



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

VICTOR FONTENELE COLARES

AS CONTRIBUIÇÕES DO OBZ: ORÇAMENTO BASE ZERO PARA O
PLANEJAMENTO E CONTROLE DE RESULTADOS EM UMA EMPRESA DO
RAMO DE ALIMENTAÇÃO ANIMAL

FORTALEZA - CE

2017

VICTOR FONTENELE COLARES

AS CONTRIBUIÇÕES DO OBZ: ORÇAMENTO BASE ZERO PARA O PLANEJAMENTO
E CONTROLE DE RESULTADOS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE ALIMENTAÇÃO
ANIMAL

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharelado em Administração.

Orientação: Prof. Dr. Francisco Gildemir Ferreira da Silva

FORTALEZA

2017

VICTOR FONTENELE COLARES

AS CONTRIBUIÇÕES DO OBZ: ORÇAMENTO BASE ZERO PARA O PLANEJAMENTO
E CONTROLE DE RESULTADOS EM UMA EMPRESA DO RAMO DE ALIMENTAÇÃO
ANIMAL

Monografia apresentada à Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharelado em Administração.

Orientação: Prof. Dr. Francisco Gildemir Ferreira da Silva

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Francisco Gildemir Ferreira da Silva (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. José de Paula Barros Neto
Universidade Federal do Ceará (UFC)

AGRADECIMENTOS

Todos que me acompanharam nos últimos anos, sabem quão trabalhoso e demorado foi para conseguir finalizar esta última etapa da graduação. Assim, o mínimo que posso oferecer é meu sincero agradecimento a cada um que fez parte dessa trajetória de alguma forma, não sendo possível citar o nome de todos neste breve texto.

Porém, em especial, gostaria de deixar meu obrigado às seguintes pessoas:

- a) Aos meus amigos da Deloitte, por terem contribuído com meu crescimento pessoal e profissional ao longo dos últimos quatro anos, o que, com toda certeza, foi imprescindível na realização deste trabalho. Gostaria de agradecer especialmente à Thais Cunha que me auxiliou na definição do problema de pesquisa e na própria realização prática do estudo de caso.
- b) Ao professor Gildemir por aceitar me orientar neste trabalho, mesmo com as dificuldades da distância e de prazo, dedicando horas à sua revisão e acompanhamento. Agradeço também aos professores da banca, João Barros Neto e Jocildo, pela disponibilidade e pelos insights dados naquele último momento.
- c) A toda minha família, principalmente meus pais e avós, que sempre me apoiou em todos os momentos e que são os grandes responsáveis por todo o sucesso que já obtive e irei ter no futuro, bem como pelo carinho, atenção e compreensão que nunca faltaram.
- d) E, por fim, a Hanna Pamplona que, literalmente, me forçou a sentar numa cadeira e finalmente escrever este trabalho e finalizar esta fase da minha vida. Obrigado por ajudar com revisões, dicas, e por estar sempre lá me apoiando quando eu mais precisei.

"We can't solve problems by using the same kind of thinking we used when we created them." (Albert Einstein)

RESUMO

As empresas do setor privado têm, como um dos seus principais objetivos, a obtenção da eficiência e eficácia em suas operações, exigindo-se o planejamento e o controle, como chaves da gestão empresarial. Neste sentido, um sistema orçamentário é uma combinação de fluxos de informações, processos e procedimentos administrativos que, auxilia os responsáveis pelas tomadas de decisão, em suas funções de planejamento e controle, na previsão de resultados relacionados à operação e, à situação financeira. Para tal propositura, no decorrer do tempo, foram criados sistemas orçamentários que, podem ser utilizados, dependendo-se dos objetivos do negócio, da cultura organizacional e natureza das operações, culminando-se na origem do Orçamento Base Zero (OBZ), um método que desconsidera as informações históricas de despesas e receitas incorridas. A pesquisa em pauta se utiliza de um estudo de caso descritivo e qualitativo, para se realizar uma apresentação do OBZ, como uma ferramenta de gestão estratégica e, de redução de custos, com o objetivo de elencar as suas vantagens e desvantagens; a sua aplicabilidade; o seu processo de implantação; e, os resultados obtidos, advindos da sua utilização em uma empresa do ramo de alimentação animal. Tal contexto se revela através da obtenção de uma redução significativa de custos, que compreendem, aproximadamente, R\$ 2,4 milhões, no lapso temporal desse processo. Esses ganhos foram possíveis, através da análise de diversos pacotes de decisão, por meio de quarenta e nove hipóteses de redução de custos e, contou com um envolvimento de mais de 20% dos colaboradores da empresa analisada.

Palavra-Chave: Orçamento Base Zero. Gestão empresarial. Gestão estratégica. Gestão Orçamentária. Planejamento. Controle.

ABSTRACT

Private sector companies have as main objective to achieve efficiency and effectiveness in their operations, which require planning and control as keys attributes to business management. In this sense, a budget is a combination of information flows, processes and administrative procedures that assists decision makers in their planning and control functions, in predicting results related to the operation and financial situation. Over time, budget systems have been created to be used depending on the business objectives, organizational culture and nature of the operations, culminating in the creation of the Zero Base Budget (ZBB), a method that disregard historical information on expenses and revenues incurred. The present research uses a descriptive and qualitative case study to make a presentation of the ZBB as a tool for strategic management and cost reduction, aiming to present its advantages and disadvantages, as well as its applicability, implantation process as well as the results obtained by its use in an animal food business, achieving a significant reduction of costs (R\$ 2.4 million) in the course of this process. These gains were possible through the analysis of the most diverse decision packages, through forty nine hypotheses of cost reduction and the involvement of more than 20% of Alpha employees.

Key-words: Zero Base Budget. Business management. Strategy. Budgeting. Planning. Control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 - Prioridade estratégicas das empresas brasileiras nos próximos 24 meses	11
Figura 02 - Abordagens para a gestão de custos dos últimos 24 meses	12
Figura 03 – Os três níveis de gestão	16
Figura 04 - Do orçamento empresarial ao beyond budgeting	19
Figura 05 – Elaboração e Implementação do Planejamento Estratégico.....	21
Figura 06 – Grau de amadurecimento das empresas e seu alinhamento entre estratégia e orçamento	22
Figura 07 – Processo de gestão.....	24
Figura 08 – Ciclo do orçamento contínuo	29
Figura 09 – Matriz orçamentária	30
Figura 10 – Relações entre Pacote, Núcleo e Variável Base Zero	37
Figura 11 – Exemplo Pacote, Núcleo e Variável Base Zero	37
Figura 12 – Priorização dos pacotes de decisão	38
Figura 13- As sete etapas para a elaboração do OBZ.....	41
Figura 14 – O Orçamento Base Zero como vetor de redução de custos	44
Figura 15 - Escopo do estudo de caso realizado.....	48
Figura 16 - Baseline de análises	49
Figura 17 - Matriz Estratégica de Sourcing.....	50
Figura 18 – Esquema de rotas de transporte da Empresa Alpha	52
Figura 19 – Comparação entre os custos: Situação atual x melhor bid.....	53
Figura 20 - As três etapas da passagem de conhecimento.....	60
Figura 21 - Cronograma de Implementação	61
Figura 22 – Ranking das oito maiores oportunidades de corte de custos.....	62
Gráfico 01 - Distribuição de funcionários por plano de saúde	57

LISTA DE TABELA

Tabela 01 - Elaboração de cenários	27
Tabela 02 – Sub-pacotes de despesas excluídos da primeira etapa do Projeto	59
Tabela 03 - Matriz de Gerenciamento de Despesas	61

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	15
2.1	Histórico do processo orçamentário	17
2.2	O orçamento como ferramenta estratégica e de controle	20
2.3	Os requisitos do orçamento e seu processo de elaboração	25
2.4	Modelos de gestão orçamentária	27
3	ORÇAMENTO BASE ZERO	32
3.1	Origens e características do Orçamento Base Zero	33
3.2	Definição dos pacotes de decisão	36
3.3	Priorização dos pacotes de decisão	38
3.4	Implementação e acompanhamento	39
3.5	Benefícios e limitações	43
4	ESTUDO DE CASO: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	46
4.1	A organização em estudo e o seu setor de atuação	46
4.2	Objetivos e escopo do estudo de caso	47
4.3	Diagnóstico da situação atual	48
4.3.1	<i>Armazenagem</i>	50
4.3.2	<i>Fretes: transferência e key accounts</i>	52
4.3.3	<i>Limpeza</i>	54
4.3.4	<i>Pallets</i>	55
4.3.5	<i>Viagens e estadias</i>	56
4.3.6	<i>Assistência Médica</i>	57
4.3.7	<i>Outros sub-pacotes analisados</i>	58
4.4	Treinamento, orçamentação e implementação das melhorias propostas	59
4.5	Resultados propostos e verificados	61
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
	REFERÊNCIAS	65

1 INTRODUÇÃO

No mundo dos negócios, as empresas do setor privado têm como um dos seus principais objetivos a obtenção da eficiência e eficácia em suas operações, de forma a se angariar retorno, em curto e, longo prazo, sobre o capital investido na fabricação de produtos e/ou na prestação de serviços. Busca-se, portanto, não só a obtenção de lucros imediatos, mas de resultados, organicamente, praticáveis e, economicamente, suficientes para garantir a continuidade de suas operações, uma presença contínua no mercado ao qual estão inseridas, bem como assegurar retornos satisfatórios aos investimentos realizados pelos seus *shareholders*.

O ambiente enfrentado pelas organizações atuais é, cada vez mais, dinâmico, em decorrência dos avanços tecnológicos, do processo de globalização e, dos efeitos de recuperação da crise econômica de 2008, exigindo-se o planejamento e o controle, como chaves da gestão empresarial, sendo necessária a definição de diretrizes, objetivos estratégicos, metas, planos de implementação, acompanhamento sistemático e ações formais que garantam a continuidade, o sucesso e o aumento da riqueza das organizações, bem como a maximização do retorno aos acionistas (LEITE *et al.*, 2008).

Ainda de acordo com Leite *et al.* (2008), as atividades de planejamento se iniciam com a definição da missão e das estratégias de negócio, que posteriormente, serão, devidamente, formalizadas pelo processo de orçamento empresarial, como meio de comunicar, de onde e, para onde a empresa está caminhando. Deste modo, Miguel e Silveira (2010) afirmam que para que uma empresa tenha uma estrutura forte é necessária a existência de um plano orçamentário, a fim de se evitar um cenário de insegurança administrativa financeira.

Conforme salienta Merchant (2007 *apud* SANTOS, 2015) e Ching (2006 *apud* FARIA *et al.*, 2010), um sistema orçamentário é uma combinação de fluxos de informações, processos e procedimentos administrativos que, auxilia os responsáveis pelas tomadas de decisão, em suas funções de planejamento e controle, na previsão de resultados relacionados à operação e na situação financeira.

Para Figueiredo e Caggiano (2004), todo esse sistema tem como principais objetivos: orientar a realização das atividades; coordenar as atividades de toda a empresa; contribuir para a obtenção de melhores resultados, por parte da organização; mitigar os riscos operacionais; identificar os desvios entre o desempenho real e o planejado, bem como as suas razões; e, programar ações corretivas.

Da necessidade da empresa de se deter um processo orçamentário que, permita desdobramentos, alinhados aos seus objetivos estratégicos, abrangendo-se toda a organização, surgiram sistemas orçamentários que, podem ser utilizados, dependendo-se dos objetivos do negócio, da cultura organizacional e da natureza das operações. No decorrer do tempo, os modelos tradicionais de orçamento foram sendo aprimorados, dando origem, na década de 70 nos EUA, ao Orçamento Base Zero (OBZ). Trata-se de um método que, desconsidera as informações históricas de despesas e receitas incorridas. (COSTA; MORTIZ; MACHADO, 2007 *apud* FARIA *et al.*, 2010).

Ainda segundo os autores supracitados, nesse modelo é necessário realizar análises individualizadas de todos os desembolsos a serem efetuados no exercício atual, sendo requerido que sejam dadas novas justificativas para as previsões de gastos de cada atividade, sem vinculação direta ou limitação imposta por fatos ocorridos no passado. Vale ressaltar que, adicionalmente, aos objetivos de um orçamento ora citados, o OBZ se caracteriza por possibilitar uma maior eficiência de custos, uma vez que ao se desconsiderar as referências passadas, reduzem-se expressivamente os vícios do planejamento orçamentário.

Nesse sentido, conforme a Deloitte (2016), em estudo realizado junto a mais de cento e cinquenta executivos e gestores sêniores de empresas de médio e grande porte, no Brasil, praticamente todas as organizações pesquisadas afirmaram estar buscando a redução de custos, nos próximos vinte e quatro meses, independentemente de suas expectativas de crescimento, sendo tido, para 53% destas, umas das prioridades estratégicas da empresa. A Figura 01 ilustra, em termos percentuais, essa prioridade estratégica das empresas brasileiras, nos vinte e quatro meses subsequentes.

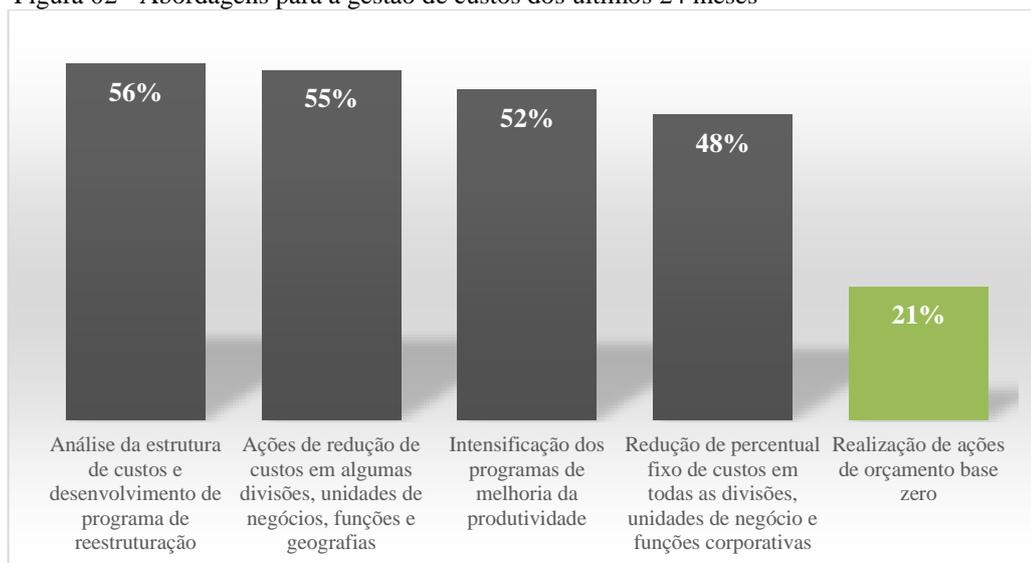
Figura 01 - Prioridade estratégicas das empresas brasileiras nos próximos 24 meses



Fonte: Adaptado de Deloitte (2016).

Ainda na seara dessa pesquisa, foram citadas, também, ainda as principais metodologias empregadas nos últimos vinte e quatro meses, para a obtenção dos objetivos de redução dos custos esperadas. Neste quesito, mesmo em se tratando de uma abordagem que, possibilitaria os principais vetores apontados, a metodologia do Orçamento Base Zero, ainda foi diretamente citada por 21% dos entrevistados, conforme se verifica na Figura 02.

Figura 02 - Abordagens para a gestão de custos dos últimos 24 meses



Fonte: Adaptado de Deloitte (2016).

Assim, motivado pela importância do processo orçamentário para a gestão empresarial, conforme exposto e, diante do atual foco da redução do custo nas estratégias corporativas para os próximos vinte e quatro meses, esta monografia faz uma avaliação dos efeitos, dificuldades, vantagens e desvantagens da implantação de uma política orçamentária sólida, no processo de controle gerencial. Este trabalho se foca, especificamente no modelo orçamentário denominado Orçamento Base Zero (OBZ) e, os seus efeitos sobre uma empresa do ramo de alimentação animal.

A presente pesquisa faz uma apresentação e aplicação do orçamento como uma ferramenta de gestão estratégica e de redução de custos, através da realização de uma análise da metodologia do Orçamento Base Zero (OBZ), com o objetivo geral de elencar-se as suas vantagens e desvantagens; a sua aplicabilidade; o seu processo de implantação; e, os resultados obtidos pela sua utilização, em uma empresa do ramo de alimentação animal.

Com o intuito de se alcançar uma conclusão sobre a análise proposta acima, buscou-se atingir os seguintes objetivos específicos: (i) obter um entendimento sobre o histórico e a importância do processo orçamentário, como uma ferramenta estratégica para as organizações em geral; (ii) explicar as principais metodologias desenvolvidas para a preparação de

orçamentos; (iii) identificar, através de um estudo de caso, os ganhos obtidos através da implementação do OBZ no processo orçamentário de uma empresa real; (iv) efetuar treinamentos à equipe da empresa em estudo de forma a consolidar os conhecimentos sobre o OBZ; e (v) acompanhar o processo de orçamentação do ano de 2015, de forma possibilitar a efetiva implementação dos ganhos observados.

Conforme Beuren (2013), o delineamento de uma pesquisa implica na escolha de um plano para se conduzir a investigação, sendo necessária a definição de uma metodologia de pesquisa considerando-se os objetivos, os procedimentos e a abordagem ao problema.

No tocante à demarcação da pesquisa a ser realizada quanto aos seus objetivos, pode-se destacar a possibilidade de realização de três metodologias distintas de pesquisa: a exploratória, a descritiva e a explicativa. (BEUREN, 2013)

Para o autor, a pesquisa exploratória tem como principal característica, a função de se explorar um tema pouco abordado, proporcionando-se uma visão geral acerca do fato estudado. A metodologia explicativa, por outro lado, objetiva o aprofundamento do conhecimento da realidade, questionando-se sobre a razão dos fatos estudados. No que tange à pesquisa descritiva, esta relata as características de determinada população ou, o estabelecimento de relações entre variáveis, sendo essa a metodologia a ser utilizada no decorrer deste trabalho monográfico.

