que esta impacta diretamente em um subpacote de sua gestão. O responsável é a pessoa conhecedora do processo envolvida na ação ou alguém denominado pelo gerente para execução da mesma.
Where	Onde?	Subpacote, conta, CCs	Onde a ação impacta, podendo ser extratificada por centro de custo, conta e subpacote
When	Quando?	Deadline, Mês	Que mês o motivo da ação impactou em desvio e o prazo final para a execução desta ação
Why	Por que?	Motivo do desvio	Descrição do motivo do desvio, mostrando o problema, processos e áreas envolvidas
How	Como?	Tipo de ação	Como essa ação irá atuar no processo, podendo ser: de redução, contenção, reversão ou gestão
How much	Quanto custa?	Ganho mensal da ação	Quanto de ganho mensal essa ação vai promover. Em alguns caso não terá ganho imediato pois age de forma indireta, ou é o passo inicial para outras ações

Fonte: Autor (2019)

Para trazer eficiência ao processo de análise dos valores de plano/olk em comparação ao real, o LCM desenvolveu uma ferramenta dinâmica para proporcionar aos gerentes e pontos focais uma primeira visão da situação geral das contas. Para a ferramenta utilizou-se o *Google Sheets*, com as bases de dados atualizadas semanalmente, onde é possível escolher o subpacote, mês e moeda e através disso obter as comparações: *Month* trazendo os valores do mês selecionado para outlook, real e plano; *YTD - Year to date*, real e plano acumulados até o mês selecionado; *YTG - Year to Go*, OLK e plano acumulados a partir dessa data; e *FY - Full Year*, a visão do ano todo (Figura 15).

Figura 15 - Ferramenta para análise das contas

Subpacote 1 ↓	Moeda ↓	Month				YTD			YTG			FY		
	Mês ↓	OLK	Real	Plano	Δ	Real	Plano	Δ	OLK	Plano	Δ	OLK	Plano	Δ
Entidade 1	Gerente 1	174	106	174	-68	602	696	-94	1,376	1,392	-16	1,978	2,088	-110
Entidade 2	Gerente 2	89	133	89	44	334	356	-22	668	713	-45	1,001	1,069	-68
Entidade 3	Gerente 3	322	107	322	-215	192	1,297	-1,105	2,050	2,602	-552	2,242	3,899	-1,657
Entidade 4	Gerente 5	380	473	380	93	1,963	1,521	443	3,159	3,041	118	5,122	4,562	561
Entidade 5	Gerente 1	120	77	120	-42	158	478	-320	808	957	-149	966	1,435	-469
Entidade 6	Gerente 4	6	0	6	-6	11	22	-12	33	45	-11	44	67	-23
Entidade 7	Gerente 2	0	13	0	13	32	0	32	18	0	18	50	0	50
Entidade 8	Gerente 3	461	389	461	-73	2,121	1,845	276	3,478	3,690	-211	5,599	5,534	65
	TOTAL	1552	1297	1552	-254	5413	6216	-802	11590	12439	-849	17003	18654	-1651

Fonte: Autor (2019)

Como mostrado na Figura 12, cada gerente possui em sua responsabilidade alguns subpacotes de contas, porém isso não os isenta da responsabilidade pelos gastos de seus processos. Nessa ferramenta, o gerente subpacoteiro pode analisar um subpacote em um determinado mês e verificar em qual das entidades existem desvio de planos, podendo ou não ser na sua área de responsabilidade. Na entidade 7, sob responsabilidade do gerente 2, há um desvio de 13 unidades monetárias; aqui será onde o gerente subpacoteiro deve investigar o motivo, apresentar justificativas e propor ações de gestão, contenção ou reversão.

Na dinâmica da governança, instituiu-se uma reunião semanal para discussão do controle de custos na logística. Neste momento é necessário a justificativa de *penalties* e apresentação de plano de ação, para isso desenvolveu-se um modelo *one-page*, uma forma rápida e fácil de representar as informações, além de buscar a padronização das apresentações. (Figura 16).

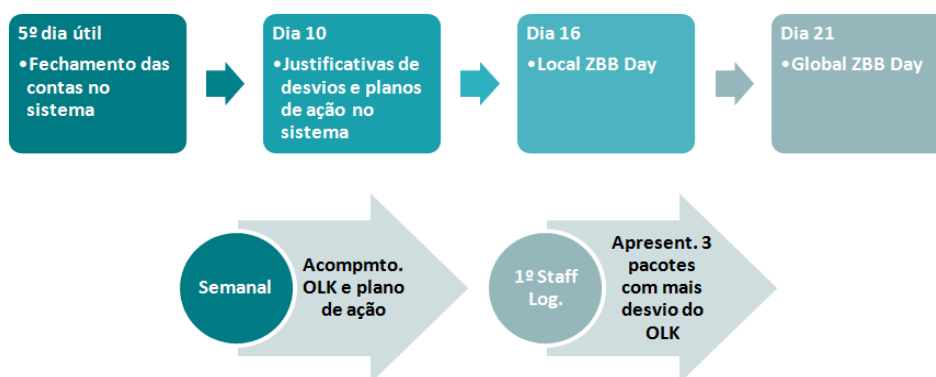
Figura 16: *Template* de análise e plano de recuperação para subpacotes

Análise e plano de recuperação				
Subpacote: XXXXX				
Resultado Mês e Acumulado (K BRL)		Causa-raiz do Estouro		
Mês	Acumulado	Área	Motivo	Impacto (K BRL)
Plano de Recuperação				
O que?	Quem?	Quando		

Fonte: Autor (2019)

Com a governança ZBB instituída, o cronograma de rotina mensal, disposto na Figura 10, passou a ter mais dois itens a fim de complementar a gestão corporativa do processo ZBB, conforme mostra a Figura 17. O acompanhamento semanal de OLK, real e plano de ação pelo LCM, gerentes subpacoteiros e pontos focais. E, com o objetivo de uma preparação para o ZBB day, a inclusão de uma apresentação dos pacotes com mais desvios na primeira reunião mensal da área com o gerente geral, seguindo o template da Figura 16.

