

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

BRUNO VIEIRA DO VALE

**ABORDAGEM TEORICA-PRÁTICA DA APLICAÇÃO DO
ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ) EM UMA EMPRESA DO RAMO
ALIMENTICIO.**

FORTALEZA
2013

BRUNO VIEIRA DO VALE

**ABORDAGEM TEORICA-PRÁTICA DA APLICAÇÃO DO
ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ) EM UMA EMPRESA DO RAMO
ALIMENTICIO.**

Artigo apresentado à Faculdade de Economia,
Administração, Atuária, Contabilidade e
Secretariado Executivo, como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Danielle Augusto Perez

FORTALEZA
2013

RESUMO

No contexto econômico atual, onde a concorrência entre as empresas está cada vez mais acirrada e exige uma maior eficiência na gestão financeira, não pode haver indecisão sobre como administrar os recursos disponíveis na empresa. As empresas são obrigadas a fazer mais com menos recursos, portanto, necessitam de ferramentas de planejamento e controle de suas atividades para assegurar a consecução dos seus objetivos. O Orçamento Base Zero surge como um instrumento orçamentário com a função de auxiliar as empresas no processo de elaboração e execução do orçamento empresarial. Neste contexto, o problema que norteia este estudo é quais as abordagens teoria prática da aplicação do Orçamento Base Zero (OBZ) em empresas do ramo alimentício? Assim, o presente artigo tem como objetivo analisar a utilização do Orçamento Base Zero a partir de um comparativo teórico-prático, buscando verificar se na utilização do OBZ é perceptível as principais vantagens e limitações descritas na teoria, através da análise de referências, bibliografias e entrevistas com gestores e profissionais diretamente relacionados ao OBZ. A metodologia utilizada foi análise de conteúdo a partir de entrevistas semiestruturadas realizada na empresa estudada. Ao final do estudo de caso pode-se concluir que apesar da companhia não utilizar o Orçamento Base Zero de acordo com a teoria a organização considera os resultados da ferramenta essencial para a redução e controle das despesas fixas.

Palavras Chaves: Orçamento, Orçamento Base Zero, Redução de despesas.

ABSTRACT

In the current economic context, where competition between firms is increasingly fierce and requires greater efficiency in financial management, there can be no indecision about how to manage the available resources in the company. Companies are forced to do more with less, so they require planning and control tools of their activities to ensure the achievement of its objectives. The zero-based budgeting appears as a budgetary tool with the function to assist companies in developing and implementing the corporate budget process. In this context the question that guides this study is that the theory approaches the practical application of zero based budgeting (ZBB) in food companies? Thus, this article aims to analyze the use of zero based budgeting from a comparative theoretical and practical, seeking to verify if the use of ZBB is noticeable the main advantages and limitations described in theory by analyzing references bibliographies and interviews with managers and professionals directly related to ZBB. The methodology used was content analysis from semi-structured interviews conducted in the company studied. At the end of the case study it can be concluded that although the company does not use the Zero Base Budget in accordance with the theory the organization considers the results of the essential tool for the reduction and control of fixed costs.

Keywords: Budget, Zero Based Budgeting, Retrenchment.

1 INTRODUÇÃO

A indústria de alimentos tem uma função importante na economia do Brasil e do mundo. O processo de globalização acirrou a concorrência e fez com que as empresas se preocupassem não só com o mercado interno, mas também com o externo. Em virtude disto, tem ocorrido o aumento de aquisições e fusões de empresas em diferentes países, cujo resultado é o domínio do mercado global.

Diante deste cenário é imprescindível a adoção de uma estratégia eficiente para garantir a sobrevivência da empresa. Neste sentido, Almeida e Fischmann (1991, p. 25) comentam que:

Através da análise dos ambientes internos e externos da organização a mesma cria consciência de suas oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos para o cumprimento de sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos, este é em síntese o conceito de Planejamento Estratégico.

Neste contexto, surge à necessidade da elaboração do orçamento empresarial, como um dos mecanismos utilizados para assegurar o sucesso da implementação da estratégia, porque os objetivos e metas propostos no Planejamento Estratégico devem ser traduzidos no orçamento de curto prazo da organização. Segundo Lunkes (2007, p.14), o orçamento é: “a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período.” O OBZ é um instrumento de controle gerencial e estratégico que faz parte do orçamento da entidade por meio do planejamento estratégico.

Dentre os vários problemas identificados no orçamento, principalmente com relação as despesas, o OBZ surgiu para tentar solucionar a questão das despesas fixas. E por isso, esta ferramenta é relevante para a administração de qualquer empresa.

Diante das metodologias orçamentárias existentes, nesse estudo será abordado o Orçamento Base Zero (OBZ).

Segundo Pyhrr (1981), o surgimento do Orçamento Base Zero deve-se a três problemas comuns no orçamento das empresas, como por exemplo, não terem sido estabelecidos alguns objetivos e metas, ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa, não eram realizadas à luz do valor final orçado; algumas decisões operacionais que afetam as quantias necessárias não tinham sido tomadas; e as quantias do orçamento não eram estritamente alocadas de acordo com as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho.

O OBZ é uma ferramenta orçamentária que exige que se deixe de lado todos os dados históricos das despesas da organização para que, a partir de então, seja feita uma análise de toda e qualquer despesa futura, o que possibilita a elaboração de uma nova justificativa para a necessidade real. Desta forma, procura-se reduzir a probabilidade de se perpetuarem os erros constatados do passado.