Por conseguinte, entende-se por procedimentos na pesquisa científica, como a forma pela qual é conduzido o estudo para a obtenção dos dados. Segundo Beuren (2013), é possível obter os dados por meio de estudo de casos, levantamentos, pesquisas bibliográficas, pesquisas experimentais, pesquisas documentais e pesquisas participantes.

Será utilizado, nesse trabalho científico, um estudo de caso, que se caracteriza pelo estudo profundo e exaustivo de um caso, de maneira a se permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo; bem como a metodologia da pesquisa bibliográfica, a qual se caracteriza, conforme determina Gil (1999), pelo desenvolvimento do trabalho mediante um material pré-elaborado, principalmente, em livros e artigos científicos.

A classificação quanto a abordagem do problema, por fim, pode ser realizada qualitativamente: quando se busca descrever a complexidade de determinado problema, analisar e compreender as variáveis envolvidas, bem como classificar os processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais; ou quantitativamente: quando se debate o assunto com o objetivo de se realizar a quantificação dos dados coletados. (BEUREN, 2013)

Para este trabalho monográfico, apesar de que será buscado realizar uma análise dos resultados auferidos através da implementação do OBZ em uma empresa real, será dado

foco na observação do processo de implementação dessa metodologia e, portanto, optou-se pela utilização da abordagem qualitativa.

Esta monografia está dividida em cinco seções. Em princípio, tem-se os elementos introdutórios; a segunda seção apresenta o referencial teórico sobre administração orçamentária, bem como o histórico do processo orçamentário; a terceira seção explanará sobre o orçamento base zero; a quarta seção demonstra o estudo de caso, desmembrada através da apresentação e da análise dos dados; e, a quinta seção engloba as considerações finais.

Nesta Introdução, são apresentadas as principais características deste trabalho, como: qual o tema a ser abordado, a justificativa (relevância) do assunto proposto, o objetivo geral e os específicos a serem alcançados; e a metodologia de pesquisa a ser utilizada.

Na segunda e na terceira seção, que consistem no referencial teórico, é feito um levantamento do histórico do processo orçamentário, bem como é realizada a sua conceituação geral e evidenciada a sua importância como uma ferramenta de gestão estratégica das organizações modernas. São, ainda, apresentadas as principais metodologias para elaboração de um orçamento empresarial atualmente utilizadas pelas organizações, destacando-se o Orçamento Base Zero, seu processo de implementação e acompanhamento, bem como em as suas vantagens e desvantagens.

A quarta seção (Estudo de Caso: Apresentação e Análise dos Dados) apresenta a empresa do ramo de alimentação animal a ser estudada (doravante denominada *Alpha*). Efetua-se, ainda, uma análise do processo de implementação do OBZ em suas atividades orçamentárias e realiza-se uma análise dos resultados verificados através da utilização desta metodologia.

As considerações finais retratam o diagnóstico do trabalho realizado e sua aderência as hipóteses inicialmente levantadas. São avaliados, ainda, os pontos fracos e, os fortes, assim como as ameaças e oportunidades do Orçamento Base Zero, para as empresas atuais.

2 ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A organização e compreensão desta pesquisa exigem a revisão de alguns conceitos relacionados ao processo orçamentário como um todo, notadamente, no que tange ao Orçamento Base Zero, fundamentando-se em uma revisão bibliográfica, suficiente para se garantir o embasamento das teorias relevantes e atuais, para que se possa situar o leitor, em relação aos pensamentos modernos.

Uma empresa é, de modo geral, uma instituição econômica que visa fornecer aos seus clientes aqueles bens e / ou serviços desejados, de forma sustentável às suas operações. Deste modo, o principal objetivo das organizações, em um ambiente empresarial, é o alcance da máxima eficácia operacional, sendo o registro de lucros ao final de cada período de atividade um dos melhores indicadores do atingimento desta meta. Vale ressaltar que, caso esse objetivo não seja atingido, a organização raramente será capaz de manter as suas atividades em continuidade. (FARIA *et al.*, 2010)

Neste contexto, conforme expressam Leite *et. Al* (2008), a realização de um planejamento estratégico é um requisito primordial na gestão empresarial de todos os tipos de organização, sejam estas pequenas empresas, grandes corporações, agências governamentais ou, mesmo organizações sem fins lucrativos, tendo em vista que a estratégia definida funciona como meio para se comunicar a todos os *stakeholders* onde a empresa se encontra e, aonde ela pretende chegar no futuro.

Os autores mencionados advertem que, apesar de organizações de menor porte, em geral, possuem planejamentos de caráter informal, a partir do crescimento de suas atividades empresariais, esse modelo deixa de ser suficiente. O aumento de complexidade, decorrente desse crescimento, torna necessária a realização de um planejamento formal (estratégico), ou seja, um planejamento que leve em consideração as diretrizes, as estratégias, as metas, os objetivos e quais ações devem ser tomadas, de forma a se garantir o aumento da riqueza das organizações e de seus proprietários, e, conseqüentemente, assegurando-se a continuidade de suas operações.

O planejamento pode ser dividido em três níveis: estratégico, tático e operacional. O primeiro nível é responsável pela definição dos objetivos de longo prazo, primando-se pelas estratégias que, a empresa deve adotar, para alcançá-los. O último nível se refere à efetiva formalização e, implementação dos resultados específicos das áreas funcionais da organização (OLIVEIRA, 2013). A Figura 03 a seguir, expõe, de forma genérica, os níveis hierárquicos, responsáveis por cada um dos tipos de planejamento:

Figura 03 – Os três níveis de gestão



Fonte: Deloitte (2016).

É justamente dentro dessas fases do planejamento que, segundo Anthony e Govindarajan (2006), surge a figura do orçamento nas organizações, sendo este um instrumento utilizado para estimular a administração a trabalhar com foco no longo prazo, além de se possibilitar o alinhamento dos gestores às estratégias e metas estabelecidas.

De modo geral, o conceito de orçamento é descrito por Catelli (1972, *apud* LUNKES, 2011) como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído para se guiar as operações e servindo, ainda, como uma base para a realização de uma avaliação de desempenho operacional e financeira de uma organização.

Merchant (2007), por sua vez, o identifica como “uma combinação de fluxo de informação, processos e procedimento administrativos que, geralmente, é parte integral do planejamento de curto prazo e do sistema de controle de uma organização”.

Dessa forma, Oliveira (2007) afirma que a implementação de um sistema orçamentário traz, normalmente, benefícios às organizações. Essa conjuntura ocorre em virtude de que, um orçamento estruturado possibilita a disseminação dos deveres de cada funcionário ao se estabelecer as ações a serem executadas e quais são os recursos a serem utilizados para que se alcancem, satisfatoriamente, os objetivos fixados. Esse instrumento auxilia, ainda, no controle, ao se possibilitar a verificação do desempenho real em relação àqueles planejados, a identificação de inconformidades e a adoção de ações corretivas.

É neste contexto que, abordaremos a seguir diversos conceitos sobre o processo orçamentário, tais como a sua origem; o seu desenvolvimento; a sua conceituação; as suas

principais características; e, por fim, os tipos de orçamento mais comumente utilizados na atualidade.

2.1 Histórico do processo orçamentário

Conforme Lunkes (2011), a necessidade de se orçar é mais antiga que a origem do dinheiro. Há vestígios, por exemplo, de que os homens das cavernas já desenvolviam práticas rudimentares de orçamento, objetivando-se prever a necessidade de armazenar alimentos para os extensos invernos a serem enfrentados.

Seguindo esse prisma, Lunkes (*op. cit.*) afirma que as raízes das práticas contemporâneas de orçamento, entretanto, estão intimamente atreladas à administração pública de grandes potências mundiais, em especial a Inglaterra, a França e os Estados Unidos ao longo dos séculos XVII à XX. Certifica-se que, em meados do século XVIII, os planos de despesas do governo eram transportados pelo Primeiro-Ministro ao Parlamento em uma bolsa ampla de couro, sendo o cerimonial de apresentação deste documento denominado de “*opening of the budget*”, que significa abertura do orçamento.

Entretanto, como observam Johnson e Kaplan (1996, *apud* LEITE, *et al.*, 2008), até o final do século XIX não havia informações contábeis suficientes para a realização de um planejamento e/ou controle dos investimentos de capital, haja vista que as empresas daquela época não coordenavam e/ou monitoravam os seus desembolsos com base em qualquer previsão de gastos, de tal forma que, as decisões estratégicas das organizações se restringiam a comprar e/ou produzir, ou seja, atividades onde se era necessário conhecer apenas como o novo investimento de capital iria afetar a rotação de estoques e custos.

Por outro lado, ainda de acordo com os autores, no início do século XX houve uma grande onda de incorporações, em decorrência do surgimento de oportunidades de expansão de lucros através da combinação de operações, antes distintas. Assim, nesta época que nos Estados Unidos, um movimento conhecido como “movimento do orçamento público” desenvolveu os primeiros conceitos e práticas de planejamento e administração financeira (LUNKES, 2011).

Nessa esfera, Leite *et. al.* (2008) afirmam que:

Os relatos apresentados sobre alguns dos procedimentos de Contabilidade Gerencial adotados por empresas nos Estados Unidos, no período de 1903 a 1920, contribuem para confirmar o surgimento do orçamento empresarial, bem como a utilização das técnicas orçamentárias para o planejamento e controle das operações.

Vale ressaltar que, conforme Lunkes (2011), *New York* foi a primeira cidade do mundo a formalmente implementar um sistema de orçamento público, ainda em 1907, enquanto a *Du Pont de Nemours*, também situada nos Estados Unidos, foi a primeira empresa privada a efetuar a implementação do orçamento como uma ferramenta gerencial, em 1919. (ZDANOWICZ *apud* BORNIA; LUNKES, 2007)

Posteriormente, nos anos subsequentes, a utilização do orçamento empresarial foi alavancada pelo movimento científico de administração empresarial, ganhando ainda mais relevância a partir da segunda metade do século XX. Esse ganho de notoriedade ocorreu não somente devido ao início de sua utilização por outras empresas nos Estados Unidos, mas também por duas obras que atualmente constituem referência clássica para os estudos de orçamentos: *Budgeting: profit, planning and control*, de Glenn A. Welsch (1957) e *Management Accounting Principles*, de Robert N. Athony (1965). (TUNG, 1983)

No Brasil, o orçamento começou a ser utilizado, ainda que de forma rudimentar, a partir da vinda de D. João VI, através da criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, em 1808. (LEITE *et al.*, 2008).

O orçamento empresarial e os processos orçamentários, porém, só passaram a ser foco de estudos, no país, a partir da década de 1940. Apesar de que, nesta época, os empresários estavam focados apenas no processo produtivo e na comercialização de seus produtos. Assim, o orçamento teve o seu apogeu atingido apenas na década de 1970. (LUNKES, 2011; LEITE *et al.*, 2008)

Para Schubert (*apud* LEITE *et al.*, 2008), a utilização de técnicas modernas de orçamento no Brasil adveio de iniciativas legais, sendo citados como exemplos:

- a) a Circular nº. 179/72 do Banco Central que disciplinava Princípios e Normas de Contabilidade para empresas;
- b) a Lei das Sociedades por Ações (Lei Nº 6.404/76), que não só estabelecia as normas aplicáveis às demonstrações financeiras e ao balanço patrimonial das empresas, mas também sugeria que a sua complexidade as levaria a implantar sistemas orçamentários; e,
- c) o Decreto-Lei nº. 1.598/78, que procurou adaptar a legislação fiscal à nova legislação societária, incentivando-se as empresas a se utilizarem de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante do processo de escrituração contábil.

Desse modo, foi apenas na década de 1980 que o controle orçamentário começou a ser considerado como um meio para alcançar maior rentabilidade por grande parte das empresas

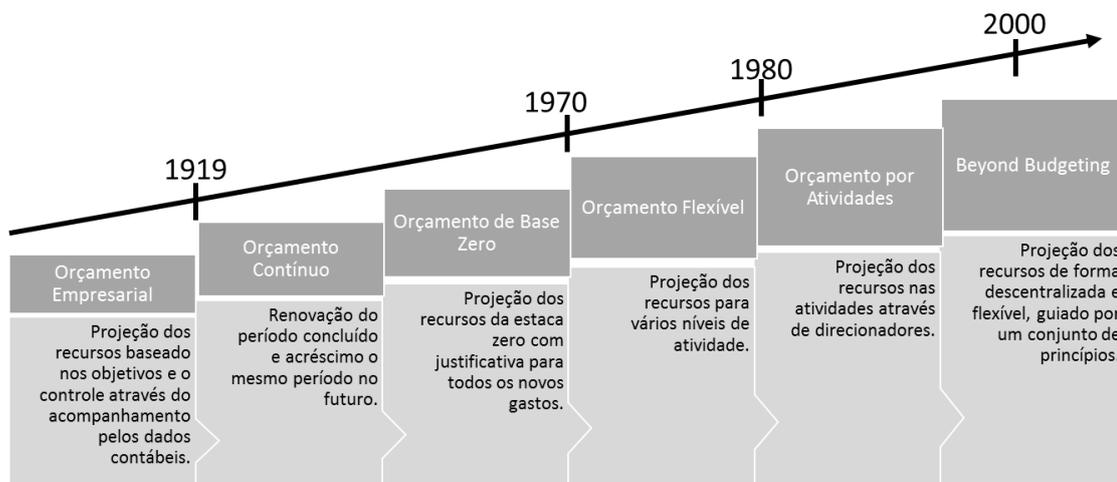
locais, uma vez que as circunstâncias econômicas encontradas pelas empresas da época, direta ou indiretamente, obrigaram os empresários a aperfeiçoar o seu processo produtivo e a efetuar reduções de custos (TUNG, 1983).

Evidencia-se que, o período de hiperinflação vivido até o ano de 1994, ocasionou uma nova queda na utilização do orçamento no Brasil. Neste período, qualquer tentativa de se prever um cenário futuro, ainda que para o curto prazo, era frustrado e a utilização de um casuísmo inteligente se tornava mais eficaz do que a definição de estratégias bem definidas. Desse modo, devido à íntima ligação entre o processo orçamentário e as estratégias, essa ferramenta foi, novamente, renegada quase que exclusivamente a grandes empresas ou a companhias multinacionais (SÁ; MORAES, 2005).

Ainda conforme aludem os autores, essa situação vem, novamente, transformando-se de forma sutil desde a implantação do Plano Real, sendo possível se constatar contexto mais recente no qual de um lado há as empresas que precisam de um orçamento que consolide a visão estratégica de seus negócios; e, de outro, aquelas organizações que ainda possuem uma noção distorcida do que se configura como um verdadeiro orçamento.

Durante todo o processo evolutivo citado, diversas ferramentas orçamentárias foram desenvolvidas pelas organizações, de forma a se obter uma metodologia que melhor atendesse suas necessidades operacionais e estratégicas. A linha do tempo apresentada na Figura 04, demonstra a evolução do processo orçamentário conforme as suas metodologias mais conhecidas, sendo esse processo classificado por Lunkes (2011) em seis fases:

Figura 04 - Do orçamento empresarial ao beyond budgeting



Fonte: Adaptado de Lunkes (2011).

Conforme Lunkes (2011), durante as duas primeiras fases de desenvolvimento do orçamento predominaram o Orçamento Empresarial e o Orçamento Contínuo, nos quais a

projeção dos recursos era baseada na estrutura organizacional, partindo-se dos dados contábeis existentes. Tratavam-se, assim, de planos projetados para se atender a um nível de atividade relativos ao próximo período.

Os passos conseguintes, estabelecidos em meados dos anos de 1970, consistiram no surgimento do Orçamento de Base Zero e do Orçamento Flexível. No primeiro, os gestores estimam e justificam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando as suas operações. No tocante ao Orçamento Flexível, criou-se a necessidade de projeção dos orçamentos nos mais variados níveis de atividade. (LUNKES, 2011).

Mais recentemente, surgiram o Orçamento por Atividades, com a projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para se estimar e controlar a carga de trabalho e de recursos, e o *Beyond Budgeting* que utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho.

2.2 O orçamento como ferramenta estratégica e de controle

Apesar de se diferir de uma empresa para outra, o planejamento é a ferramenta que viabiliza a delimitação do caminho (por intermédio de metas de curto, médio e longo prazo) que cada organização irá traçar para se alcançar os seus objetivos esperados. Mais especificamente, um planejamento estratégico é estimado em longo prazo, com abrangência variando entre 2 e 30 anos de duração, considerando-se os fatores internos e externos à companhia, bem como as suas vantagens e fraquezas. (SHIM; SIEGEL, 2005)

Diante dessa perspectiva, para os autores, é o planejamento estratégico que dita a missão da empresa, além de suas atividades, prioridades e metas, resguardando-se como o guia a ser seguido por cada segmento de negócio, unidade ou setor de uma empresa. Portanto, trata-se de um pré-requisito ao planejamento de curto prazo, ou tático. Os autores sobreditos delineiam os elementos de um planejamento estratégico, tais como:

- a) os objetivos gerais da empresa, como posicionamento de mercado, liderança de produtos e desenvolvimento de funcionários;
- b) as estratégias a serem utilizadas para se alcançar os objetivos, tais quais novos planos promocionais, reforço da pesquisa, diversificação geográfica e de produtos ou mesmo a eliminação de uma unidade de negócios
- c) as metas a serem atingidas através do plano estratégico esquematizado, citando-se, por exemplo, o aumento de vendas, o retorno sobre o investimento, a lucratividade, entre outros;

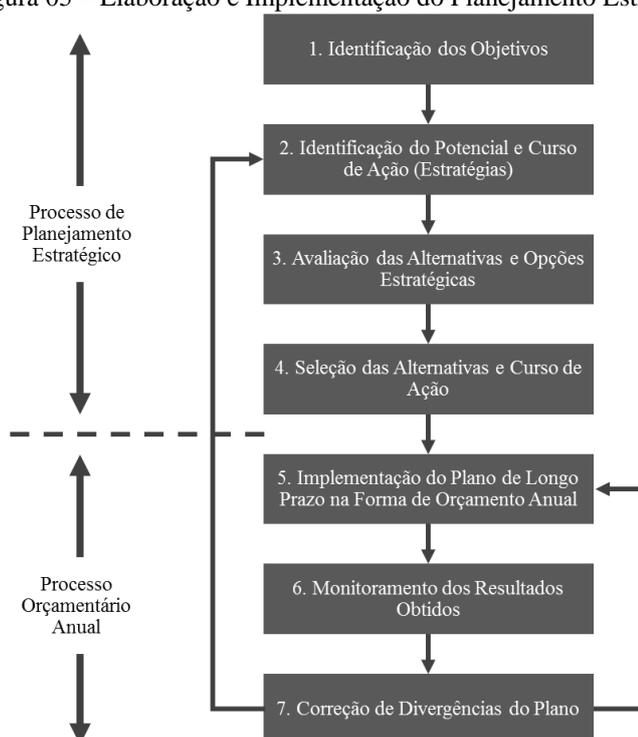
d) o acompanhamento do cumprimento das metas estabelecidas.