Figura 17: Cronograma mensal após proposta de governança.



Fonte: Autor (2019)

4.2 LOGISTICS CONTROL TOWER - LCT

A *Logistics Control Tower* é uma ferramenta que foi criada para controlar as solicitações de compras e contratação de serviços do departamento e tem como objetivos:

- Priorização e comparação *versus budget*: isso quer dizer que antes mesmo de se efetivar a compra, através da solicitação é possível indicar se há orçamento para o centro de

custo e a conta contábil da solicitação, além de priorizar, de acordo com necessidade e orçamento;

- Facilitar previsões (OLK) e provisões contábeis: com o controle das solicitações é possível prever com facilidade o OLK, diminuindo erros nesse processo, assim como também facilitar a execução de provisões contábeis;
- Garantir a competência da emissão da nota e evitar a não entrada de faturas;
- Centralizar a entrada na *Control Tower* Geral: para controle dos gastos gerais da planta e liberação de pagamentos pelo financeiro, existe a *Control Tower* Geral que é uma central onde os responsáveis por processos, de todas os departamentos da empresa podem fazer suas solicitações; Essas solicitações passam pela análise do gerente da área e setor financeiro e, uma vez liberados, o serviço pode ser executado ou o produto adquirido.

A preocupação em se criar uma central de controle de solicitação na logística surgiu devido ao fato de que não havia controle das solicitações realizadas pela área e portanto muitas destas poderiam não estar dentro do orçamento ou previstas no OLK; A centralização de pedidos na *Control Tower* Geral permite que o time de custos garanta que só serão liberados o pedidos que antes passarão por todo o fluxo descrito na Figura 18.

Figura 18: Fluxo da *Control Tower* da logística



Fonte: Autor (2019)

Para facilitar o acesso e controle das solicitações foram usadas ferramentas *online* como o *Google Forms* e *Google Sheets*. Para que o usuário tenha agilidade ao fazer sua solicitação, foi disponibilizado um formulário *online* (Figura 19), que dispõe de todas as informações necessárias para se avaliar o pedido: solicitante, descrição da despesa, fornecedor, justificativa, tipo de impacto, referência de documentação, valor, mês de impacto, gerente do processo e mês de impacto. Após o pedido realizado, a solicitação é direcionada para uma planilha, onde se dará início ao fluxo de aprovação descrito na Figura 18.

Figura 19: Formulário de solicitação da *Logistics Control Tower*

LCT - Logistics Control Tower

Bem-vindo a Control Tower da Logística!

Aqui devem ser registradas todas as necessidades de gastos da nossa área para avaliação prévia do time de custos e do gerente geral da área.

Após essa aprovação prévia, os dados serão transferidos para a Control Tower Geral da planta Brasil, onde estes deverão ser defendidos pelo gerente do processo no comitê.

A Control Tower da Logística surgiu da necessidade de revitalização do processo e da contenção de gastos extras no período de austeridade. O objetivo não é burocratizar o processo, mas sim prover mais controle e previsibilidade de gastos que até então não estavam seguindo o fluxo correto de execução.

Reforçamos que as solicitações NÃO deverão ser incluídas na Control Tower Geral.

Certifique-se de que esteja solicitando somente o necessário para os processos.

Estou de acordo em não incluir nenhuma solicitação na Control Tower Geral sem a aprovação prévia do LCM e do Gerente Geral da logística *

Sim

Não

NEXT

Fonte: Autor (2019)

A Figura 20 mostra a organização da LCT. Na parte 1 é o compilado de todas as informações advindas do formulário; em seguida vem o registro das análises do LCM, gerente subpacoteiro e do gerente geral; na parte 3 está o controle de faturas pós aprovação, esse serve para controlar e garantir o lançamento da fatura.

Figura 20: Central de análises da *Logistics Control Tower*

LCT - Logistics Control Tower (Responses)															
Logistics Control Tower															
1	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
2	Código LCT	Email Address	Ramat	Subpacote	Descrição da despesa	Sub-descrição da despesa	Fornecedor	Justificativa	Impacto	Documento	Código (PO/ S\$ / RC / TS)	Valor total (R\$)	Tipo de documento	Tipo de sustento	Centro de custo
421	LCT-02418														
422	LCT-02420														
423	LCT-02421														
424	LCT-02422														
425	LCT-02423														
426	LCT-02424														
427	LCT-02425														
428	LCT-02426														
429	LCT-02427														
430	LCT-02428														
431	LCT-02429														
432	LCT-02430														
433	LCT-02431														
434	LCT-02432														
435	LCT-02433														
436	LCT-02434														
437	LCT-02435														
438	LCT-02436														
439	LCT-02437														
440	LCT-02447														
440	LCT-02448														
441	LCT-02449														
442	LCT-02450														
443	LCT-02451														
444	LCT-02452														
445	LCT-02453														
446	LCT-02454														
447	LCT-02455														
448	LCT-02456														
449	LCT-02457														
450	LCT-02458														
451	LCT-02459														
452	LCT-02460														
453	LCT-02461														
454	LCT-02462														
455	LCT-02463														
456	LCT-02464														
457	LCT-02465														
458	LCT-02466														
459	LCT-02467														
460	LCT-02468														
461	LCT-02469														
462	LCT-02470														

Fonte: Autor (2019)

A parte inferior da central de análises e solicitações é dividida em cinco partes. A parte “A” que se refere a uma ferramenta criada e disponibilizada para que os gerentes subpacoteiros tenham uma visão geral e resumida da situação de seus pacotes na LCT. A parte “B” é a central de análise descrita anteriormente. A parte C é de utilidade do LCM, onde é possível visualizar

os totais de solicitação de cada conta. As partes “D” e “E” são listas de consulta para os usuários da LCT, onde é possíveis visualizar as possíveis contas e CCs.

A Figura 21 mostra a ferramenta (parte A) com um exemplo de consulta; ao selecionar o subpacote de análise, consegue-se visualizar o *budget* e o valor de real até a data, em seguida a quantidade, em valores monetários de solicitações que estão pendentes de aprovação do gerente subpacoteiro e/ou do gerente geral, assim como também todas as solicitações aprovadas, canceladas, postergadas e sob-reavaliação no mês em questão. Essa ferramenta auxilia na construção do OLK semanal, na administração das despesas extras ou de rotinas, além de prover acompanhamento de forma geral as aprovações.

Figura 21: Central de análises da *Logistics Control Tower*

Subpacote Subpacoteiro	Subpacote 1 Gerente 2		Pendente Subpacoteiro	Pendente Gerente Geral	Aprovado	Postergado	Reavaliar	Reprovado	Cancelado
201901	176.0	96.8	0.0	117.4	49.2	0.0	0.0	0.0	0.0
201902	173.9	257.7	38.5	11.7	70.0	0.0	56.6	0.0	53.4
201903	174.5	122.9	0.0	0.0	187.2	7.2	43.2	8.1	0.0
201904	174.1	141.1	26.5	0.0	268.9	0.0	0.0	0.0	0.0
201905	127.7	79.7	192.6	31.3	122.5	0.0	0.0	0.0	0.0
201906	123.6	0.0	19.6	0.0	30.4	0.0	0.0	0.0	0.0
201907	127.6	0.0	11.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
201908	126.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
201909	125.5	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
201910	125.6	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
201911	127.3	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
201912	125.2	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0

Fonte: Autor (2019)

4.3 REVITALIZAÇÃO DO SITE E DIRETÓRIOS

A fim de centralizar todas as ferramentas criadas para controle do processo de custos, foi revitalizado um site com diretórios onde todos os usuários têm acesso aos dados que necessitam para o processo de maneira rápida e organizada. A Figura 22 mostra a interface do site.

Figura 22: Site da Gestão de Custos da Logística



Fonte: Autor (2019)

A governança de custos delineou proporcionar maior controle dos gastos do setor da logística da empresa, além de prover aos gerentes maior conhecimento sobre as contas, visto

que isso era desconhecido pela magnitude da empresa e elevado número de processos. Depois da implementação da governança, o LCM promoveu diversos treinamentos a fim de capacitar todos os envolvidos nos processos, pois estes precisavam, além de conhecer o novo fluxo, entender sensivelmente a importância do processo.

A proposta baseada nos três pilares descritos foi implantada em novembro de 2018, sofrendo algumas adaptações e melhorias. Ainda pretende-se melhorá-la progressivamente implementando novas ferramentas, além de medidas de análise de eficácia da governança.

Partindo disso, o próximo tópico mostra as análises dos resultados obtidos após implementação da governança e a validação do processo de criação da proposta, assim como da orçamentação através de metodologias existentes.

5 ANÁLISE DO MODELO E DOS RESULTADOS OBTIDOS

Uma forma de analisar a proposta é aplicando a metodologia PDCA em dois sentidos: primeiramente no âmbito da criação da governança e depois na elaboração do novo orçamento.

5.1 ANÁLISE DA CRIAÇÃO DO MODELO

A Figura 23 mostra as fases da criação da governança de custos logísticos, onde *Plan*: caracterizou-se pelas definições iniciais como o objetivo de promover maior controle sobre gastos da logística; e a finalidade de trazer conhecimento para os envolvidos sobre os principais ofensores; e também definiu-se os métodos e ferramentas a serem utilizados, como a LCT e o *Action Plan*, além da descrição das atividades de cada papel previsto na governança.

Figura 23: Aplicação do ciclo PDCA na proposta



Fonte: Autor (2019)

Na segunda etapa - *Do* -, o passo inicial foi apresentar a proposta aos principais gestores do setor e, com a aprovação destes, iniciou-se o processo de treinamento com cada subpacoteiro a fim de explicar as particularidades de cada conta, a nomeação de pontos focais além da capacitação destes para execução das atividades descritas na construção da governança. Os treinamentos expandiram-se para todo o setor, pois entende-se que é necessário o alinhamento com todos que podem participar, mesmo que de maneira sutil, do processo, agora modificado pela implementação da governança.

Na fase *Check* é necessário retornar o objetivo inicial e avaliar se o que está sendo executado está trazendo retorno conforme foi planejado. Assim, precisa-se avaliar se houve

maior controle de custos depois da implementação da governança, ressaltando que o objetivo inicial não foi reduzir custos, mas ter maior conhecimento e controle sobre estes. Uma forma de avaliar isso é verificar o índice de acuracidade do OLK, isto é, o quanto o valor mensal previsto ficou próximo do realizado. No quadro 3 apresentam-se valores monetários realizados e o que foi previsto - OLK -, a diferença entre eles e o índice de acuracidade.

Quadro 3 - Acuracidade OLK

MÊS	REAL	OLK	DELTA	ACURACIDADE	Média ABS
201801	338,76	267,52	71,24	21,03%	18%
201802	305,42	270,43	34,98	11,45%	
201803	337,94	255,33	82,61	24,44%	
201804	317,36	258,52	58,84	18,54%	
201805	319,29	252,20	67,09	21,01%	
201806	326,41	255,34	71,07	21,77%	
201807	379,75	282,40	97,34	25,63%	
201808	371,86	334,98	36,88	9,92%	
201809	300,19	321,14	- 20,95	-6,98%	
201810	531,06	409,89	121,16	22,82%	
201811	318,51	271,21	47,29	14,85%	7%
201812	298,29	272,94	25,35	8,50%	
201901	267,95	302,72	- 34,77	-12,98%	
201902	300,70	323,77	- 23,07	-7,67%	
201903	219,29	218,14	1,15	0,53%	
201904	328,07	325,00	3,07	0,94%	
201905	288,37	284,11	4,26	1,48%	

Legenda
■ Fora da meta
■ Dentro da meta

Fonte: Autor (2019)

Os dados analisados correspondem a um período de tempo de janeiro de 2018 até maio de 2019, tendo a governança de custos logísticos sido implementada em novembro de 2018. Como citado anteriormente, a meta de acuracidade do OLK da empresa é de 5% de erro, ou seja, pode-se informar a controladoria resultado com desvio de 5% para mais ou para menos em comparação ao que irá fechar em dado mês.