Lunkes (2011) conceitua o orçamento é uma etapa do processo do planejamento estratégico, uma vez que é mediante este instrumento a relação esperada entre os resultados e as despesas necessárias ao atendimento dos objetivos da empresa em cada período orçado é estimada. Ademais, o orçamento ganha significância estratégica por ser um instrumento que une planejamento, execução, controle, avaliação e coordenação, sendo capaz de fornecer medidas para a avaliação de desempenho, permitindo-se a supervisão e a verificação do cumprimento das estratégias estabelecidas, e cooperando-se para a eficácia geral da entidade. (OLIVEIRA, 2007)

Deste modo, o alinhamento entre os planos estratégicos e o orçamento é imprescindível, por ser o ponto de partida para as metas orçamentárias. Essas metas e planos devem, então, ser comunicados e entendidos pelas áreas funcionais da empresa, estando seu sucesso respaldado na integração, na sinergia; nas políticas; nas diretrizes; nos planos; e, nas metas que devem ser repassadas para os gestores de todos os departamentos ou setores da organização. Neste aspecto, a empresa deve escolher uma metodologia orçamentária que se adeque a necessidade de conexão entre ambos. (BORNIA; LUNKES, 2007; LEITE *et al.*, 2008)

A Figura 05 apresenta o processo de definição do plano estratégico do processo orçamentário anual, ratificando-se a sua interligação intrínseca.

Figura 05 – Elaboração e Implementação do Planejamento Estratégico

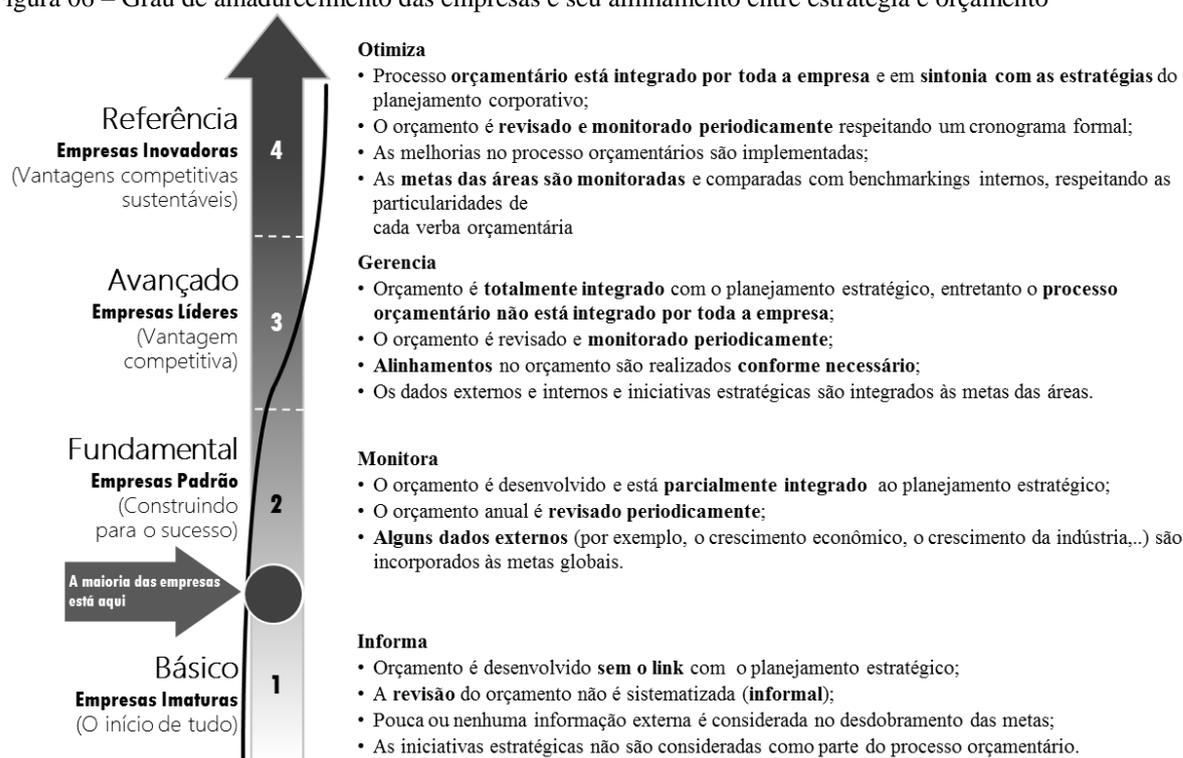


Fonte: Adaptado de Drury (1996 *apud* LUNKES, 2011).

Vale ressaltar que, Leahy (2002 *apud* Lunkes, 2007) aponta uma falha comum nas empresas: iniciar a elaboração do orçamento antes de formular seu planejamento estratégico, impossibilitando o alinhamento entre essas ferramentas e tornando o processo orçamentário pouco eficiente. Nestes casos, o orçamento é usado apenas para se medir o atingimento de metas financeiras pré-definidas, impedindo-se a criação de sinergia e de criatividade nas pessoas que buscam o aprimoramento contínuo das estratégias e dos processos da empresa. (LUNKES, 2007).

É justamente no que tange ao alinhamento entre estratégia e orçamento e ao grau de maturidade do processo orçamentário como um todo, que a Deloitte (2016) efetua a segregação das empresas em quatro categorias distintas, conforme apresentado na Figura 06, sendo a maioria das empresas enquadradas entre as duas primeiras categorias, qual seja, pouco ou nenhum alinhamento.

Figura 06 – Grau de amadurecimento das empresas e seu alinhamento entre estratégia e orçamento



Fonte: Deloitte (2016).

Por sua vez, sob a ótica de Van der Stede (2001, *apud* CORDEIRO FILHO, 2007), orçamento pode reforçar a implementação da estratégia empresarial através de algumas de suas funções, sobretudo as seguintes:

- a) função de distribuição: os recursos devem ser distribuídos conforme as prioridades estratégicas definidas;
- b) função de prognóstico: o acompanhamento dos resultados frente ao orçamento serve de prognóstico ao resultado esperado pela administração, contribuindo-se para o acompanhamento da intenção estratégica;
- c) função de coordenação e comunicação: todas as unidades da organização colaboram para a implementação da estratégia, e a comunicação dos objetivos estratégicos pode ser realizada através do processo orçamentário;
- d) função de controle: sem um controle orçamentário, eventuais desvios da estratégia não seriam identificados;
- e) função de descentralização: apesar de definidas pelo topo da organização, as estratégias não podem ser realizadas exclusivamente por estes. Neste sentido, o controle orçamentário é capaz de delegar funções específicas e recursos monetários a cada unidade da organização;
- f) função de dimensão e obrigatoriedade: por meio do controle orçamentário é possível se delimitar e definir quais gastos de cada área ou colaborador são consistentes com a estratégia determinada;
- g) função de orientação: permite que as empresas não percam de vista o resultado financeiro estabelecido no orçamento como principal meta;
- h) função de valoração do resultado e de motivação: o orçamento oferece um instrumento de valoração dos resultados operacionais, além de se possibilitar a comparação destes com os padrões fixados, motivando-se os membros da organização a atuar em consonância com a estratégia; e,
- i) função de informação interna: a estratégia pode ser entendida por todos a partir da observação da destinação dos recursos da entidade, permitindo o comprometimento da gerência com a estratégia.

Além de suas funções em relação à estratégia da empresa, o orçamento é fundamental para a criação de controles de processos, e da sua subsequente integração com os controles gerenciais e com os *stakeholders* (VAN DER STEDE, 2003 *apud* SANTOS, 2015).

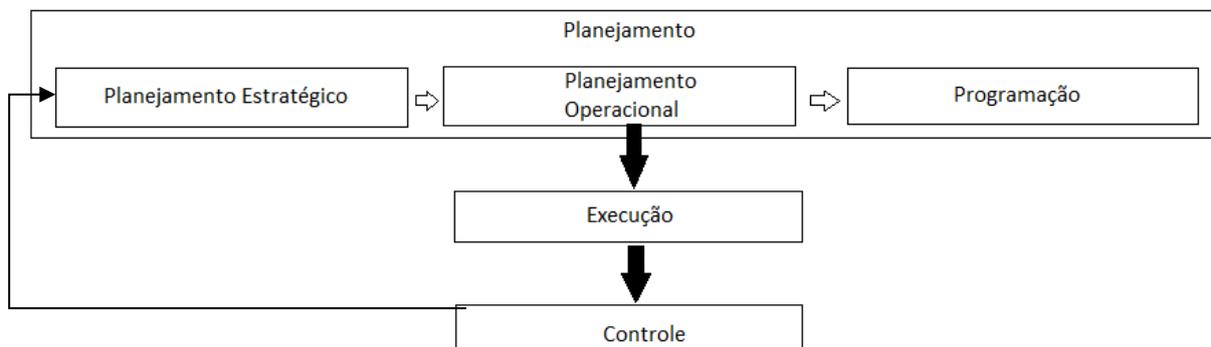
Para Welsch (2009), “controles” podem ser definidos, de forma abrangente, como aquelas ações a serem tomadas, para se examinar, se os objetivos, os planos, as políticas e os padrões estabelecidos estão sendo seguidos. Envolve, também, a definição de processos de avaliação de desempenho e a tomada de ações corretivas destinadas a assegurar o atingimento de objetivos.

De forma mais específica, Sanvicente e Santos (2008) definem controlar como acompanhar a execução das atividades e comparar o seu desempenho com aquele que foi planejado, ou seja, efetuar uma análise da realidade das operações com aquilo que foi planejado e almejado para o futuro da empresa. É parte desta atividade, ainda, a geração de informações para a tomada de decisões, bem como a eventual correção do desempenho alcançado. Enfatiza-se que, para os autores, o controle oferece as seguintes vantagens:

- a) indica necessidades de medidas corretivas, em caso de desempenhos insatisfatórios;
- b) proporciona informações para a avaliação do desempenho de funcionários e apoia um eventual sistema de incentivos; e
- c) aponta oportunidades de aproveitamento de economias ou aumentos de eficiência ao se identificar práticas que tiveram resultados acima do esperado.

Neste contexto, a Figura 07 apresenta, de forma superficial, o processo de gestão, destacando-se que todo o processo de planejamento antecede as atividades de controle, porém com retroalimentação dos resultados obtidos nesta última etapa.

Figura 07 – Processo de gestão



Fonte: Adaptado de Padoveze (2010).

Padoveze (2010) esclarece que o orçamento é uma expressão quantitativa do plano de ação da organização, caracterizando-se, assim, como uma ferramenta de controle por excelência ao se permitir a implementação e coordenação do plano estratégico determinado. Este elo do orçamento, entre uma ferramenta de planejamento e de controle, é confirmado por Horngren, Sundem e Stratton (2004 *apud* LEITE *et al.*, 2008), ao elencarem os três principais benefícios do orçamento:

- a) os orçamentos fazem com que os gestores pensem no longo prazo através da formalização de suas responsabilidades;
- b) os orçamentos proporcionam estruturas para se avaliar o desempenho ao se delimitar as expectativas financeiras para a realização das atividades; e

- c) os orçamentos auxiliam na coordenação dos esforços pelos gestores, de modo que os planos de cada setor sejam capazes de satisfazer os objetivos da organização como um todo.

Acrescenta-se a estes pontos que o orçamento faz com que desperdícios sejam evitados, de forma a se possibilitar a obtenção de uma maior rentabilidade, se cada funcionário tiver conhecimento sobre o controle de custos, de investimentos e de lucros. (OLIVEIRA, 2007).

2.3 Os requisitos do orçamento e seu processo de elaboração

Devido a sua importância estratégica e de controle, um orçamento deve ser preciso, de fácil entendimento e, ainda, de rápido acesso. Esse instrumento deve, também, possibilitar que cada gestor identifique as suas metas, os resultados efetivamente obtidos, e as distorções entre o que foi previsto e realizado, propiciando-se análises favoreçam o entendimento das causas destas variações e permitam sua prevenção ou correção (FREZATTI, 2006 *apud* SOUZA; BARBALHO; LIMA, 2010).

Tung (1983), por sua vez, ainda adiciona outras quatro características básicas ao orçamento, quais sejam: (i) grau de acerto adequado; (ii) adaptabilidade ao ciclo operacional da empresa; (iii) atendimento rápido às situações e acompanhamento à implementação das decisões; e (iv) fornecimento de informações relevantes à tomada de decisões.

Neste contexto, para o alcance de todas as necessidades ora apresentadas, há alguns pré-requisitos para que um sistema orçamentário seja implementado em uma empresa, sob o risco de inviabilização de todo processo ou perda de eficiência, tais como: (i) comprometimento da diretoria; (ii) criação de um setor orçamentário; (iii) implementação (via aquisição ou desenvolvimento) de um *software*/processos de execução e acompanhamento orçamentários; (iv) adaptação à nova realidade orçamentária; e (v) preparação de um plano de contas alinhado as necessidades orçamentárias (MORAES; SÁ, 2005).

Seguindo esse raciocínio, Zdanowicz (1995 *apud* SOUZA; BARBALHO; LIMA, 2010) acrescenta mais dois itens indispensáveis: disciplina e seriedade na elaboração e no cumprimento fiel.

Para se cumprir com as prerrogativas ora explanadas, é imprescindível que o orçamento reúna os objetivos estabelecidos para a organização a todas as áreas da empresa. Tal premissa requer a participação de toda a estrutura hierárquica da empresa que possua qualquer responsabilidade orçamentária. Entende-se que essa abordagem irá caracterizar uma gestão

participativa, possibilitando-se o comprometimento de todos os gestores, e facilitando-se o processo de análise dos gastos, identificação de setores e o processo de sintetização dos orçamentos analíticos para orçamentos setoriais e divisionais. Neste contexto, o critério mais usado para estruturar o sistema orçamentário é a departamentalização, buscando-se identificar as menores áreas de responsabilidade, formando-se o conceito de centro de custo ou de despesa (PADOVEZE, 2010).

Nestes critérios, o autor alega que, o processo de elaboração de um plano orçamentário em uma empresa, por sua vez, conta com três etapas:

- a) previsão: fase onde todo o trabalho de cálculo é realizado, verificando-se as expectativas e previsões para o futuro, em que serão avaliadas as condições atuais da conjuntura macroeconômica (inflação, tamanho e variação do mercado, variação do PIB, forças concorrentes, consumo efetivo e consumo teórico e entre outros) para o desenho e a elaboração dos quadros orçamentários com base nas condições probabilísticas.
- b) reprojeção: nesta etapa os dados elaborados serão enviados a cada um dos setores responsáveis, e, com base nas críticas recebidas, serão feitas quaisquer correções necessárias às previsões iniciais.
- c) controle: através de análises de variações, é examinado se os objetivos previstos foram alcançados, elaborando-se, ainda, o estudo do desempenho das áreas e eventuais correções nos processos.

Deste modo, ainda conforme o autor, para elaboração do plano orçamentário é necessário que se construam cenários, nos quais se buscará informações sobre o ambiente macroeconômico, do tipo político, econômico e social, além de suas implicações sobre a empresa e o setor atuante. Bio (1988 *apud* LEITE *et al.*, 2008) segrega essas informações em duas classificações: as de origem externa e as internas. A primeira compreende:

- a) questões políticas, tais como: leis, normas econômicas e planos do governo;
- b) questões sociais e demográficas, por exemplo: distribuição demográfica, pirâmide etária e distribuição de renda;
- c) tendências econômicas, tais quais: PIB, nível de emprego, investimentos e taxas de crescimento de setor; e
- d) informações de mercado, como: demandas da empresa e concorrência.

As informações de origem interna, por sua vez, abrangem:

- a) histórico da evolução de vendas, de despesas, e outros dados;
- b) capacidade produtiva, estrutura de custos e rentabilidade por produtos; e

c) situação financeira da empresa, fluxos de caixa esperados, entre outros.

Para Padoveze (2010), as fontes para essas informações são a mídia, as publicações especializadas, as entidades governamentais e entre outras. De posse dessas informações, o autor indica a construção de, no mínimo, dois ou três cenários prováveis, conforme se demonstra na Tabela 01.