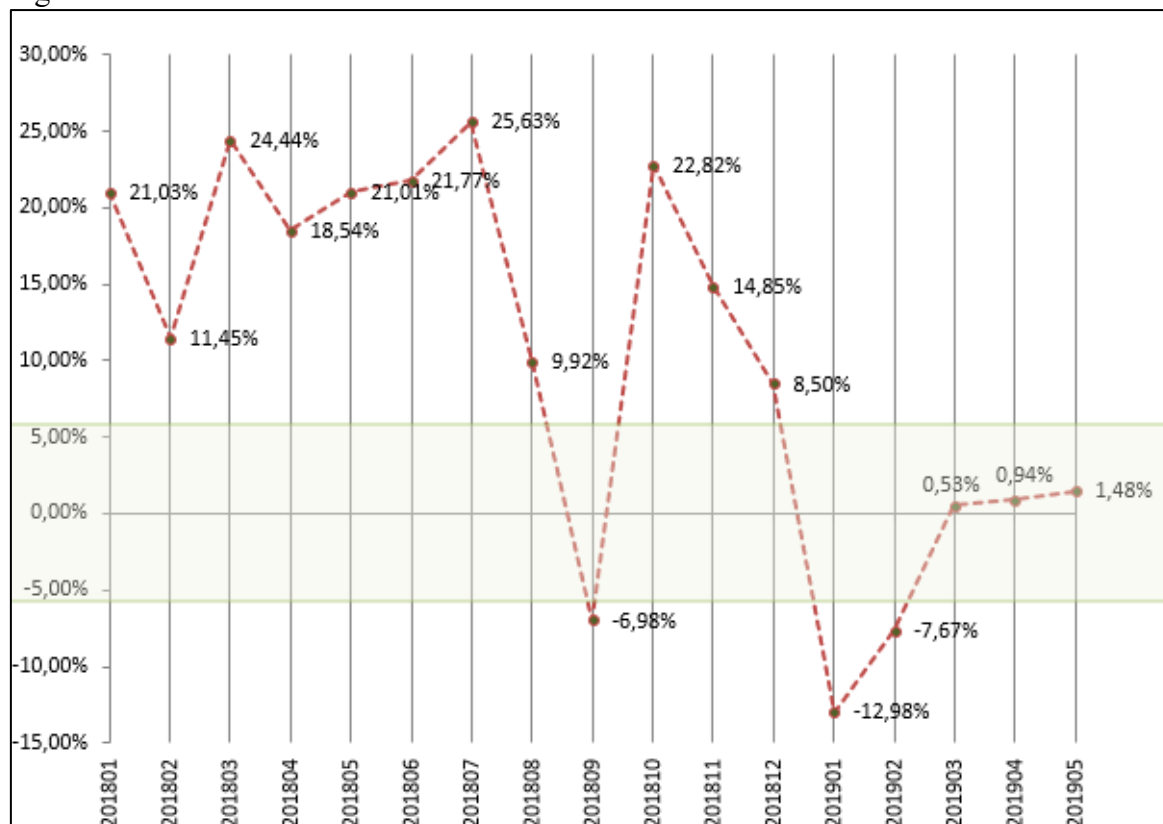
Vale ressaltar que foram consideradas apenas despesas da área, excluindo despesas de mão de obra mensalista e horista, já que esse processo é calculado e informado à controladoria pelo RH da empresa e não pelas áreas específicas; e despesas com fretes da planta geral, cujo processo envolve uma metodologia mais complicada de previsão, que vai além da LCT, contemplando análise de variação de programação de produção e venda.

A Figura 24 mostra o comportamento da curva de acuracidade dos valores mensais desde o início de 2018; a faixa verde representa os valores que ficaram dentro da meta. No decorrer do período houve pontos onde o erro foi maior do que 20%, chegando em até 25% - que representa cerca de 100 unidades monetárias, aproximadamente. O motivo destes *penalties* não serão explanados, mas, em geral, a falta de controle sobre solicitações extras é um dos principais ofensores. Por isso justifica-se da criação da LCT, onde as solicitações da área são avaliadas pelo LCM, que calcula e corrige o OLK semanalmente, além de aprovar somente o necessário.

Inicialmente, nota-se uma melhora significativa na média geral absoluta (11%), comparando os cenários antes e depois da governança, saindo de uma média de 18% para uma

média de 7%. Também se evidencia uma tendência positiva nos últimos meses, onde a acuracidade converge para uma porcentagem dentro da meta estabelecida.

Figura 24: Linha de acuracidade do OLK



Fonte: Autor (2019)

Por último, o *Action* na governança está ligado com as propostas futuras que serão apresentadas no próximo tópico. Essas propostas visam não só melhorar o processo, mas avaliar a atuação dos envolvidos, para aproveitar ao máximo o conhecimento e habilidades de cada um para que oportunidades de melhorias de processos sejam utilizadas a fim colaborar para a máxima redução de custos.

5.2 ANÁLISE DO PROCESSO DE ORÇAMENTO

A Figura 24 mostra a aplicação do PDCA para o processo de orçamentação. A fase *Plan* se refere ao processo do *Profit Plan* (representado no fluxograma da Figura 7). A segunda fase, *Do*, é a execução do plano através dos OLK's e das solicitações na LCT, pois tudo que foi planejado, agora deve estar previsto no OLK, adaptado com o cenário atual da empresa. Aqui entra a LCT porque ela tem em seu fluxo a análise prévia do LCM, que consiste em avaliar se o que está sendo solicitado foi orçado, além de estar previsto no OLK do mês de impacto.

Mesmo antes da governança, mas intensificado depois dessa, tem-se o acompanhamento do realizado *versus* plano através das ferramentas disponíveis e reuniões semanais. É necessário o acompanhamento semanal das contas para garantir que todos os projetos de redução de custos sejam executados e retornem o *savings* esperados. Se isso não for possível, o acompanhamento precisa continuar ininterrupto para que gastos errôneos sejam evitados, além de que oportunidades de redução sejam identificadas.

Por fim, no *Action*, devem-se executar ações e projetos para conter os desvios encontrados na fase anterior. Por mais que a metodologia de orçamento utilizada seja a ZBB,

isso não impede que o histórico seja analisado em busca do conhecimento do comportamento das contas, pois isso permite que erros cometidos no orçamento anterior sejam evitados.

Figura 24: Aplicação do ciclo PDCA na orçamentação



Fonte: Autor (2019)

Em análise geral, os resultados da governança de custos logísticos foram em sua maioria positivos, mas ao se pensar em competitividade da empresa no mercado em que atua, seu custo deve ser o menor possível. Por isso, acredita-se que essa governança é um processo a longo prazo, que depois de trazer controle e conhecimentos sobre o comportamento das contas, passará a trazer a redução de custos de maneira mais efetiva. Para isso, o trabalho deve continuar, algumas ferramentas precisam ser implementadas, outras melhoradas e, o mais importante, as premissas devem ser sempre cultivadas e disseminadas para o time.

6 IMPLEMENTAÇÕES FUTURAS

A criação de uma governança de custos é um trabalho oneroso e complexo, após a aplicação gerou muitos questionamentos sobre o processo, como o quão efetivo ele está sendo e o quanto os envolvidos no processo estão dedicados a ponto de promover mudanças. Por isso, é importante trazer um meio de avaliação do trabalho executado, que pode ser feito através de indicadores e desenhar uma proposição do cenário ideal, para os envolvidos possam ter uma missão a perseguir.

Os tópicos 6.1 e 6.2 representam uma proposta de indicadores para avaliação da atuação dos gerentes e um modelo de ações a serem seguidas, respectivamente. Ambos foram criados e estão em fase de aperfeiçoamento para posterior implementação.

6.1 INDICADORES DE DESEMPENHO

A governança propôs para posterior implementação um indicador de cumprimento das ações da *Action Plan*, além de um indicador de metas monetárias para realizar durante o ano.

Na Figura 26 temos um exemplo de listagem de ações por gerente separadas de acordo com o *status*, que pode ser: Não iniciada, Em andamento, Atrasada, Concluída ou Cancelada. Cada ação tem um executor responsável, mas isso não isenta o gerente do compromisso de entrega dessa ação, pois será ele quem responderá por estas, lembrando que serão ações do subpacote de sua responsabilidade. A última coluna mostra qual é a representatividade de cada gerente no número total de ações, isso porque o número de ações em cada subpacote pode variar de acordo as demandas de cada período avaliado.

As ações *Action Plan* são produtos da reunião semanal de custos; elas se caracterizam por ações simples de curta duração que podem corrigir, conter, reduzir ou iniciar um processo de gestão de algum processo que acarreta em custos logísticos. O ideal é que sejam ações rápidas que aconteçam durante o período de uma semana.

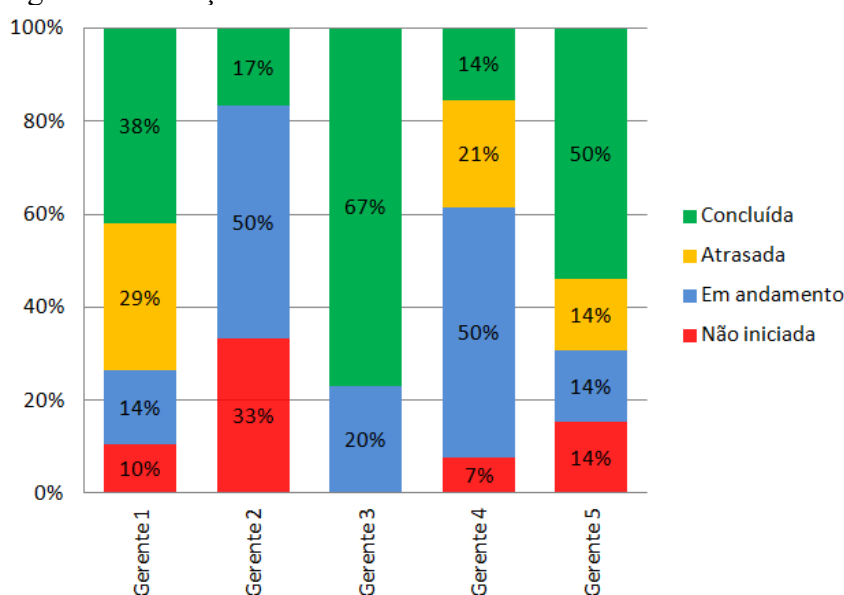
Figura 26: Indicador do plano de ação

Plano de ação		Quantidade de ação por status						
Subpacoteiro	Responsável	Não iniciada	Em andamento	Atrasada	Concluída	Cancelada	Total	% Atuação
Gerente 1	Executor 1	2	2			1	5	7%
	Executor 2		1	2	8		11	16%
	Executor 3			4	0	1	5	7%
Totais Gerente 1		2	3	6	8	2	21	30%
Gerente 2	Executor 1	2	3		1		6	9%
	Totais Gerente 2	2	3	0	1	0	6	9%
Gerente 3	Executor 4				6	2	8	11%
	Executor 3		3		4		7	10%
	Totais Gerente 3	0	3	0	10	2	15	21%
Gerente 4	Executor 2	1	1	2			4	6%
	Executor 3				2	1	3	4%
	Executor 5		6	1			7	10%
Totais Gerente 4		1	7	3	2	1	14	20%
Gerente 5	Executor 4	2			4	1	7	10%
	Executor 3		2	2	3		7	10%
	Totais Gerente 5	2	2	2	7	1	14	20%
Total		7	18	11	28	6	70	100%