Tabela 01 - Elaboração de cenários

	I Otimista	II Moderada	III Pessimista
Probabilidade	25%	50%	25%
PIB - Mundial - Variação	3%	2%	1%
PIB - EUA - Variação	4%	3%	2%
PIB - Japão - Variação	3%	2%	1%
PIB - Brasil - Variação	5%	-3%	-2%
Balanço de pagamentos - US\$ bi	4,0	6,0	8,0
Reservas internacionais - US\$ bi	210	90	180
Déficit público - % do PIB	4%	4,5%	5%
Dívida externa - US\$ bi	200	198	196
Juros nominais	13%	15%	18%
Taxa de câmbio	5%	7%	9%
Inflação anual - IPIC	6,58%	7%	8%
Taxa média de desemprego	7,50%	8,50%	9,50%
Crescimento do setor	10%	5%	0%
Crescimento da empresa	12%	7%	2%
Crescimento da unidade de negócio 1	15%	12%	10%
Crescimento da unidade de negócio 2	10%	9%	7%

Fonte: Padoveze (2010)

Padoveze (*op cit*) afirma que após a escolha do cenário mais provável há a fase de formulação das premissas atinentes. Para tal, o autor apresenta como parte da metodologia para a realização dos cálculos de obtenção do orçamento, a construção de um conjunto de premissas que orientem o processo orçamentário, que irá servir como um banco de dados-base, contendo-se os valores que auxiliem na elaboração dos resultados por centros de custos (por exemplo: crescimento de vendas). Essas premissas são regidas pelo cenário conjuntural da organização, conforme o que foi escolhido para tal propósito.

Por fim, Treasy (2017) reitera que, após a elaboração do orçamento, a empresa deverá ser capaz de gerar as suas principais demonstrações contábeis de forma projetada, tais como a Demonstração de Resultados do Exercício (DRE), o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC).

2.4 Modelos de gestão orçamentária

Souza, Barbalho e Lima (2010) afirmam que a escolha de uma metodologia orçamentária que atenda às necessidades de conexão entre o orçamento e o planejamento estratégico de cada empresa é de extrema importância. Neste processo, a empresa deve

considerar, ainda, aquele modelo que possua uma melhor aderência a sua estrutura e aos seus propósitos, de forma que a sua utilização seja capaz de otimizar a utilização dos recursos disponíveis.

Deste modo, abordaremos de forma breve algumas das principais metodologias de controle orçamentário, sendo elas: (i) Orçamento Estático; (ii) Orçamento Flexível; (iii) Orçamento Contínuo; (iv) Orçamento Revisado (Forecast); (v) Orçamento Base Zero (OBZ); (vi) Orçamento Base Histórico; (vii) Orçamento Matricial; e (viii) Orçamento Colaborativo (Descentralizado).

De acordo com Treasy (2017), o orçamento Estático é um dos modelos mais conhecidos e utilizados no Brasil, apresentando como principal característica a sua elaboração a partir de volumes de produção ou vendas pré-definidos. Neste tipo de orçamento, após definida sua versão final, não é permitida a realização de qualquer alteração, ainda que haja a previsão de que os volumes esperados não serão obtidos.

O referido autor determina, ainda, que essa metodologia orçamentária tem como principais vantagens a sua facilidade de preparação e o seu tempo de elaboração. Infere-se como desvantagem seu engessamento e inflexibilidade. Entretanto, ainda assim esse modelo é bastante utilizado por grandes corporações, devido a necessidade de consolidação de todos orçamentos de suas filiais e unidades de negócio em uma única peça. Essa escolha se deve ao fato de que eventuais alterações de volume, em parte das divisões, provavelmente, não impactarão, significativamente, o planejado para o grupo como um todo.

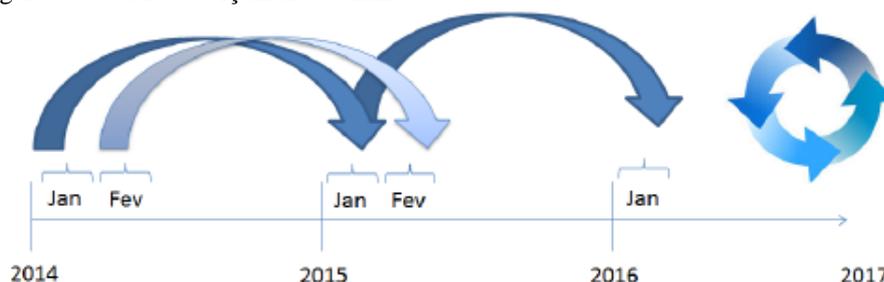
Objetivando-se tratar as deficiências do Orçamento Estático surgiu o conceito de Orçamento Flexível. Neste modelo, admite-se uma faixa de tolerância para a variação dos valores orçados com base nas diferenças entre os dos volumes de produção ou vendas estimados e efetivamente realizados. Portanto, caso o volume de vendas real seja superior ao orçado, é admitido um aumento proporcional a esta variação aos orçamentos relacionados com comissões, impostos e matérias-primas, uma vez que estes itens serão diretamente impactados. (TREASY, 2017)

Para Treasy (2017), devido a sua maior flexibilidade, a utilização do Orçamento Flexível permite a obtenção de valores orçados mais pertinentes e alinhados ao cenário em que a empresa está inserida. Em contrapartida, porém, esse modelo orçamentário requer um monitoramento contínuo das alterações existentes no negócio, além da necessidade de adaptação dos envolvidos às eventuais mudanças que ocorram.

O terceiro modelo citado por Treasy (2017) é o Orçamento Contínuo. Trata-se de uma metodologia dinâmica e indicada para empresas de segmentos que possuam produtos com

ciclos de vida curtos ou, em mercado muito voláteis. Neste modelo, conforme denota a Figura 08, tem-se continuamente um orçamento de doze meses estruturado pela frente, através de revisões mensais do orçamento, com o intuito de se adicionar um novo mês no fim do período orçado. Elimina-se, assim, a necessidade de uma extensa revisão orçamentária, o que torna o processo eficaz.

Figura 08 – Ciclo do orçamento contínuo



Fonte: Treasy (2017).

Para o autor, esse processo de atualização periódica do orçamento culmina em um maior engajamento e comprometimento dos gestores e demais envolvidos no orçamento. Adicionalmente, o Orçamento Contínuo tem como característica sua integração com os controles processuais da empresa, sendo vital a existência de gestores flexíveis e ágeis para responder a eventuais mudanças inesperadas. Essa nuance, entretanto, pode ser vista como desvantagem deste modelo, sob o ponto de vista de tempo consumido e da exigência de uma cultura organizacional direcionada à gestão de mudanças.

Similarmente ao modelo acima, o Orçamento Revisado (Forecast), também é uma metodologia que se baseia no princípio de se manter o orçamento planejado atualizado, possuindo, de modo geral, as mesmas vantagens e desvantagens. Entretanto, diferentemente do orçamento contínuo, essa atualização irá ocorrer prospectivamente com base nos acontecimentos e períodos já realizados. Portanto, neste modelo, é comum o planejamento mensal dos resultados, mas com análises que considerem o acumulado anual. (TREASY, 2017)

A próxima metodologia de gestão orçamentária a ser explanada é o Orçamento Base Zero (OBZ). Este modelo propõe que, para a construção de seu plano orçamentário, a empresa deve reexaminar todas as suas atividades, prioridades e os seus recursos financeiros, a partir de uma referência “zero”, desconsiderando-se qualquer base histórica. Deste modo, no OBZ, cada gestor é requerido a apresentar as justificativas sobre como os recursos serão utilizados. (LUNKES, 2011)

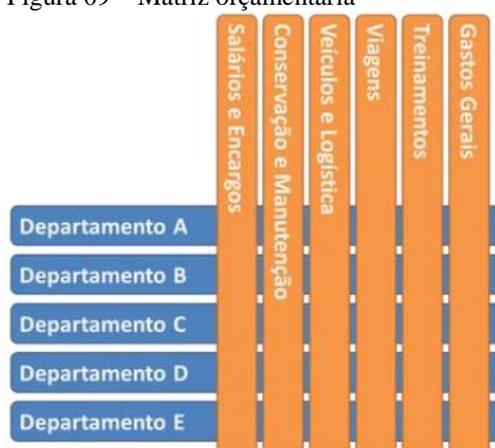
A principal dificuldade para a implantação do OBZ é o tempo necessário para a sua elaboração, o que o torna oneroso para a empresa. Em contrapartida, este método orçamentário apresenta, como grande vantagem, a possibilidade de melhoria contínua, eliminação de gastos supérfluos e projeções, correção de projeções desalinhadas com a realidade e uma ampliação da visão estratégica por parte dos gestores (LUNKES, 2011; TREASY, 2017)

Em contrapartida, no Orçamento Base Histórico (OBH) o plano orçamentário é composto com base nos números do período anterior, sendo aplicado, sobre estes, um percentual de crescimento (por exemplo, a inflação ou a previsão de crescimento da empresa). Devido a sua simplicidade, essa metodologia não necessita de tanto esforço da equipe quanto o OBZ, uma vez que não é necessário revisitar e justificar todas as atividades da empresa. Entretanto, justamente por apenas se considerar bases passadas, essa metodologia de orçamento tem uma tendência a gerar planos orçamentários inchados e não alinhados com a realidade e ao cenário econômico atual em que a empresa está inserida. (TREASY, 2017)

Conforme Wanzuit (2009), o Orçamento Matricial, também denominado Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), é um método de gerenciamento orçamentário cruzado que tem sido amplamente aplicado, desde 1999, tanto no meio empresarial, quanto em instituições governamentais. Para o INDG (2006 *apud* WANZUIT, 2009), esse modelo orçamentário é baseado na metodologia PDCA (*Plan, Do, Check, Act*) e em três pilares básicos:

- a) controle cruzado: as despesas devem ser acompanhadas por duas pessoas;
- b) desdobramento dos gastos: a definição das metas deverá ser realizada em um detalhamento efetuado até o nível de atividade de unidade orçamentária
- c) acompanhamento sistemático: deverá ser instituída uma dinâmica de acompanhamento dos resultados.

Figura 09 – Matriz orçamentária



Fonte: Treasy (2017).

Por fim, Treasy (2017) cita o Orçamento Colaborativo, também conhecido como Orçamento Descentralizado ou Orçamento Participativo, o qual é bastante comum na administração pública, porém, recentemente vem ganhando relevância também no setor privado. Neste modelo de gestão orçamentária, o termo chave é cultura organizacional, ou seja, a preparação do orçamento, e o seu acompanhamento devem estar embutidos no cotidiano dos colaboradores.

O autor afirma, ainda, que esse modelo funciona através do envolvimento dos principais gestores de departamentos no processo de planejamento e acompanhamento, realizando-se assim uma decisão conjunta de como se investir cada recurso da empresa. Por este motivo, para se implantar esse modelo é necessário que os gestores da empresa possuam um bom nível de responsabilidade e maturidade, o que exige um alto grau de investimento em treinamento e capacitação. A participação ativa dos funcionários na preparação do orçamento, por outro lado, traz como principal ganho os fatos de as pessoas passarem a se sentir donas do mesmo, e, assim, naturalmente se esforçarem mais para alcançar as metas traçadas.

É possível verificar, assim, que existem diversas metodologias de gestão orçamentária que podem ser aplicadas no âmbito empresarial. Entretanto, tendo em vista que no estudo de caso deste trabalho monográfico será utilizado o Orçamento Base Zero como um instrumento de reestruturação orçamentária e redução de custos, apenas essa metodologia será abordada de forma aprofundada.

3 ORÇAMENTO BASE ZERO

Durante décadas, as empresas têm realizado o seu planejamento, a sua orçamentação e os seus *forecasts* praticamente do mesmo modo, porém, no mundo atual, essa prática não é mais suficiente (DELOITTE, 2012).

Em geral, para a definição de um orçamento as organizações empregam tradicionalmente uma abordagem incremental, utilizando-se como base o valor estimado do exercício anterior, além de pequenas alterações que são adicionadas ou diminuídas afim de se criar um novo orçamento apropriado às mudanças ocorridas no período (HANSEN; MOWEN, 2001 *apud* SOUZA; BARBALHO; LIMA, 2010).

Nos últimos anos, entretanto, o modelo tradicional de orçamentação vem sendo gradativamente renunciado, com as razões desse fenômeno sendo discutidas amplamente, tanto no meio acadêmico como empresarial. De modo geral, destaca-se que uma vez que o modelo tradicional se utiliza de uma abordagem incremental, as deficiências do período anterior são mantidas e os resultados encontrados não condizem com os resultados efetivamente esperados (CORDEIRO FILHO, 2007).

É nesse contexto que surge o conceito de Orçamento Base Zero (OBZ), o qual apresenta, em seu processo de elaboração, um grande diferencial em relação ao modelo tradicional: não utilizar nenhum orçamento previamente estabelecido em sua acepção (MAHER, 2001 *apud* FARIA *et al.*, 2010).

Dessa forma, o orçamento do período anterior não é direito adquirido, fazendo com que o administrador tenha que justificar todos os gastos através de alternativas, de análises de custos, de medidas de desempenho ou de consequências da não aprovação do orçamento, a cada período. Portanto, no OBZ a responsabilidade de se justificar cada gasto do orçamento recai sobre o gestor do período, não sendo um direito acumulado pelos períodos anteriores (GONÇALVES; SIDÔ, 2014).

Neste sentido, Pyhrr (1981) estabelece o Orçamento Base Zero como uma ferramenta de reavaliação de todos os programas de despesas durante todo o ano, fornecendo-se, aos diretores, informações minuciosas a respeito do capital necessário para a realização de tudo o que foi planejado. Para que isto aconteça, o autor afirma, ainda, que o processo de definição do orçamento precisaria responder a duas questões:

- (1) Onde e como se pode gastar dinheiro eficazmente?;
- (2) Quanto se deve gastar (limite)?

Tendo em vista os pontos acima e o fato de o Orçamento Base Zero ser a metodologia de implantação orçamentária escolhida pela empresa objeto deste estudo de caso, há que se discorrer sobre essa metodologia, enfatizando-se, nos seguintes tópicos: a sua origem e, as suas características, as suas principais partes integrantes, tais como pacotes de decisão e variável base zero; a sua metodologia de implementação e acompanhamento; e, as suas vantagens e desvantagens.

3.1 Origens e características do Orçamento Base Zero

A metodologia Orçamento Base Zero (OBZ) foi criada há mais de quatro décadas por Peter A. Pyhrr e implementada, em princípio, em 1970, na empresa *Texas Instruments*, desenvolvedora e fabricante de semicondutores para eletrônicos, com o objetivo de atuar no controle e avaliação dos custos indiretos (SOUZA; BARBALHO; LIMA, 2010).

Pyhrr (1981) descreve que sua metodologia não se baseou em conceitos novos, porém, a única tentativa formalizada de preparação de um orçamento com essa visão, no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos, malogrou.

Ainda conforme o autor, em fase posterior ao sucesso na implantação na *Texas Instruments* a metodologia foi descrita em artigo publicado pela *Harvard Business Review*, que, em 1973, interessou ao então governador do Estado da Geórgia, Jimmy Carter, introduzindo-se o método nas organizações governamentais americanas, sendo este o marco para a futura expansão do OBZ como ferramenta de orçamentação à inúmeras organizações públicas e privadas. De fato, Jimmy Carter posteriormente foi eleito presidente dos Estados Unidos, e utilizou esse modelo orçamentário para cumprir sua promessa de equilibrar o orçamento federal e reformar o sistema de orçamentação federal. (KAVANAGH, 2012)

Segundo Phyrr (1981), esse instrumento gerencial surgiu afim de suprir três deficiências comumente encontradas no orçamento empresarial, seja nas indústrias ou na administração pública, quais sejam:

- a) Alguns objetivos e metas das empresas não eram estabelecidos, ou quando o eram, o orçamento não refletia as necessidades prevista, visto que, em muitas empresas, o orçamento é definido, erroneamente, em período que antecedia as metas e os objetivos;
- b) Antes da determinação do orçamento, algumas decisões operacionais que impactam no orçamento e fluxo de caixa ainda não foram tomadas. Ou seja, as

empresas não se preocupam em ter todas as informações essenciais, antecipadamente; e

- c) Os cortes ou aumento nos orçamentos feitos homogeneamente entre os departamentos, sem se considerar as mudanças nas cargas de trabalho. Esse problema só pode ser resolvido através de uma análise detalhada dos orçamentos.

Visando suprir estes pontos, o processo proposto para o OBZ exige que todo administrador da empresa justifique detalhadamente cada uma das dotações orçamentárias solicitadas, devendo-se explicar o porquê da necessidade de se dispender dinheiro, para, em seguida, priorizar-se esses gastos, em ordem de importância para as atividades da organização. Desse modo, exige-se que os gestores pensem em diferentes maneiras de se executar cada atividade e o nível de esforço necessário para a realização das mesmas, culminando-se em níveis de despesas abaixo dos atualmente em vigor. (PYHRR, 1981)

Para Pyhrr, o OBZ também fornece um instrumento operacional que auxilia as organizações no enfrentamento de um ambiente, cada vez mais, competitivo, através das seguintes atividades:

- a) revisão de premissas do planejamento durante o processo de orçamentação;
- b) controle do orçamento do ano operacional. Através do controle do orçamento é possível identificar e avaliar grandes mudanças nos gastos, podendo-se, assim, preparar-se um plano de adequação ao orçamento previsto;
- c) identificação de técnicas de orçamentação que auxiliem a organização a se manter no orçamento desejável para se enfrentar um ambiente altamente competitivo;
- d) revisão da estrutura da organização durante o processo de definição de responsáveis por pacotes de gastos e metas orçamentárias.

Diante do exposto, conforme Carvalho (2012), as principais características do OBZ são: (i) descon sideração dos dados do período anterior, evitando-se perpetuar os erros do passado; (ii) análise da relação custo-benefício das atividades; (iii) desenvolvimento do processo de orçamentação, de forma participativa, com intensa comunicação entre os funcionários; (iv) necessidade de se justificar como, onde e em quanto será executado o orçamento; (v) avaliação aprofundada e extensiva das justificativas de cada gasto apresentadas; (vi) exigência de um alinhamento com o planejamento estratégico da empresa, visto que o orçamento é utilizado como uma ferramenta de gestão; e (vii) geração de valor para a empresa, como objetivo, tendo em vista a orientação direcionada para o processo.

Diante do que foi explicitado, Shim e Siegel (2005) afirmam que o OBZ é um tipo de orçamento com caráter “priorizador” e que pode ser utilizado tanto por gestores financeiros quanto por não-financeiros na revisão e análise de projetos, propostas, atividades e funções na busca de um incremento à rentabilidade, ao aumento da eficiência ou à redução dos custos.

Pyhrr (1981), por sua vez, evidencia que o Orçamento Base Zero pode ser utilizado em quaisquer situações, desde que seja possível se identificar uma relação de custo-benefício no item orçado, mesmo em se tratando de uma avaliação potencialmente subjetiva.

Notadamente, em uma indústria, essa metodologia de orçamento é geralmente aplicável nas áreas administrativas; técnicas; de apoio à produção; (manutenção, supervisão, entre outras) e, comerciais. Não é aconselhável, porém, seu uso direto nos gastos intrinsecamente ligados ao processo produtivo (custos diretos). Isso ocorre, pois, esses custos, em geral, dependem de um estudo de engenharia, que, por sua vez, deve enfatizar a minimização do custo unitário, e não uma análise direta de custo-benefício. Entretanto, mesmo podendo ser aplicado apenas parcialmente em uma indústria, as atividades dentro do escopo do Orçamento Base Zero geralmente são as mais difíceis de serem planejadas e controladas, e, adicionalmente, são as que proporcionam maiores oportunidades de afetação aos lucros. (PYHRR, 1981).

Pyhrr (*op cit.*) cita como exemplos desta afirmação as seguintes situações:

- a) as funções de serviços e as que implicam em despesas gerais podem ser alteradas significativamente, em curtos períodos;
- b) os gastos com pesquisas e desenvolvimento (P&D), engenharia industrial, planejamento da produção, entre outros, podem ter impactos diretos sobre o processo produtivo e influenciar os custos diretos de fabricação
- c) reduções de custos arbitrárias nas funções de serviço e apoio, sem um entendimento de suas consequências, podem criar sérios problemas, gerando reduções de custo insignificantes, em comparação aos impactos resultantes nos custos diretos de fabricação e nas operações
- d) o marketing e as despesas com P&D têm capacidade para se determinar o curso futuro e o crescimento da organização.

Em seu livro, Phyr (1981) identifica, ainda, dois passos básicos para a definição do Orçamento Base Zero, que permitem a alocação dos recursos da organização, sendo eles: (1) identificação dos pacotes de decisão, incluindo-se a análise e a descrição de cada atividade separadamente; e (2) priorização destes pacotes de decisão, através de sua avaliação e do seu escalonamento por ordem de importância.

3.2 Definição dos pacotes de decisão

Os pacotes de decisão são definidos como um documento que “identifica uma atividade, uma função ou uma operação em separado de modo definitivo para a avaliação e comparação, pela administração, com outras atividades”. (PYHRR, 1981)

Nesse sentido, Shim e Siegel (2005) afirmam que um pacote de decisão deve conter, no mínimo, as seguintes informações:

- a) Descrição da atividade e motivos para sua realização;
- b) Objetivos e benefícios de sua implementação;
- c) O plano para se atingir o que foi planejado;
- d) As prioridades estabelecidas;
- e) Estimativa de custos e tempo, juntamente com sua avaliação;
- f) Métodos alternativos para se realizar a atividade, indicando-se custo e esforço;
- g) Indicadores de desempenho e de acompanhamento;
- h) Recursos necessários, incluindo-se apoio de outras unidades;
- i) Aspectos legais, técnicos e operacionais; e
- j) Análise de eventuais riscos.

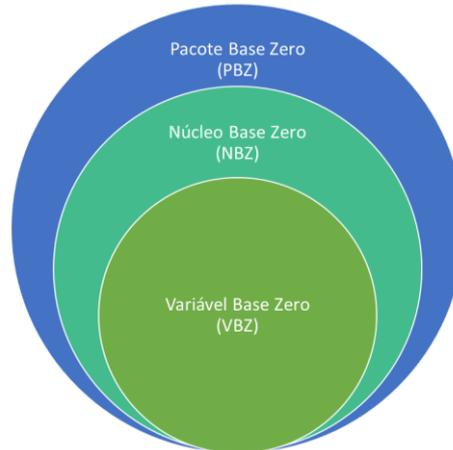
Deste modo, cada pacote de decisão deve ser entendido como a identificação e o detalhamento de uma atividade específica, que possibilite, aos responsáveis pela gestão da organização, avalia-las e priorizá-las em relação as outras atividades que concorram por recursos. Ulteriormente, deve-se decidir por sua aprovação ou rejeição (PYHRR, 1981). Vale ressaltar que, ainda de acordo com o autor, esses pacotes devem ser preparados no nível organizacional mais baixo (unidade orçamentária) de forma a se:

“promover a identificação detalhada das atividades e alternativas e para despertar o interesse pela participação dos administradores mais familiarizados com cada atividade e que serão operacionalmente responsáveis pelo orçamento aprovado”.
(PYHRR, 1981)

Na definição no menor nível organizacional, Pyhrr (1981) sugere que cada empresa deverá considerar quatro fatores: (i) tamanho das operações; (ii) alternativas disponíveis; (iii) nível organizacional das tomadas de decisão; e (iv) restrições de tempo, sendo possível, entretanto, criar subdivisões inseridas em de um pacote de decisões estabelecido.

Neste sentido, Lunkes (2011) menciona a divisão dos pacotes base de decisão (também denominados Pacote Base Zero – PBZ) em unidades menores cognominadas Núcleos Base Zero (NBZ) e, subsequentemente, em diversas Variáveis Base Zero (VBZ), sendo essas últimas representadas por cada unidade da qual são extraídos os dados para a elaboração do orçamento. A Figura 10 demonstra a sistemática da divisão em questão:

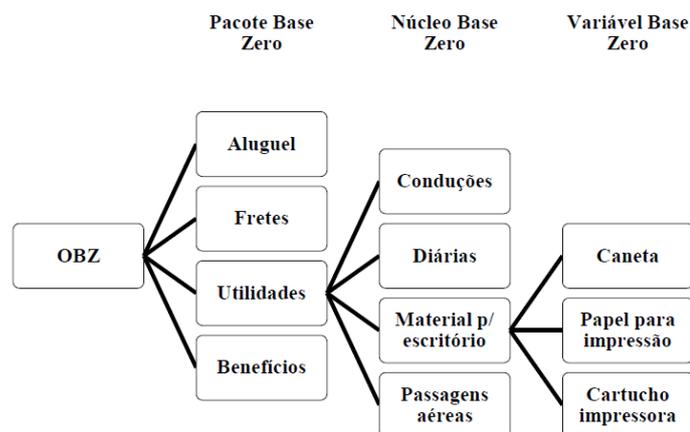
Figura 10 – Relações entre Pacote, Núcleo e Variável Base Zero



Fonte: Adaptado de Lunkes (2011).

Por sua vez, a Figura 11 apresenta um exemplo ilustrativo da divisão ora proposta acima. As variáveis base zero integram o núcleo material de escritório, que, conjuntamente com condução, diárias e passagens aéreas se unificam no pacote de decisão utilidades.

Figura 11 – Exemplo Pacote, Núcleo e Variável Base Zero



Fonte: Carvalho (2012).

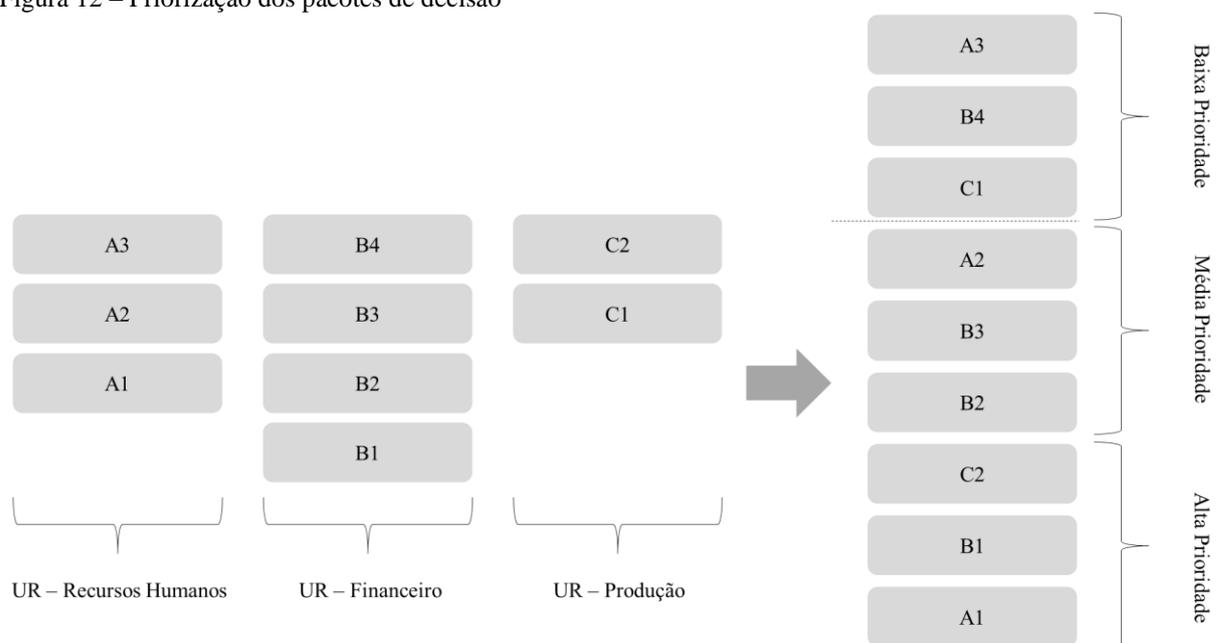
Ainda em relação à definição dos pacotes de decisão, Kavanagh (2012) afirma que de modo geral deve haver, no mínimo, três pacotes de decisão por unidade de decisão definida:

- a) pacote base: satisfaz apenas às necessidades de serviço fundamentais e representa o nível mínimo de financiamento adequado para que os serviços da unidade permaneçam viáveis;
- b) pacote atual de serviços: este pacote descreve o que é preciso para dar continuidade ao nível de serviço atualmente fornecido, sendo que as diferenças entre o pacote base e o nível de serviço atual podem ser expressas por vários pacotes de decisão; e
- c) pacote aprimorado: expõe os recursos necessários para expandir o serviço além dos níveis atuais.

3.3 Priorização dos pacotes de decisão

Para que o processo de orçamento base zero tenha sentido, não basta se identificar os pacotes de decisão, sendo imprescindível que exista um processo eficaz de análise dos mesmos. Desse modo, depois da identificação dos pacotes de decisão, bem como suas subdivisões, é necessário priorizá-los, listando-os em ordem decrescente de importância, identificando-se e recomendando-se onde o capital deve ser empregado (PYHRR, 1981). A Figura 12 demonstra essa priorização.

Figura 12 – Priorização dos pacotes de decisão



Fonte: Lunkes (2011).

Para mencionado autor, esse processo de priorização deve iniciar no nível organizacional em que eles foram preparados, permitindo que cada gestor avalie a importância relativa às suas próprias atividades, sendo, posteriormente, revista nos níveis elevados, considerando os pontos inicialmente levantados sendo utilizados como balizadores para a combinação dos pacotes priorizados em um nível organizacional. Ademais, esse processo pode ser realizado individualmente pelo responsável por cada unidade organizacional, ou através de comissões criadas com esse intuito, ou mesmo por ambos.

Conforme Shim e Siegel (2005), diferentes técnicas podem ser utilizadas nesse processo de priorização, tais como:

- a) padrão único: neste método todos os pacotes são avaliados com base em apenas um atributo, como receita, lucro, retorno sobre o investimento, valor presente líquido, valor economizado e relação custo-benefício. Esta abordagem é sugerida apenas para pacotes de decisão com características semelhantes;
- b) votação: neste modelo existe uma comissão de voto, em que cada membro avalia os pacotes de decisão, os quais são discutidos e classificados conforme os votos obtidos; ou
- c) categoria principal: sob esta abordagem, os pacotes de decisão são classificados em áreas e depois priorizados por categorias, sendo aqueles mais importantes enfatizados.

Após esse processo de priorização, o orçamento global da empresa pode, então, ser montado e finalizado.

3.4 Implementação e acompanhamento

Pyhrr (1981) expõe que, antes de se iniciar o processo de implantação do Orçamento Base Zero, a organização deverá projetar os procedimentos consequentes, de modo a se prever os problemas que serão enfrentados. Apesar do fato de que a maioria das organizações verificará que o processo de implementação do OBZ possui flexibilidade a realização de eventuais alterações nos níveis de preparação dos pacotes de decisão, nos procedimentos de revisão e de priorização estabelecidos, nas premissas do planejamento ou mesmo nas exigências de tempo, será mais difícil dar início a essa metodologia de orçamento se esta decisão for tomada já durante o processo orçamentário.

Um dos primeiros focos de atenção concedido pelas empresas na elaboração do processo de implantação do OBZ é se identificar onde este modelo deverá ser aplicado,

avaliando se este deve ser implantado, inicialmente, em apenas uma parte da organização ou em toda a sua totalidade (PYHRR, 1981). Para este processo decisório, o autor cita alguns elementos a serem considerados:

- a) política da direção: a empresa pode decidir implantar o processo experimentalmente, a fim de se averiguar os seus resultados e para assimilar as melhores práticas para a sua administração e utilização;
- b) tamanho e localização da organização: o tamanho e o grau de descentralização geográfica da empresa podem tornar o processo de implantação, e posterior administração, difícil;
- c) capacidades da administração: o grau de familiaridade dos gestores com a realização de análises financeiras e justificativa de despesas é um fator-chave, uma vez que gestores acostumados com essas atividades terão menor dificuldade na adequação às novas necessidades trazidas pelo OBZ (definição e preparação dos pacotes de decisão);
- d) definição dos níveis organizacionais para a preparação dos pacotes de decisão: uma vez que o processo de decisão do grau de abertura dos pacotes é subjetivo a cada empresa, o processo de implantação poderá ser difícil caso se opte pela criação de um amplo número de pacotes, com participação de muitos gestores da empresa;
- e) tempo: a disponibilidade, ou não, de tempo para se planejar e administrar o processo definirá a capacidade de implantação da empresa em seus departamentos; e
- f) formato dos pacotes de decisão e do processo de priorização: a incerteza quanto ao formato e quais serão as informações desejadas que deverão estar contidas em cada pacote de decisão e em seu processo de priorização, pode fazer com que a empresa efetue testes nas abordagens a serem seguidas.

Depois de definido onde o Orçamento Base Zero será implementado, Lunkes (2008 *apud* CARVALHO, 2012) sugere a execução de sete etapas para o seu desenvolvimento, as quais estão devidamente apresentadas na Figura 13.

Figura 13- As sete etapas para a elaboração do OBZ

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades	Antes da implantação do OBZ é preciso que a empresa desenvolva um planejamento estratégico, definindo diretrizes, premissas e padrões gerais, abrangendo os indicadores de desempenho.
2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão	Analisa-se e descrevem-se as atividades da empresa em pacotes de decisão.
3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidades	Após a fixação das metas, são definidos os responsáveis de cada pacote de decisão. O dono de cada pacote realiza sua consolidação e o defende frente ao gestor da OBZ.
4ª Etapa: Elaboração dos PBZs, NBZs e VBZs	Cada VBZ deve possuir um responsável pela sua elaboração, monitoramento e controle. Todos os gastos realizados na unidade devem ser aprovados pelo dono do VBZ.
5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão	Os pacotes devem ser priorizados em ordem de importância em relação ao planejamento estratégico da empresa.
6ª Etapa: Aplicação dos recursos	Os gestores de pacotes devem revisar e submeter os orçamentos para verificar sua consistência com as metas e objetivos estratégicos. O dono da VBZ é o responsável pelo controle da necessidade de materiais, sua compra e pagamento.
7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ	Considera-se o fechamento do mês anterior e as previsões para o próximo mês. Nas reuniões devem-se analisar o planejado versus o real, os resultados não atingidos devem ser justificados e um plano de ação deve ser feito para atingir a meta.

Fonte: Adaptado de Lunkes (2008 *apud* CARVALHO, 2012).

De forma específica, Pyhrr (1981) recomenda que a sequência de passos a seguir para a implantação da metodologia de Orçamento Base Zero em uma empresa de grande porte:

- a) Organização e planejamento
 - Preparar, junto as divisões, os procedimentos a serem implementados, incluindo: manuais de instruções, formulários e calendários de eventos global da organização;
 - Formar uma equipe que seja responsável pela centralização do processo de implantação, pela coordenação do processo, pela realização de análises e por dar quaisquer apoios solicitados pela direção;
 - Solicitar aos responsáveis por cada divisão que selecionem um colaborador de sua equipe para ser responsável pelo processo de implantação e, se necessário, pela definição e preparação de suas próprias equipes (esse processo é definido por Lunkes (2011) como definição da matriz de responsabilidades);

- Os gestores das divisões e as equipes formadas para implantação do Orçamento Base Zero devem revisitar a filosofia, os procedimentos e as instruções definidas para o processo de implementação do OBZ;
- Determinar, mesmo que preliminarmente, o nível organizacional de preparação dos pacotes de decisão, bem como os níveis de priorização a ser utilizado para cada um deles. Nesta etapa também é aceitável a sugestão da metodologia de priorização a ser empregada no processo, porém o autor frisa que os responsáveis pelo processo em si devem ter completa liberdade para fazer suas escolhas;
- Estabelecer as diretrizes necessárias ao planejamento, as despesas a serem incorridas, aos programas a serem implementados, as políticas, etc., para que os gestores preparem os pacotes;
- Cada área prepara seu próprio calendário, contendo os prazos para realização das avaliações dos pacotes, suas priorizações, bem como as datas de apresentação de modo a cumprir as exigências do calendário global estipulado.

b) Implantação

- Distribuição dos manuais e dos formulários preparados para que os gestores efetivamente preparem os pacotes de decisão
- Realizar reuniões para explicar aos gestores os procedimentos a serem seguidos para o preenchimento das documentações relativas aos pacotes de decisão
- Trabalhar com os gestores para: (i) ajudar a determinar os custos inerentes a cada pacote de decisão; (ii) assisti-los nas análises financeiras necessárias; e (iii) reavaliar o nível de preparação dos pacotes;
- Durante todo o processo de implantação, deve ser realizado o monitoramento do processo, de forma a ter conhecimento do progresso e dos problemas enfrentados. Esse processo se dá através do acompanhamento do andamento do processo de construção dos pacotes, da compreensão do racional destes pacotes e eliminação, na origem, de pacotes considerados desnecessários.