Fonte: Autor (2019)

Na Figura 27 tem-se a atuação dos gerentes de acordo com o *status* de suas ações excluindo-se a ação com *status* “cancelada”, pois esta não aconteceu então não há razões para contabilizar no indicador. Como o número ou o tipo de ações não é pré-definido, ou seja, depende da demanda, juntamente ao fato de que os gerentes poderão atuar de forma sazonal, em função de poderem estar envolvidos em outros processos da empresa, é cabido avaliar o *status* das ações em mais de uma instância de tempo. Uma sugestão é avaliar durante o mês e durante o semestre, porque assim é possível observar se a atuação negativa de um gerente é fruto de alguma eventualidade ou se a inadimplência de entrega das ações se mantém.

Figura 27: Atuação na *Action Plan*



Fonte: Autor (2019)

Esse indicador também servirá de análise para uma possível reorganização das responsabilidades dos subpacotes, pois ficarão evidenciado quais contas demandam de muitas atividades, podendo essas serem remanejadas, trocadas de responsabilidade, para assim alcançar uma melhor distribuição de atividades entre os gerentes.

Ainda para avaliar a atuação dos envolvidos na governança de custos logísticos, desenvolveu-se um meio de observar os indicadores de custos por valores monetários. As Figuras 28 e 29 mostram dois exemplos de diferentes participações de gerentes. Definiu-se quatro principais indicadores, tendo estes a mesma ponderação na equivalência total, a saber:

- Despesas por área do gerente, ou seja, como estão as despesas nos centros de custos de responsabilidade do gerente, pois mesmo que este tenha responsabilidade em subpacotes na área toda, isso não o isenta de controlar os gastos dos seus respectivos processos;
- Despesas da área por subpacoteiro, que se refere às despesas ocorridas nas contas de todo o setor da logística nos subpacotes de sua responsabilidade;
- acuracidade de OLK, respeitando a meta de margem de erro de até $\pm 5\%$;
- e, por último, o indicador de redução de custos através de projetos.

Figura 28: Indicadores por gerentes - Caso 1

Gerente 1			YTD			FY			YTD
Unidade	Indicador	Pond.	Meta	Real	%	Meta	Real	%	Pond.
K BRL	Despesas da área por gerente (Centros de Custos)	25%	3,856	3,850	100%	15,424	3,850	100%	25%
K BRL	Despesas da área por subpacoteiro (Subpacotes)	25%	6,548	5,842	100%	26,192	5,842	100%	25%
%	Acuracidade OLK custos	25%	95%	93%	93%	95%	93%	100%	23%
M USD	Projetos de redução de custos	25%	1,700	1,540	91%	6,800	1,540	23%	23%
		Total	100%						96%

Fonte: Autor (2019)

Nesse indicador cabe observar o YTD - acumulado até data; e o FY - ano todo; pois assim, sabe-se onde se situa e onde se deve chegar. Quando falamos de despesas da área de processo ou por subpacote, o cenário máximo que podemos alcançar é ficar igual ou muito próximo da meta, pois quando o valor do real se distancia da meta para mais isso significa estouro, algo negativo para a área e para a companhia.

No caso 1, as despesas do YTD foram menores do que o plano, significando que a meta foi cumprida em 100%, já no caso 2 as despesas reais do YTD foram maiores que a meta, formando um indicador de 96% para despesas do processo e 67% para despesas do subpacote. Quanto maior o desvio, menor será a porcentagem do indicador. De qualquer forma, esse indicador pode melhorar visto que esta visão é de um período específico no ano e, no fim, o que contará será a meta FY.

Figura 29: Indicadores por gerentes - Caso 2

Gerente 2			YTD			FY			YTD
Unidade	Indicador	Pond.	Meta	Real	%	Meta	Real	%	Pond.
K BRL	Despesas da área por gerente (Centros de Custos)	25%	3,986	4,150	96%	15,944	4,150	100%	24%
K BRL	Despesas da área por subpacoteiro (Subpacotes)	25%	2,369	3,562	67%	9,476	3,562	100%	17%
%	Acuracidade OLK custos	25%	92%	93%	93%	95%	93%	100%	23%
M USD	Projetos de redução de custos	25%	1,700	1,750	100%	6,800	1,750	26%	25%
		Total	100%						89%

Fonte: Autor (2019)

De outro modo, o indicador de entrega de projetos de redução de custos precisa alcançar a meta para se tornar positivo, pois quanto mais se distancia da meta para baixo, significa que menos redução de custos esse gerente entregou. Comparando os dois casos expostos, percebe-se que no caso 1, como o gerente não entregou a meta de projetos, pois de 1.700 prometidos foram entregues somente 1.540, ou seja, 91% do esperado. Já no caso 2 o real foi de 1.750 com

o plano de 1.700, por isso, o indicador aponta 100%. Considerando o exposto e utilizando a ponderação inicial e a porcentagem YTD, encontra-se o indicador final, que no caso 1 é de 96% e no caso 2, de 89%.

6.2 APRIMORAMENTOS DA QUALIDADE DO PROCESSO

Maximiano (2017) diz que qualidade como sinônimo de excelência, “significa o melhor que se consegue fazer – em qualquer campo de aplicação”, ou ainda, “fazer bem feito pela primeira vez”. Além disso, prevê três processos de administração de qualidade: Planejamento, Controle e Aprimoramento.