Para Pyhrr (1981), o tempo necessário ao processo de implantação do Orçamento Base Zero é dependente da natureza de cada organização. Como exemplos, entretanto, o autor cita suas experiências na *Texas Instruments* e no Estado da Georgia, com tempo médio de implementação de dez e quinze semanas, respectivamente.

3.5 Benefícios e limitações

Do mesmo modo que os demais modelos orçamentários apresentados neste trabalho, a utilização da metodologia do Orçamento Base Zero no processo orçamentário traz consigo benefícios, problemas, vantagens e limitações àquelas empresas que optam por utilizá-lo.

Como primeiro benefício, Kavanagh (2012) destaca que o OBZ, devido as suas principais características, promete afastar as organizações da metodologia incremental de orçamentação, iniciando a preparação de seu plano orçamentário do zero e, assim, favorecendo-se que os padrões passados de gastos não sejam mais considerados como direitos adquiridos. Assim, esse modelo oferece um meio racional e abrangente para a realização de cortes no orçamento, através do valor percebido de cada gasto para a organização (custo-benefício) após todos eles terem sido postos sob escrutínio.

Treasy (2017) complementa este contexto, ao afirmar que uma das maiores vantagens da utilização do OBZ é a fácil identificação de despesas e custos supérfluos ou, de projeções de vendas estimadas que não estejam alinhadas com a realidade da empresa. Ambos estes fatos ensejam em uma alocação de recursos mais eficiente, liberando-se recursos para a realização de investimentos em ações com retornos satisfatórios. Tal vertente poderia passar despercebida em uma abordagem, meramente, incremental.

Outros benefícios obtidos, de acordo com Lunkes (2011), com a implantação do Orçamento Base Zero como modelo orçamentário são os seguintes:

- a) este modelo força os gestores a refletir sobre como funcionam operações da empresa, gerando-se oportunidades de identificação de melhorias dentro das atividades desempenhadas;
- b) informações detalhadas sobre quais recursos são requeridos para se alcançar os fins almejados são fornecidas;
- c) a utilização do OBZ gera a possibilidade de identificação de eventuais excessos e duplicidades de esforços;
- d) neste modelo, os gestores se concentram nas reais necessidades da empresa para o exercício orçado e não apenas em variações percentuais em relação aos gastos e receitas incorridos no ano anterior; e
- e) permite-se o acompanhamento, através de uma auditoria de desempenho, se o que foi planejado efetivamente realizou-se.

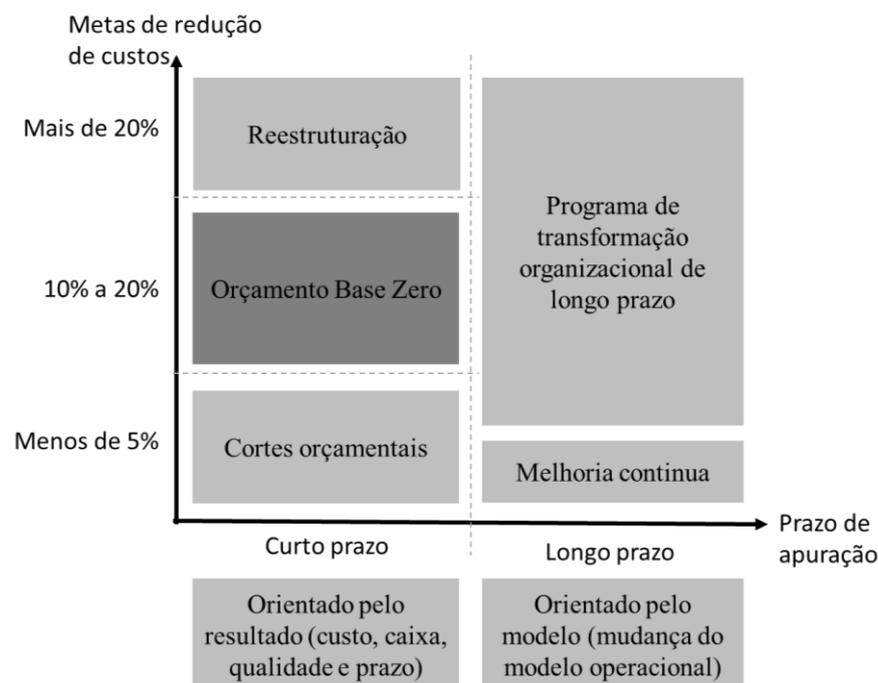
Entretanto, para Pyhrr (1981), o principal benefício de seu modelo é a participação de administradores de todos os níveis no processo de orçamentação, proporcionando-se

melhores planos e orçamentos. O autor esclarece que são os níveis operacionais mais baixos que efetivamente gastam os recursos da entidade e que são especialistas em suas atividades. Deste modo, é fundamental que esses recursos sejam os responsáveis pela avaliação de sua eficácia e auxiliem a alta gestão com suas recomendações e análises.

Essa visão também é corroborada por Treasy (2017), que afirma que o envolvimento de todos os gestores da organização culmina na ampliação de uma visão estratégica, uma vez que será necessário que cada um deles entenda os planos macros da empresa, para se elaborar os seus planos orçamentários. Este envolvimento acresce, também, a motivação destes gestores, a comunicação e coordenação dentro da organização, ao se conceder maior autonomia e responsabilidade pela tomada de decisões aos mesmos.

Aliado a esses fatores, há o quesito de potencial redução de custos. Conforme estudos da Deloitte (2016), um projeto de implementação de OBZ traz uma capacidade de redução de custos entre 10% e 20%, em curto prazo (período de 6 a 12 meses). A Figura 14 apresenta um comparativo entre este modelo orçamentário e outras abordagens de redução de custos.

Figura 14 – O Orçamento Base Zero como vetor de redução de custos



Fonte: Deloitte (2016).

A desvantagem da aplicação desta metodologia, por outro lado, é que devido ao requerimento de informações detalhadas, e visto que os pacotes de decisão são criados para os níveis mais baixos de tomada de decisões, uma grande quantidade de tempo e esforços é

dispendido por todos os colaboradores em sua elaboração. (TREASY, 2017; KAVANAGH, 2012)

Por este motivo e face a relação custo-benefício dele proveniente, Hansen e Mowen (2001 *apud* WANZUIT, 2009) sugerem que o OBZ seja utilizado apenas a cada três ou cinco exercícios, sendo empregado como uma forma de se eliminar os desperdícios e as ineficiências acumulados neste período, através do rompimento com o tradicional e da visualização dos gastos incorridos por uma nova perspectiva por parte dos gestores.

Outra desvantagem importante deste modelo é a relutância que será encontrada, por parte dos gerentes, de sugerir pacotes de decisão que contenham gastos menores do que aqueles correntemente encontrados. Para os gestores avessos ao risco, a vantagem de um processo orçamentário incremental é que apenas uma parte marginal de seus orçamentos está em jogo em qualquer ano. Já no âmbito do OBZ, todo o orçamento está sob análise e é esperado que os próprios gestores providenciem opções de curto e longo prazo para reduzir os seus orçamentos, inclusive revelando o nível mínimo recursos que pode ser aceito. Essa dinâmica pode levar os gestores a resistir à implementação desse modelo (KAVANAGH, 2012).

4 ESTUDO DE CASO: APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção é apresentado o estudo de caso realizado no ano de 2015 com o intuito de propor-se um orçamento para aquele exercício através da metodologia do Orçamento Base Zero (OBZ). Para tal, foram efetuadas análises da estrutura dos gastos incorridos pela Empresa Alpha durante o ano de 2013, sendo efetuadas as seguintes etapas: diagnóstico da situação atual, treinamento e orçamentação.

As informações utilizadas no estudo foram extraídas de fontes fornecidas pela própria Empresa, sendo o seu nome omitido para se preservar a sua identidade. Vale ressaltar que não foram utilizados quaisquer dados financeiros do ano de 2014, pois os mesmos ainda não haviam sido apurados pela administração da Empresa.

4.1 A organização em estudo e o seu setor de atuação

A Empresa pesquisada, doravante “Empresa” ou “Alpha”, é uma multinacional e uma das maiores fabricantes mundiais de alimentos de alta qualidade nutricional para Gatos e Cães, contando com mais de treze fábricas no mundo e estando presente em aproximadamente noventa e dois países.

A Empresa em pauta se empenha em oferecer respostas nutricionais precisas às necessidades de cães e gatos, para se garantir o seu bem-estar e longevidade. Deste modo, desenvolve os seus alimentos, a partir de estudos científicos próprios e desenvolvidos através de parcerias com universidades, veterinários e criadores, utilizando-se da expertise de quem conhece as especificidades fisiológicas e necessidades nutricionais de gatos e cães.

A unidade fabril brasileira da Empresa se encontra instalada em uma cidade do interior de São Paulo, desde 1990, contando, ainda, com dois centros de distribuição (um também no interior de São Paulo e outro na região metropolitana do Rio de Janeiro) e com o apoio logístico de trinta e seis distribuidores exclusivos para o abastecimento dos principais mercados nacionais.

Através desta rede, a Alpha disponibiliza ao mercado brasileiro mais de cento e cinquenta tipos de alimentos, incluindo-se produtos específicos para certas raças, portes, idades, estilos de vida, dentre outras necessidades específicas, como cuidados especiais e auxiliares no tratamento de algumas doenças. Os produtos produzidos estão disponíveis em canais especializados, entre os quais, clínicas veterinárias e *pet shops*, em mais de quinze mil pontos de vendas no Brasil.

No tocante ao mercado no qual a Empresa Alpha está inserida, o de *pet care*, o Brasil é o segundo maior mercado para este tipo de bens nas Américas, no que se refere ao seu montante total, perdendo apenas para os Estados Unidos. Existem aproximadamente trinta milhões de cachorros e dez milhões de gatos registrados no país, os quais são tratados como membros da família, o que dá margem à amplas oportunidades de desenvolvimento de mercado. (MARKETLINE RESEARCH, 2016)

Para a *MarketLine Research* (2016), o mercado de *pet care* brasileiro cresceu, aproximadamente, 5,6% em 2014, alcançando-se um valor de U\$ 4.280 milhões, por ano, representando-se uma taxa composta de crescimento anual (CAGR, do inglês) de 5,9% entre 2010 e 2014. Em comparação, os mercados Norte Americano e Canadense obtiveram CAGRs de 3,3% e 3,7%, respectivamente, no mesmo período de tempo.

Diante desse cenário de crescimento, a Empresa tem conseguido ocupar um segmento de nicho em um mercado que se encontra em expansão, entendendo-se que o controle de custos e despesas se tornou um diferencial estratégico considerável para se possibilitar o alcance dos seus objetivos de médio e longo prazo.

4.2 Objetivos e escopo do estudo de caso

Tendo em vista o mercado econômico ora apresentado e a fim se de atingir um controle de despesas eficiente, a Empresa Alpha entende que a utilização do modelo de Orçamento Base Zero (OBZ), em substituição ao seu modelo incremental de gestão orçamentária até então utilizado, era uma oportunidade para:

- a) Implementar, ainda em 2015, um modelo orçamentário reconhecido no mercado, possibilitando-se a mudança da cultura da Empresa de familiar para profissional;
- b) atingir as metas esperadas de redução de gastos, obtendo-se uma economia de 2% na base de despesas, através da revisão de sua base contratual e implementação do processo de gerenciamento matricial de despesas; e
- c) auxiliar na delimitação dos objetivos orçamentários para o exercício de 2015.

Entretanto, tendo em vista os esforços necessários, as próprias limitações da metodologia e os desafios a serem enfrentados no processo de implementação completa da metodologia de Orçamento Base Zero, a Empresa optou por uma limitação do escopo das análises a serem realizadas em seus gastos. Deste modo, os trabalhos pretendidos foram realizados no grupo de contas contábeis composto pela maioria das contas de despesas indiretas

e SG&A (*Selling, General & Administrative Expense*). Um maior detalhamento do que é parte do escopo do estudo e, ainda, do que não foi incluído nas análises, encontra-se descrito na Figura 15.

Figura 15 - Escopo do estudo de caso realizado



Fonte: Elaborada pelo autor.

Vale ressaltar que, apesar de os custos produtivos estarem fora do escopo deste estudo de caso por decisão da administração da Empresa, a gestão orçamentária desse tipo de gastos através do OBZ não é aconselhável, pois, esses custos, em geral, dependem de um estudo de engenharia e devem focar na minimização do custo unitário.

Custos e despesas com pessoal, por conseguinte, também não podem ser avaliados com relação a uma base zero, em decorrência das mais diversas obrigações trabalhistas existentes. Reduções de custos nessas linhas dependeriam, assim, de um processo de reestruturação, não sendo este o escopo deste estudo de caso

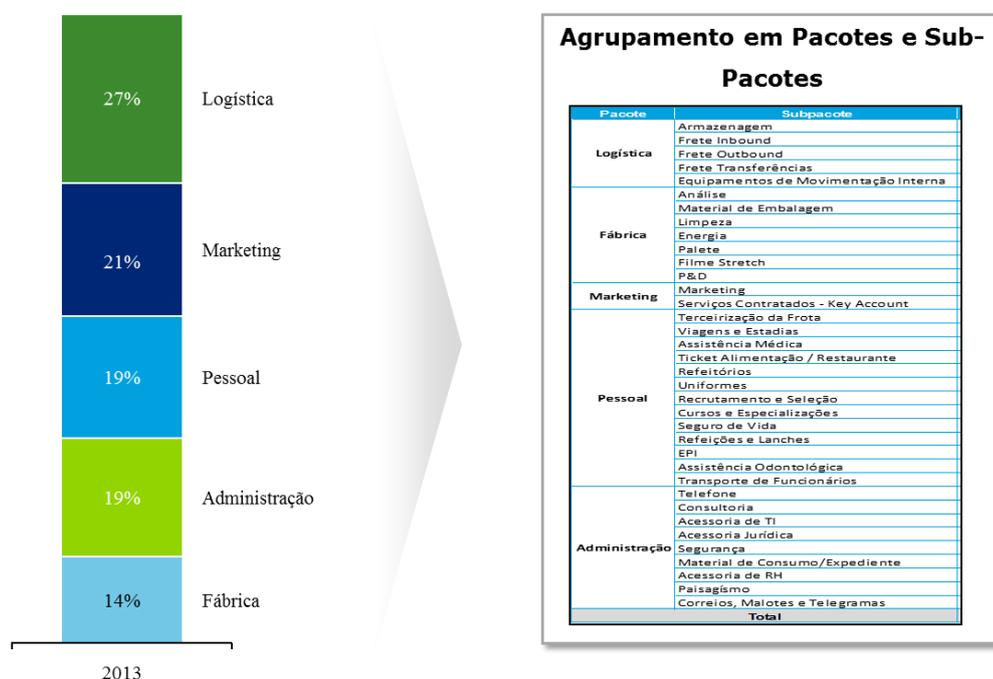
4.3 Diagnóstico da situação atual

A fase de diagnóstico da situação atualmente encontrada na Empresa Alpha compreendeu-se a realização de atividades, em quatro pilares: (i) criação de hipóteses e estruturação do *baseline*; (ii) identificação e priorização de oportunidades; (iii) definição de metas; e (iv) detalhamento do plano de implementação. Esta fase tem como objetivo efetuar uma revisão geral das despesas incorridas pela Empresa Alpha, em suas operações normais,

examinando-se sua consistência quanto aos melhores preços e aos tipos de operação praticados no mercado, sendo observados os potenciais para seu aprimoramento.

Diante dessas diretrizes, a primeira etapa deste estudo de caso foi iniciada com a construção de um *baseline* das despesas atualmente incorridas pela Empresa. Para isso, foram utilizados os lançamentos contábeis (classificados como despesas e custos indiretos) fornecidos pela equipe de Controladoria da Empresa Alpha. Estes gastos, por sua vez, foram agrupados conforme a sua similaridade em pacotes de informações, que foram subdivididos, subsequentemente, estando estas segregações apresentadas na Figura 16.

Figura 16 - Baseline de análises



Fonte: Elaborado pelo autor.

De posse desse *baseline*, os sub-pacotes de informações foram, então, priorizados para análise com base nas seguintes variáveis: (i) representatividade do seu valor em relação ao total das despesas; e (ii) dificuldade de implantação das mudanças a serem propostas, como por exemplo a complexidade do mercado fornecedor. Construiu-se, desse modo, a “Matriz Estratégica de *Sourcing*”, ilustrada na Figura 17, a fim de se identificar a melhor estratégia de abordagem para cada sub-pacote. Para tal, eles foram posicionados nos seguintes quadrantes: Alavancáveis, Estratégicos, Oportunidades e Não Críticos.

encontradas no ano anterior e um aumento do custo por *pallet* de 85% no período de apenas um ano.

A Empresa Alpha possui um pulmão de fábrica e dois Centros de Distribuição (CDs), sendo dois depósitos localizados em duas cidades do interior de São Paulo e o restante na região metropolitana do Rio de Janeiro. Conforme análise realizada, apenas o aluguel desses três locais responsável por 80% dos gastos do sub-pacote de armazenagem. O primeiro complexo citado possui papel estratégico na expedição de produtos acabados, sendo os demais responsáveis pela distribuição de produtos acabados para clientes das suas respectivas regiões e *pet shops* em suas proximidades.

Após uma averiguação pormenorizada dos contratos de locação e das demais informações presentes até a data da pesquisa em pauta, verificou-se a existência de pontos críticos na situação atualmente encontrada pela empresa, sendo os principais:

- a) ociosidade de espaço no CD do Rio de Janeiro, visto a utilização de, praticamente, apenas um módulo dos dois existentes no galpão locado. Há, entretanto, uma restrição quanto ao encerramento do contrato, uma vez que é prevista multa rescisória de nove parcelas mensais;
- b) alto valor pago por metro quadrado no CD do interior de São Paulo, em relação a oferta regional existente, verificando-se ser de até 36% superior a outras localidades avaliadas. Este contrato conta, ainda, com baixo custo de distrato, o qual corresponde a 3 parcelas mensais; e
- c) custos com retrabalho devido a necessidade de movimentação entre a fábrica e o pulmão de fábrica.

Mediante essas análises, as principais recomendações de implementação para a Empresa Alpha consistem:

- a) na redução do espaço ocioso de armazenagem no CD do Rio de Janeiro, tendo em vista que o espaço subutilizado corresponde à metade do total locado. Apenas essa medida possui potencial de redução de custos de, aproximadamente, 50% dos gastos com aluguel daquele centro de distribuição.
- b) na renegociação dos contratos atuais, a fim de se assimilar os valores vantajosos identificados no mercado. Este procedimento possibilita conseguir melhores condições principalmente no CD do interior paulista, cujo contrato se aproxima de sua data de renovação. Vale ressaltar que tal CD se localiza em uma região com ampla oferta de imóveis que atendem os requisitos da Empresa e possuem melhores condições comerciais em relação as atualmente praticadas.

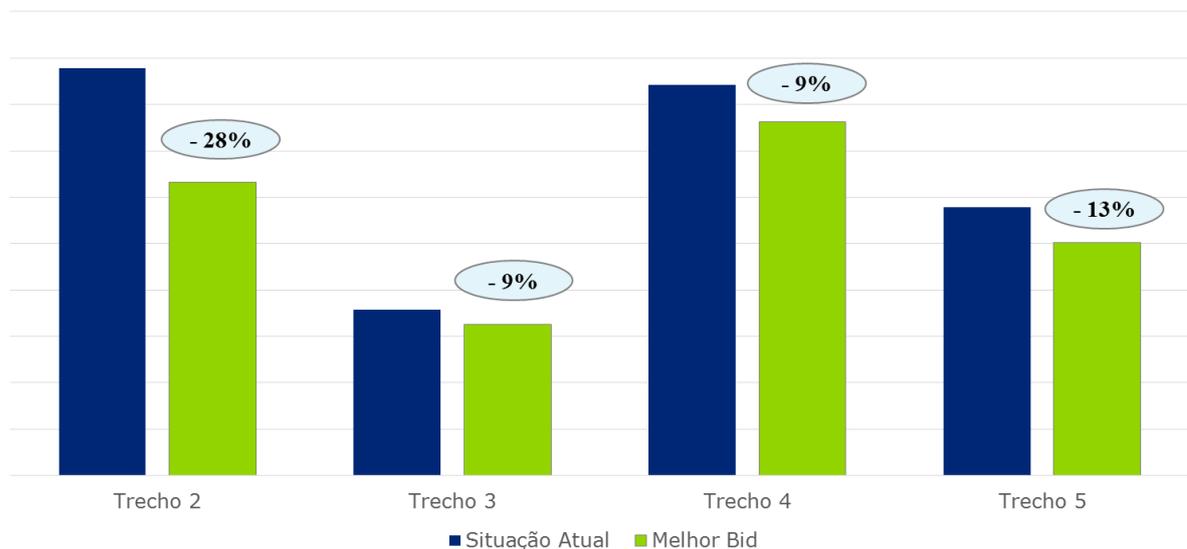
Para o ano analisado, foi incorrido um total de despesas equivalente a 9,5% do *baseline* deste estudo, com variações significativas e anormais em relação ao ano anterior (aproximadamente 196%), indicando grandes oportunidades de melhoria. Os valores relativos a gastos incorridos com fretes *inbound*, ou seja, na aquisição de mercadorias, não foram analisados neste projeto por falta de informações prestadas por parte da Administração da Empresa Alpha.

Foi verificado que a Empresa Alpha não possuía um processo formal estabelecido para a realização de cotação de seus fretes, ou mesmo um funcionário responsável pela coordenação das operações de transportes, indicando uma grande probabilidade de que os valores praticados nos deslocamentos de mercadorias em geral não estivessem alinhados com os praticados no mercado.

Desse modo, optou-se pela realização de uma cotação abrangente para todos os trechos apresentados na Figura 18, sendo realizada uma comparação dos preços de frete atualmente praticados com os de concorrentes de mercado. Através dessa observação, constatou-se a hipótese levantada, e verificou-se que apenas o trecho 1 estava sendo realizado com condições favoráveis ao valor de mercado.

Todos os demais trechos possuíam um potencial de melhoria significativo, conforme representa a Figura 19.

Figura 19 – Comparação entre os custos: Situação atual x melhor bid.



Fonte: Elaborada pelo autor.

A partir desse diagnóstico, foram levantadas oportunidades de redução de gastos na ordem de até 7,7% das despesas incorridas neste sub-pacotes de informação. Para tal, as principais recomendações de implementação para a Empresa Alpha são:

- a) renegociação com os atuais fornecedores, ou o estudo de um novo modelo de transportes com as empresas analisadas, a fim de se conseguir valores vantajosos em comparação aos identificados no mercado para os fretes realizados nos trechos 2 a 5. Conforme apresentado, há possibilidade de obtenção de uma redução de até 28% nas taxas até então praticadas; e
- b) realização de um estudo de otimização da malha logística/roteirização da distribuição para os clientes fracionados, principalmente dos centro de distribuição, de modo a tornar as operações de distribuição mais eficientes, aumentando-se o nível de serviço, dimensionando-se corretamente as frotas dedicadas e reduzindo-se custos com estas operações.

4.3.3 Limpeza

O sub-pacote de limpeza representa um total de gastos anuais correspondentes a 3,8% do baseline analisado, em aproximadamente quatro mil transações em 2013, sendo parte integrante do pacote de informações de Fábrica.

As atividades de limpeza da Empresa Alpha estão quase integralmente terceirizadas, havendo uma empresa distinta contratada para a realização deste tipo de serviço e aquisição dos materiais necessários para cada uma das localidades onde as sedes da Empresa se situam. Devido a necessidade de manutenção da qualidade dos produtos da Empresa Alpha, a única exceção a esta regra, como parte deste sub-pacote, se refere à aquisição de produtos de limpeza para a sua unidade fabril.

Com base nessa estruturação, pode-se verificar que a redução de custos almejada pela Empresa deve ser suportada por um dos três vetores a seguir: revisão do modelo de operação atual, redução no consumo de materiais de limpeza e renegociação de contratos existentes.

Tendo em vista as baixas multas rescisórias dos contratos vigentes, equivalentes a uma mensalidade, nossas análises foram focadas nos dois últimos pontos elencados acima. Efetuou-se, portanto, cotações de fornecedoras deste tipo de serviço que pudessem atender à

Empresa Alpha em todas as suas sedes, objetivando-se a obtenção de sinergia, com preços inferiores aos já atualmente praticados.

Das setenta solicitações de propostas encaminhadas a grandes fornecedores locais e nacionais, foi possível se chegar a um *short list* de seis fornecedores, através de exame da qualificação dos profissionais, localização geográfica e abrangência dos serviços de cada um dos interessados. Desses, quatro apresentaram propostas inferiores às atualmente praticadas, sendo que a contratação da empresa com melhor proposta poderia gerar uma economia anual de 19% desse sub-pacote.

Os gastos com uso e compras de materiais de limpeza para utilização na fábrica não foram analisados por serem bastante específicos das atividades da Empresa e necessários à manutenção da qualidade de seus produtos.

4.3.4 Pallets

A Empresa Alpha opera com *pallets* não retornáveis, contando com uma capacidade máxima de armazenamento de quinhentas unidades, sendo esse montante o suficiente para apenas dois dias de operação. Adicionalmente, são utilizados tanto *pallets* novos, quanto reciclados.

Esse sub-pacote de informações representou, no ano analisado, uma despesa total equivalente a 3,3% do *baseline* do projeto. Não há, entretanto, qualquer contrato formalizado para fornecimento desse material e mesmos os *pallets* atualmente adquiridos são criticados pelos funcionários da Empresa, uma vez que muitas vezes possuem tábuas soltas e causam avarias/furos nas embalagens.

Nesse cenário, foi realizado um processo de cotação com vinte e sete empresas, de forma a se obter um valor fixo para a aquisição de *pallets* e ter condições de ter um controle de qualidade mais rigoroso do que a dos *pallets* atualmente adquiridos. Apenas com essa atividade, identificou-se uma possibilidade de economia de 25% do total de gastos.

Acrescenta-se à atividade mencionada que foi recomendado a Empresa Alpha que a mesma realizasse um diagnóstico da opção de outros padrões de utilização de *pallets*, em duas atividades, tais como *pallets* retornáveis e *pool* de *pallets*, ou seja, a terceirização da gestão deste tipo de ativo.

4.3.5 Viagens e estadias

O sub-pacote de viagens e estadias, correspondente a 4,4% do *baseline*, é composto em grande parte por serviços prestados por um único fornecedor, sendo apenas a taxa administrativa cobrada por este responsável por um terço dos gastos nesse tipo de atividade no ano avaliado. O contrato firmado com este fornecedor tem como objetivo oferecer oportunidades e benefícios para reservas e emissões de passagens aéreas, nacionais e internacionais, hotéis e locação de veículos.

A prestação dos serviços é feita de forma descentralizada, com um fluxo de solicitações e aprovações sendo realizado através do envio de e-mails, ainda que seja disponibilizado pela fornecedora um portal de solicitações. Reitera-se que, os serviços são remunerados através de três metodologias distintas, sendo elas: repasse dos descontos obtidos sobre a tarifa líquida das passagens aéreas nacionais emitidas, sendo apenas 2% revertidos à Empresa Alpha (“Rebates”); a cobrança de 8% nas emissões de passagens aéreas internacionais através da Remuneração de Agência de Viagem (“RAV”); e a retenção total das comissões paga pelos hotéis, sem repasse ou desconto para a Empresa Alpha (“Comissão”).

Após a realização de pesquisas de mercado, entretanto, verificou-se que as metodologias utilizadas tinham custos superiores aos outros modelos de remuneração utilizados pelo mercado. Três das principais modalidades utilizadas no mercado, são:

- a) *Transaction Fee*: o cliente é obrigado a pagar às agências de viagem um *fee* sobre a tarifa líquida de cada transação realizada, pela prestação dos serviços. Essa taxa é definida por tipo de transação.
- b) *Management Fee*: o cliente é obrigado a pagar às agências de viagem um percentual sobre a tarifa *net* total transacionado, podendo ser diferenciado por tipo de transação ou único, pela prestação dos serviços.
- c) *Flat Fee*: nesse modelo todas as receitas geradas pelo cliente são repassadas, visto que o cliente paga um valor fixo que engloba todos os custos e a remuneração da agência. Esse valor fixo é definido em uma escala, conforme o volume de transações efetuadas.

Desse modo, as recomendações, a seguir, foram levantadas para a obtenção de uma economia de aproximadamente 4% dos gastos com viagens e estadias:

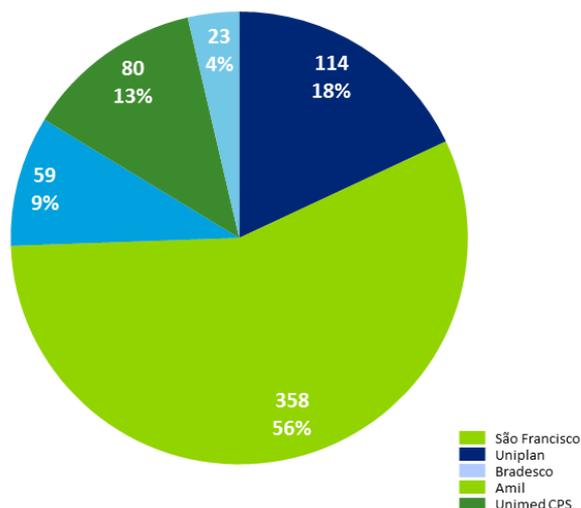
- a) implementar rotina de *Self-Booking Online* para transações de aéreo nacional, aéreo internacional e hotéis, a fim de se garantir o cumprimento da Política de Viagens e o gerenciamento mais eficaz e eficiência nos processos;

- b) revisar a política de viagens vigente, buscando-se criar mecanismos para a implantação das políticas e diretrizes no sistema de *Self-Booking*;
- c) efetuar alteração da modalidade de remuneração aplicável ao contrato, para a prestação dos serviços de agente de viagem, conforme melhores práticas de mercado. Apenas a alteração da modalidade de remuneração para a modalidade de “*transaction fee*” traria metade das reduções estimadas.
- d) Implementar uma rotina de acompanhamento periódico junto com a agência, para um mapeamento detalhado das transações e identificação de oportunidades de melhoria de processos e possíveis economias; e
- e) estabelecer *Service Level Agreements* (SLAs), ou seja, descontos em caso de má *performance* do agente de viagens, podendo-se ser incluídos como indicadores: tempo médio para a emissão de passagem; tempo médio para *booking*; *savings lost*; desvio de política; e índice de menor tarifa.

4.3.6 Assistência Médica

As despesas com assistência médica da Empresa Alpha montaram em 3,5% dos gastos do *baseline*. Essa linha é composta por um número total de vidas seguradas de 634, divididas em cinco diferentes operadores. Trata-se de contratos pré-pagos para prestação de serviços médicos e hospitalares, de abrangência nacional, com os seguintes fornecedores: São Francisco, Unimed São Carlos, Unimed Campinas, Amil e Bradesco Saúde (aplicável apenas à diretoria). No Gráfico 01, é possível verificar a distribuição de funcionários por plano de saúde.

Gráfico 01 - Distribuição de funcionários por plano de saúde



Fonte: Elaborado pelo autor.

Visando obter a redução de custos almejadas para esse sub-pacote, bem como se auferir melhorias na gestão dos contratos, sugeriu-se a unificação dos planos médicos para a Unimed São Carlos, sendo utilizado o Plano *Plus* para atendimento regional e o plano Uniplan para atendimento Nacional. A única exceção a essa regra seriam os planos da Diretoria, que devem ser mantidos junto ao Bradesco Saúde, devido a sua cobertura internacional requerida pela matriz da Empresa Alpha.

Através dessa ação, caso seja mantido o cenário atual, estima-se uma redução de custos estimada em, aproximadamente, 10% do total. Há, entretanto, a intenção da administração da Empresa de efetuar a contratação do Bradesco Saúde também para o nível gerencial, conforme modelo de benefícios oferecidos pela empresa controladora da Alpha, o que diminuiria significativamente a redução esperada.

4.3.7 Outros sub-pacotes analisados

Apesar de outros tipos de despesas terem sido avaliadas no processo de diagnóstico da situação encontrada na Empresa Alpha, os mesmos não possuíam oportunidades significativas de redução de gastos identificadas.

Dentro do pacote de informações de logística, em adição aos sub-pacotes de armazenagem e fretes, foram averiguadas as despesas incorridas com equipamentos de movimentação interna. Essas despesas foram responsáveis por um total de aproximadamente 2,2% do *baseline* de gastos, com uma oportunidade de redução de custos identificada de 2,7%, através de renegociação com a atual fornecedora deste tipo de serviço.

No pacote de informações de fábrica, constata-se que, além dos gastos tidos com limpeza e *pallets*, foram analisados os sub-pacotes de análise laboratorial (6,3% do *baseline*), material de embalagem (3,8% dos gastos) e energia elétrica (2,2% do escopo do projeto). O primeiro destes consiste em um processo crítico para a Empresa, pois envolve as áreas de qualidade e de produção, sendo realizado por uma fornecedora em boas condições de mercado e não tendo sido, assim, identificada qualquer possibilidade de melhorias. Os materiais de embalagem são utilizados para se embalar *SKU's* de até 3KG, para forrar os *pallets* e para proteger e moldar a carga, foram detectadas possibilidades de melhoria de até 4,5%, através de uma renegociação contratual ou de troca de fornecedor. Em relação à energia elétrica, por fim, não houve oportunidade de redução de custos identificada, principalmente em decorrência de uma renegociação recente do contrato com a CPFL.

No grupo de despesas de pessoal, os gastos com terceirização de frota e refeitório também foram analisados correspondendo à 5% e 1,7% do *baseline*, respectivamente. Economias de até 2,7% reais, além de outras melhorais contratuais, foram identificadas através de processo de cotação de empresas fornecedoras de locação de veículos. O contrato atualmente firmado, entretanto, possui cláusulas severas para os casos de rescisão antecipada e as economias buscadas não poderão ser obtidas antes de 2016. Os gastos com refeição, por sua vez, podem obter uma economia anual de 2,9%, através da renegociação de contrato com o atual fornecedor.