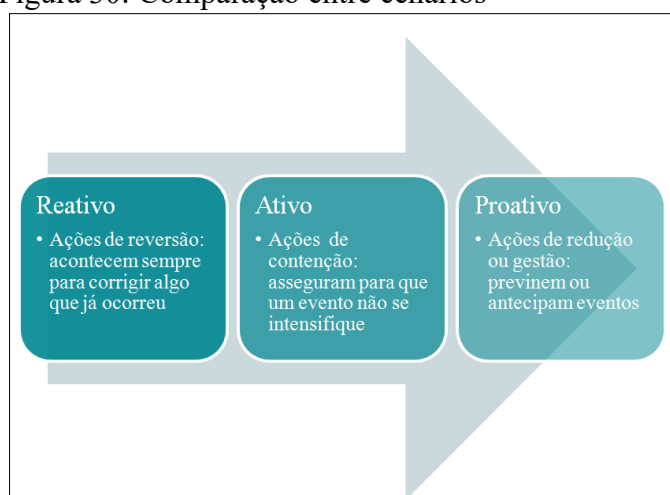
Planejamento: definição da qualidade desejada, especificações funcionais e técnicas;
 Controle: comparação entre qualidade planejada e qualidade realizada;
 Aprimoramento: Elevação contínua das especificações dos produtos e serviços e do sistema de qualidade (MAXIMIANO, 2017, p.151).

Desses processos destaca-se o aprimoramento, que busca levar os padrões dos processos a um nível superior ao presente, tornando-os mais eficientes e eficazes por meio das mudanças. Dos objetivos do aprimoramento da qualidade destaca-se: Diminuir a incidência de erros; e usar menos recursos em um processo.

Alicerçado nisso a gestão de processos e controle de custos pode ser feita de três formas: reativa, ou seja, corrigindo fatos passados que acarretam em custos indevidos; ativa, quando se atua no decorrer das atividades; e proativa, quando se busca antecipar dos fatos para evitá-los, que se reconhece como cenário ideal.

Propõe-se então um esclarecimento (Figura 30) dos três cenários possíveis aplicados ao processo de controle custos e anseia-se que em longo prazo alcance o modelo ideal – Proativo. Até a implementação da governança de custos logísticos todas as ações aconteciam de forma reativa, com o pilar de Governança ZBB aliado a LCT alguns dos processos e atividades passaram a ser realizados ativamente. A Figura 31 exemplifica atividades e processos e como se comportam em cada um dos cenários.

Figura 30: Comparação entre cenários



Fonte: Autor (2019)

Uma proposta para melhorar previsibilidade do plano em comparação ao real é a aplicação do *Forecast*, que não tem sido feito na empresa nos últimos anos, isso pode adequar o *profit plan* ao cenário atual da empresa. Visto que *Forecasts* são revisões periódicas do *Profit Plan*, periodicidade pode ser definida conforme necessidade da empresa e situação do mercado

atuante desta. É importante ser implementado pelo fato de que quando o *profit plan* foi criado à empresa poderia estar com uma situação diferente da atual, isso possibilita melhor acuracidade, também pelo fato de atualização da taxa cambial.

Figura 31: Atividade em cada cenário

Atividade	Processo	Cenário Reativo	Cenário Ativo	Cenário Proativo
Elaboração do OLK mensal	OLK	Corrigir o OLK na última semana do mês, ou seja, depois que os débitos em CCs já aconteceram.	Acompanhamento semanal do realizado e contenção de gastos nas contas que ultrapassaram o previsto.	Elaborar os OLKs mensais com antecedência considerando redução em projetos e aumentos contratuais.
Provisões contábeis	Fechamento mensal	Compensação de estouro no mês subsequente.	Acompanhamento das contas e atualização do OLK	Levantar todas as despesas que estavam previstas e não impactaram o real e realizar as provisões contábeis para garantir a competência da nota.
Reclassificações contábeis	Fechamento mensal	Realizar reclassificações depois do período de fechamento.	Acompanhar semanalmente o lançamento das contas e fazer os estornos necessários para custos indevidos.	Orientar executores dos processos de lançamentos em CCs sobre quais são os débitos corretos. Alinhar com responsável pelo CC o lançamento do débito e somente fazê-lo com autorização.
Elaboração do Budget	Profit Plan	Distribuir o target imposto pela controladoria através de rateio por CCs e conta contábeis.	Elaborar o budget anual detalhado por descrição de produto e serviço juntamente com o responsável mais próximo do processo em questão.	Elaboração de revisões periódicas durante o ano - Forecasts por centro de custo e conta contábil
Solicitação de contratação de serviço ou compra de produto	LCT	Iniciar processo na LCT depois do serviço executado ou da compra do produto.	Processo da LCT seguindo ao mesmo tempo que o serviço ou processo de compra do produto.	Fazer cotação com fornecedor, passar pelo processo da LCT, contratação do serviço ou compra do produto.

Fonte: Autor (2019)

De forma análoga serve para as demais atividades do processo de controle e gestão de custos da área. O ideal é elencar o máximo possível de atividades realizadas durante a rotina do processo da empresa e detalhar quais são as ações que determinam se a execução deste está sendo reativa, ativa ou proativa. Isso deve ser levado a todo o time da logística ressaltando as consequências de cada cenário, para que todos conheçam e entendam como seu processo e forma de execução vai refletir no processo final.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A modelo de governança proposto trouxe maior conhecimento aos envolvidos no processo sobre a composição dos gastos de suas contas. *A priori* não se levantou informações sobre a redução efetiva de custo, pois o objetivo do trabalho apresentar o modelo proposto e analisar sua atuação. Porém, com controle estabelecido e o conhecimento dos “gargalos” é mais fácil saber onde se deve atuar, onde investir em projetos e que ações tomar, isso em longo prazo, provavelmente pode trazer redução de custos.

A governança é um complemento essencial para boas práticas, gestão eficiente e responsável. Com o estabelecimento de políticas previsíveis e transparentes para a equipe é indubitável que ocorra uma renovação nos processo e com isso redução de desperdícios e melhor alocação de recursos.