Os demais sub-pacotes, por outro lado, não foram analisados nesta fase do projeto devido à falta de informações, baixos custos na *baseline*, por se tratarem de serviços especializados ou por estarem programados para uma etapa posterior de revisão orçamentária. Esses sub-pacotes, bem como os motivos deles não serem analisados encontram-se elencados na Tabela 02:

Tabela 02 – Sub-pacotes de despesas excluídos da primeira etapa do Projeto

No.	Sub-Pacotes	% do Baseline	Motivo
1.	Filme Stretch	1%	2ª onda
2.	Material de Consumo/Expediente	1%	2ª onda
3.	Uniformes	1%	2ª onda
4.	Telefone	4%	Poucas informações/ 2ª onda
5.	Frete Inbound	7%	Poucas informações/ 2ª onda
6.	Marketing	18%	Poucas informações
7.	Ticket Alimentação / Restaurante	3%	Baseline baixo*
8.	Seguro de Vida	0%	Baseline baixo
9.	Paisagismo	0%	Baseline baixo
10.	Correios, Malotes e Telegramas	0%	Baseline baixo
11.	Refeições e Lanches	0%	Baseline baixo
12.	EPI	0%	Baseline baixo
13.	Assistência Odontológica	0%	Baseline baixo
14.	Transporte de Funcionários	0%	Baseline baixo
15.	Serviços Contratados - Key Account	3%	Fora do escopo de compras
16.	Consultoria	2%	Serviço especializado
17.	Assessoria de TI	2%	Serviço especializado
18.	Assessoria Jurídica	1%	Serviço especializado
19.	Assessoria de RH	1%	Serviço especializado
20.	Recrutamento e Seleção	1%	Serviço especializado
21.	Cursos e Especializações	1%	Serviço especializado
22.	P&D	0%	Serviço especializado
		46%	

Fonte: Elaborada pelo autor.

4.4 Treinamento, orçamentação e implementação das melhorias propostas

Complementando-se o ao diagnóstico da situação atual apresentado acima, foi realizada uma transferência de conhecimento através da realização de um treinamento para a equipe de gestores da Empresa Alpha. Visou-se, portanto, universalizar-se o conhecimento da ferramenta, possibilitando-se a correta implementação das recomendações identificadas bem

como se permitir uma futura expansão dessa metodologia de orçamentação para outros pacotes que, porventura possam vir a ser incluídos futuramente.

Foram convidados para participar do treinamento associados de níveis diferentes dentro da Empresa, sendo todos considerados aptos a fazer a gestão de um ou mais pacotes de gastos. Participaram do treinamento o CFO da Empresa, seis gerentes e três analistas das mais diversas áreas da empresa analisada.

A passagem de conhecimento da metodologia de OBZ foi realizada através das três etapas descritas na Figura 20.

Figura 20 - As três etapas da passagem de conhecimento



Fonte: Elaborada pelo autor.

Após a realização do treinamento, auxiliou-se a Empresa no processo de definição dos gestores de cada pacote de gastos e das metas base-zero. Este processo envolveu a área de planejamento financeiro, bem como os próprios gestores dos respectivos pacotes e após a distribuição do *budget* conforme alguns parâmetros de rateio, tais como volumetria de associados e área total, foi elaborada a seguinte “Matriz de Gerenciamento de Despesas”, conforme se afigura na Tabela 03.

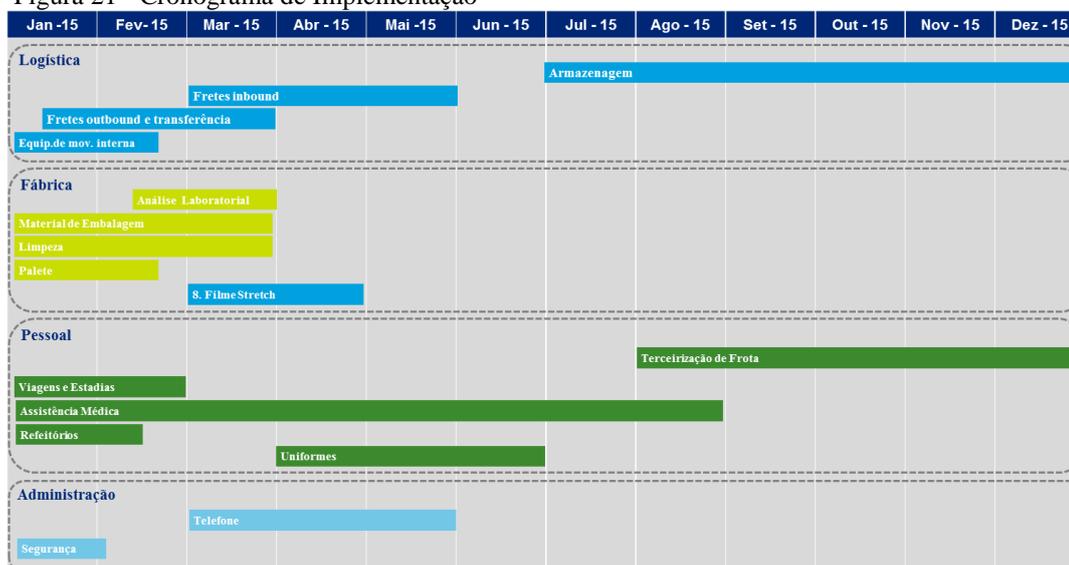
Tabela 03 - Matriz de Gerenciamento de Despesas

Gestão Matricial de Despesas		Entidade	Fábrica	Administrativo	Marketing	Comercial / Diretoria	P&D	SAC	P&O	Informática	Assuntos Corporativos	Compras Internacionais	Espanhóis	Logística Externa	Total Pacotes
Matr. Dono da Matr.	OBZ	OBZ	João	À definir	Vladimir	Vladimir	À definir	Taty	Patricia	Phelipe	Taty	Marcelo	Patricia	José	
Matr. Dono da Matr.	OBZ	OBZ	João	À definir	Vladimir	Vladimir	À definir	Taty	Patricia	Phelipe	Taty	Marcelo	Patricia	José	
Pacote	Sub Pacote	Gestor do Pacote	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta	Meta
Administração	Segurança	Thiago	RS 399,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 399,1
	Análise	Thiago	RS 2.085,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 2.085,5
	Energia	Gabriel	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	À definir
Fábrica	Limpeza	Thiago	RS 570,4	RS 54,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 225,8	RS 850,7
	Mat. de Embalagem	Romeia	RS 2.340,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 2.340,4
	Paletes	Romeia	RS 1.286,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 1.286,0
	Armazenagem	Plínio	RS 3.140,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 3.140,6
Logística	Equip. de Mov. Int.	Gabriel	RS 876,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 876,3
	Frete Outbound	Plínio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 3.219,8	RS 3.219,8
	Frete Transferências	Plínio	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	RS 1.547,2	RS 1.547,2
Pessoal	Assistência Médica	Gorete	RS 741,4	RS 104,4	RS 112,3	RS 357,7	-	-	RS 39,2	-	RS 36,5	RS 23,5	-	RS 224,5	RS 1.639,5
	Refeitórios	Tássia	RS 737,7	RS 87,0	RS 84,5	RS 96,0	RS 18,0	-	RS 33,5	-	RS 23,3	-	-	RS 11,7	RS 727,7
	Ter. da Frota	Tássia	RS 286,1	RS 249,2	RS 444,6	RS 390,7	-	-	RS 412,7	RS 45,5	RS 77,8	RS 87,7	-	RS 137,3	RS 2.132,0
	Viagens e Estádias	Maira	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	À definir
Total Entidades			RS 12.099,5	RS 495,5	RS 641,3	RS 844,3	RS 18,0	-	RS 485,4	RS 45,5	RS 137,7	RS 111,2	-	RS 5.366,2	RS 20.244,7

Fonte: Elaborada pelo autor.

Por fim, a Empresa definiu a estratégia de implementação das iniciativas levantadas em nosso diagnóstico, conforme apresentado no cronograma apresentado na Figura 21, sendo esperado que os ganhos estimados possam ser realizados ainda no ano de realização deste estudo, ou seja, 2015.

Figura 21 - Cronograma de Implementação



Fonte: Elaborada pelo autor.

4.5 Resultados propostos e verificados

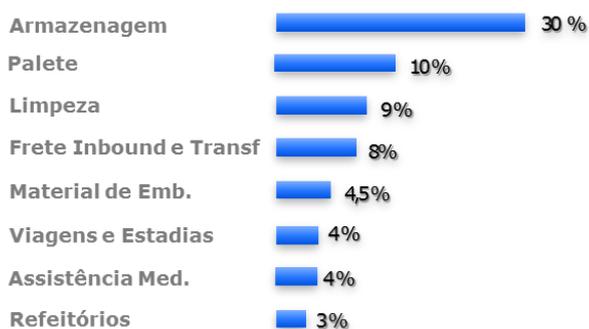
Conforme cada um dos sub-pacotes foram avaliados, no decorrer deste estudo de caso, examina-se que de modo geral as reduções de custos identificadas foram suportadas por três vetores de ação, sendo eles: redução no consumo de itens de despesa, renegociação de contratos existentes e revisão do modelo de operação atual.

Através dessas abordagens, foram realizados quatorze processos de cotação de preços e concorrência entre fornecedores, tendo sido contatadas, aproximadamente, quinhentos e oitenta empresas neste processo. Foram trabalhadas ainda quarenta e nove hipóteses de redução de custos, contando-se com um envolvimento de mais de 20% dos colaboradores da Empresa Alpha.

No que se refere ao impacto monetário dos trabalhos de revisão orçamentária com base em uma metodologia de Orçamento Base Zero, foram detectadas possibilidades de redução de custos de aproximadamente 6% do *baseline* definido para este estudo de caso, sem considerar quaisquer efeitos decorrentes da inflação existente entre os períodos analisados (2013) e de execução do processo de orçamentação, 2015. Vale ressaltar que a meta inicialmente esperada pela Administração da Empresa Alpha seria de apenas 2%.

Quanto aos números de pacotes que foram possíveis de avaliação nos trabalhos ora descritos, efetuou-se análises nas despesas contidas em apenas quatorze dos trinta e seis sub-pacotes de despesas delimitados a partir do *baseline*, sendo encontradas oportunidades de redução de custos em doze deles. A Figura 22 reapresenta os principais cortes de custos identificados por ordem de grandeza.

Figura 22 – Ranking das oito maiores oportunidades de corte de custos



Fonte: Elaborada pelo autor.

De acordo com os dados colacionados, é possível afirmar, ainda, que os resultados encontrados poderiam ser superiores caso tivessem sido obtidas todas as informações necessárias para se realizar a análise da totalidade dos sub-pacotes, demonstrando-se de forma clara as vantagens de implementação de um Orçamento Base Zero.

Um ponto que merece destaque, porém, refere-se ao acompanhamento da implementação das melhorias propostas e a comparação entre os resultados efetivamente obtidos e àquelas sugeridos. Esta atividade não foi possível de ser realizada em decorrência de limitações contratuais que impediram o relacionamento posterior com a empresa em estudo, e, deste modo, esse tipo de análise não foi incluída neste estudo de caso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto ao longo deste estudo de caso, a utilização de ferramentas de gestão é de extrema importância para que as empresas atuais se mantenham competitivas. Deste modo, a existência de uma ferramenta de apoio ao planejamento econômico-financeiro e, a melhoria de resultados, que esteja alinhada ao planejamento estratégico da organização se torna indispensável, sendo o orçamento uma ferramenta adequada a estas necessidades.

Foi com base neste racional que a fundamentação teórica desta pesquisa se iniciou com a apresentação do histórico e dos conceitos gerais relativos ao processo orçamentário, com o propósito de se apresentar a sua importância como uma ferramenta estratégica para o mundo empresarial, além de se considerarem os principais objetivos de uma gestão orçamentária.

Nesse contexto, ainda, foram apresentados os requisitos para a utilização de um processo orçamentário e o seu processo de implementação, sendo citadas as principais metodologias para a elaboração de um orçamento empresarial, atualmente, utilizadas pelas organizações.

Entre as metodologias inicialmente demonstradas, este trabalho se aprofundou no Orçamento Base Zero, tendo em vista o fato de esta ter sido a metodologia de implementação orçamentária escolhida pela empresa foco deste estudo de caso. Trata-se de um processo orçamentário que rompe com ineficiências do passado ao se partir de uma base zerada, ou seja, sem levar em consideração os exercícios anteriores.

Nessa conjuntura, abordou-se desde a sua origem e as suas características, passando pelos processos de definição e priorização de suas principais partes integrantes (os pacotes de decisão), a sua metodologia de implementação e o seu acompanhamento, até os seus principais benefícios e as suas desvantagens.

Notadamente, este estudo de caso focou-se na aplicação desse modelo no âmbito das operações da Empresa Alpha, uma companhia do ramo de alimentação animal, com foco em cães e gatos, presente no Brasil, desde 1990. Com a utilização do OBZ, a Alpha buscou implementar um modelo orçamentário reconhecido no mercado, obter reduções de gastos de na ordem de 2% da base de despesas delineadas como escopo do projeto, e definir os objetivos orçamentários para o exercício de 2015.

Certifica-se que, foi possível alcançar consideráveis economias através de três vetores principais de ação: redução no consumo de itens de despesa; renegociação de contratos existentes; e revisão do modelo de operação atual. Esses ganhos foram possibilitados através da análise de diversos pacotes de decisão, por intermédio de quarenta e nove hipóteses de

redução de custos, e contou com o envolvimento de mais de 20% dos colaboradores da empresa Alpha.

Conseguiu-se, portanto, alcançar o objetivo geral deste trabalho, comprovando-se a eficácia do Orçamento Base Zero como uma relevante ferramenta de gestão estratégica e de redução de custos. A identificação desta importância e dos benefícios foi viabilizada pelo estudo de caso, utilizado como instrumento metodológico de pesquisa.

Como recomendações para trabalhos futuros e, tendo em vista o não esgotamento da temática em pauta, espera-se que esta monografia possa contribuir para o estímulo de novos estudos sobre o Orçamento Base Zero, empregando-se, de forma eficaz, a sua utilização no mundo empresarial. Sugere-se que os próximos trabalhos realizem acompanhamentos posteriores dos resultados obtidos com a análise inicial dos pacotes de decisão, e aquelas atitudes efetivamente tomadas pela administração da empresa ao longo do período orçado. Recomenda-se, ainda, que se obtenha um retorno dos funcionários envolvidos quanto a sua percepção do processo de implementação e acompanhamento do novo modelo orçamentário, visando corroborar as afirmativas da literatura quanto aos benefícios e desvantagens do OBZ.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.
- BEUREN, M. I. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, out./dez. 2007. p. 37-59.
- CARVALHO, P. T. **O uso do orçamento matricial como uma ferramenta para o planejamento econômico-financeiro e para a melhoria de resultados**. 2006. (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.
- CORDEIRO FILHO, J. B. **Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao *Advanced Budgeting***. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos. 2007, João Pessoa. **Anais:...** João Pessoa: [s.n.], 2007.
- DELOITTE. ***Planning in a Changing World***: rethinking planning, budgeting, and forecasting. Bruxelas: Creative Studio, 2012.
- _____. ***Integrated performance management: plan, budget, forecast***. [S.l.]: [s.n.], 2014.
- _____. **A jornada do CFO: o papel do líder de finanças na crise**. São Paulo: Aquarela, 2016.
- _____. **Sucesso em meio a incertezas: práticas e tendências em redução estratégica de custos na América Latina**. [S.l.]: [s.n.], 2016.
- FARIA, A. C. et al. Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: [s.n.], 2010.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- KAVANAGH, S. Zero-base Budgeting: Modern Experiences and Current Perspectives. **Government Finance Review**, Chicago, p. 8-14, apr. 2012.
- LEITE, R. M. *et al.* Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de contabilidade e finanças**, São Paulo, p. 56-72, maio./ago. 2008.
- LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARKETLINE. Brazil Pet Care. **Executive Summary**. [S.l.], p. 2, 2015. (MLIP1730-0003).

- MERCHANT, K. A. O modelo do sistema de orçamento corporativo: Influências no comportamento e no desempenho gerencial. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 104-121, 2007.
- MIGUEL, A. M.; SILVEIRA, F. E. B. **Implementação de um plano de Orçamento Base Zero x Orçamento Matricial**. São Carlos: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2010.
- OLIVEIRA, A. M. **Estudo sobre a transição de modelos orçamentários**: a aplicabilidade do Orçamento Base Zero e Orçamento Participativo. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2007.
- OLIVEIRA, D. P. R. D. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. São Paulo: Atlas, 2013.
- SÁ, C. A.; MORAES, J. R. **O Orçamento Estratégico**: uma visão empresarial. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- SANTOS, G. V. Análise do impacto do orçamento base zero como fator de geração de competitividade em uma empresa do setor de office supplies no Estado de São Paulo. **Revista Gestão & Tecnologia**, São Leopoldo, p. 272-286, set./dez. 2015.
- SANVICENTE, A. Z.; SANTOS, C. D. C. **Orçamento na administração de empresas**: Planejamento e control. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SHIM, J. K.; SIEGEL, J. G. **Budgeting Basics & Beyond**. 2. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005.
- SOUZA, P. R. P. de.; BARBALHO, C. R.; LIMA, P. N. R. de. **Orçamento base zero como instrumento de gestão**. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. **Anais...** Belo Horizonte: [s.n.], 2010.
- PADOVEZE, C. L. **Planejamento orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- PYHRR, P. A. **Orçamento Base Zero**: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas. Rio de Janeiro: Interciência, 1981.
- PLANEJAMENTO E CONTROLADORIA. Definindo a metodologia de gestão orçamentária ideal para a sua empresa. 8 metodologias e práticas orçamentárias para a sua empresa não errar na hora da escolha. **TREASY**, 2017. Disponível em: <<http://materiais.treasy.com.br/ebook-definindo-a-metodologia-de-gestao-orcamentaria-ideal-para-sua-empresa>>. Acesso em: 14 maio. 2017.
- TUNG, N. H. **Orçamento empresarial no Brasil**: para empresas industriais e comerciais. 3. ed. São Paulo: Universidade-Empresa, 1983.
- WANZUIT, D. R. D. **Proposta de uma sistemática de apoio a implementação do orçamento matricial**: o caso de uma indústria de alimentos. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2009.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.