O controle do orçamento tem a finalidade de, a qualquer momento, demonstrar a situação da empresa frente ao seu planejamento, mostrando claramente se os objetivos estão e estarão sendo alcançados. Com descentralização da responsabilidade através da nomeação de gerentes subpacoteiro é possível acompanhar de maneira mais certa o cumprimento do planejado.

Conclui-se que com o modelo implementado o setor da logística da empresa saiu de um cenário de 18% de erro de acuracidade em média absoluta, para um cenário de 7%, ou seja, proporcionou uma melhora de 11%. Antes da governança ocorreram eventos mensais de até 26% de erro, já depois teve o melhor cenário de erro de 0,93%. Acuracidade significa assertividade, proximidade com o previsto, ou seja, quanto menor esse indicador mais próximo

do OLK foi o fechamento do mês. Assertividade remete a controle, é só consegue-se ter controle sobre aquilo que mede-se, por isso justifica-se a implementação da *Logistics Control Tower - LCT*.

De acordo com a análise da metodologia PDCA, depois de verificar o antes e depois do planejado (*Check*) é preciso agir (*Action*). Assim, foram idealizadas propostas de implementação futura: criação de indicadores para avaliação da atuação dos principais envolvidos no processo, além de indicadores de entrega monetária; além de elucidar três formas de processos (reativo, ativo e proativo), para assim alcançar um modelo ideal de realização dos processos e atividades para entrega cada vez mais assertiva dos resultados.

8 REFERÊNCIAS

ALVES, Lauro Eduardo Soutello. GOVERNANÇA E CIDADANIA EMPRESARIAL. Revista de Administração de Empresas., São Paulo, n. 41, p.78-86, out. 2001.

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa. 5.ed. / - São Paulo, SP: IBGC, 2015.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI, 2018, São Paulo. **INDICADORES E COMPETITIVIDADE-CUSTO**. São Paulo: Cni, 2018a. 5 p.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2018, São Paulo. **INDICADOR DE CUSTOS INDUSTRIAIS**. São Paulo: Cni, 2018b. 6 p.

CORTEZ, Pedro Roberto Lemos. ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENTRE O PROCESSO DE INOVAÇÃO NA ENGENHARIA DE PRODUTO E AS FERRAMENTAS DO WCM: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR AUTOMOBILÍSTICO. In: XXX ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30. 2010, São Paulo. Enegep

FRANCISCHINI, Andresa S. N.; FRANCISCHINI, Paulino G.. **Indicadores de desempenho: Dos objetivos à ação — Métodos para elaborar KPIs e obter resultados**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2017.

FREIRES, Francisco Gaudêncio Mendonça. **PROPOSTA DE UM MODELO DE GESTÃO DOS CUSTOS DA CADEIA DE SUPRIMENTOS**. 2000. 100 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

GOMES, Regina Celi Vidal. O ORÇAMENTO BASE-ZERO COMO TÉCNICA DE PLANEJAMENTO FINANCEIRO. 2000. 78 f. Tese (Doutorado) - Curso de Mba-finanças e Contabilidade, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2000.

GONÇALVES, Alcindo, CONPEDI, 14., 2005, Fortaleza. O CONCEITO DE GOVERNANÇA. Fortaleza: K, 2005. 8 p.

GROSELLI, Andressa Carla. **PROPOSTA DE MELHORIA CONTÍNUA EM UM ALMOXARIFADO UTILIZANDO A FERRAMENTA 5W2H**. 2014. 52 f. TCC (Graduação) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Medianeira, 2014.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria Geral da Administração: Da Revolução Urbana à Revolução Digital**. São Paulo: Atlas, 2017.

BANCO MUNDIAL. *Governance and Development*. D, Washington, abr. 1992.

PACHECO, Ana Paula Reusing. et al. **O CICLO PDCA NA GESTÃO DO CONHECIMENTO: UMA ABORDAGEM SISTÊMICA**. - Curso de Pós-Graduação em Engenharia e Gestão do Conhecimento, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

PHYRR, Peter A **"Orçamento Base Zero"** - Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas, São Paulo - Editora Interciência, 1981

SILVA, Edna Lúcia da, MENEZES, Estera Muszka. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação* – 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005. 138p.

Agradecimentos

Agradeço primeiramente a Deus e a minha família, que me deu forças para concluir minha graduação, em especial a minha mãe Francisca, um exemplo de mulher, de mãe e a minha melhor amiga, Te amo muito!

Agradeço aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina – Campus Joinville - que marcaram minha graduação: Modesto, Diego, Rômulo, Vanessa, Cassiano, Vivian, Derce, Tatiana, Pedro, Elisete, em especial a minha orientadora Janaína e ao tutor do PET professor Carlos.

Agradeço a minha professora e amiga Andréa por todos os ensinamentos, por todo apoio e oportunidades que me proporcionou. Você é um exemplo de pessoa a ser seguido.

Agradeço aos amigos que conheci na universidade e tornaram o ambiente desta mais feliz, Maria Helena, Acir, Daily, Stella, Michelangelo, Gabriel, Vitor, Amanda, Bruna, Guilherme e Lucas, em especial ao meu querido amigo Sebastian que me apoiou em todos os meus momentos difíceis, além da parceria nos estudos.

Agradeço a empresa pela oportunidade do estágio e por ceder às informações necessárias para as análises, em especial aos gerentes que foram os principais envolvidos no processo.

Agradeço as meus colegas e amigos (as) Thaciana, Aline, Marcio e Ramon que estiveram trabalhando diariamente comigo e acompanharam a implementação deste projeto, em especial ao idealizador deste, meu amigo Jonattan, que não mediu esforços para que conseguíssemos alcançar bons resultados.

Agradeço meus amigos aos que colaboraram na escrita desse artigo, Edina, Khristian e Jonattan, obrigada pelo tempo que abdicaram para me ajudar!