O Orçamento Base Zero difere-se de outras ferramentas orçamentárias por não considerar o histórico de gastos da empresa, do ano anterior, rejeita a visão tradicional do orçamento. Essa ferramenta faz uma previsão futura, possibilitando que o orçamento seja repensado, partindo do zero, contando com o mínimo de recursos que a empresa precisa para manter suas atividades. Considerando o OBZ como uma ferramenta ainda pouco utilizada pelas empresas, este trabalho tem como intuito responder ao seguinte questionamento: Quais as abordagens teoria prática da aplicação do Orçamento Base Zero (OBZ) em empresas do ramo alimentício?

Assim, o presente artigo tem como objetivo geral analisar as abordagens teoria prática da aplicação do (OBZ) em empresa do ramo alimentício. E os objetivos específicos consistem em: identificar as vantagens e as limitações na aplicação da prática do OBZ; analisar os resultados obtidos na empresa estudada e averiguar a contribuição do OBZ como instrumento para alcançar a redução de despesas.

Utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica em conjunto com um estudo de caso, abordando-se o método dedutivo, onde se busca inicialmente na literatura o embasamento teórico necessário ao assunto e em seguida percebe-se na prática como de fato ocorre, podendo-se então, fazer uma comparação entre a teoria e a prática.

O artigo está estruturado em cinco seções. Esta primeira trata da introdução do trabalho, seguida da segunda que trata sobre o suporte teórico sobre planejamento, orçamento e Orçamento Base Zero nesta seção será apresentada as vantagens e limitações do OBZ, incluindo as definições, características e desdobramentos. A terceira seção apresenta a metodologia utilizada para realização deste estudo de caso. Nas duas seções seguintes são apresentados os resultados na pesquisa de acordo com o objetivo geral e as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Com o intuito de fundamentar tecnicamente o estudo, faz-se a revisão da literatura acerca do planejamento estratégico, orçamento e Orçamento Base Zero, cabe ressaltar que para o adequado entendimento do processo orçamentário convém conhecer preliminarmente o planejamento, do qual derivam as metas orçamentárias.

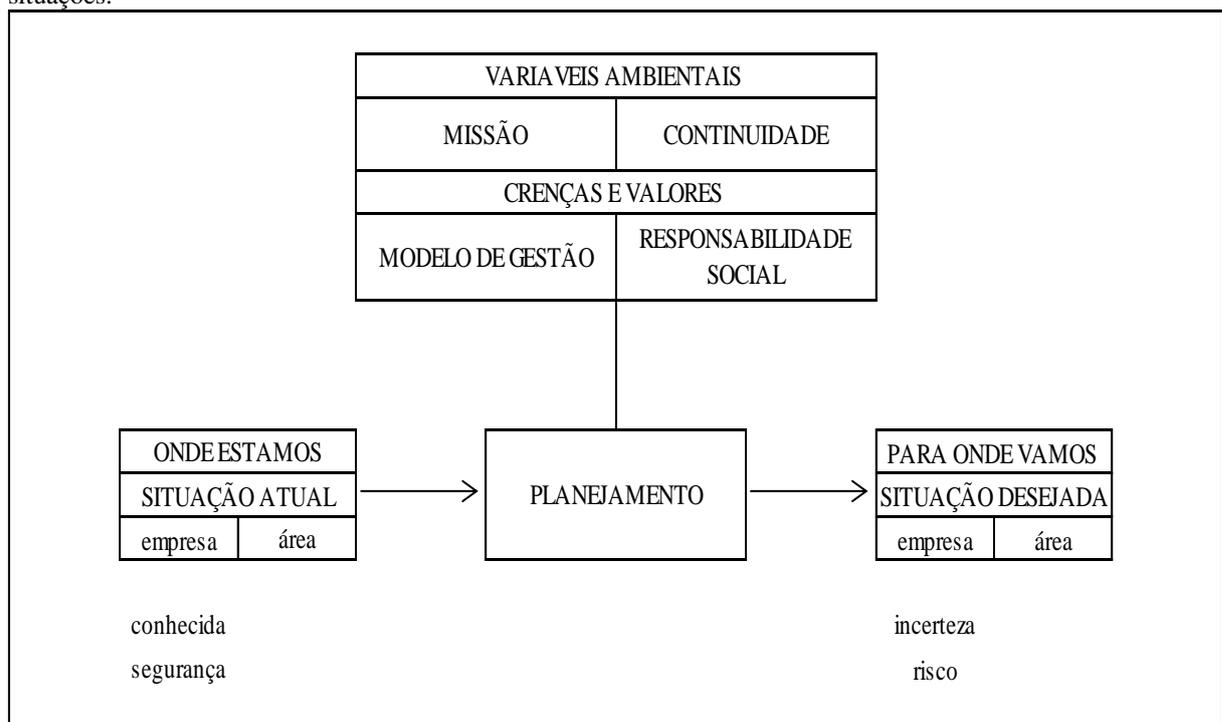
2.1 PLANEJAMENTO

Identificando os aspectos internos e externos, a empresa deflagra o processo de planejamento. A atividade de planejar é complexa, funciona através de um processo contínuo de pensamento sobre o futuro, de estudos futuros desejados e a avaliação de cursos de ação alternativos a serem seguidos para que tais estudos sejam alcançados (OLIVEIRA, 1999).

O planejamento deve ser visto como um processo contínuo que levará os gestores a indagações sobre o que fazer, como, quando, quanto, para quem e onde. Esses questionamentos vão promover o estabelecimento de formas para se atingirem os objetivos empresariais.

Segundo Mosimann e Fish (2009), a Figura 1 ilustra o planejamento em um sentido amplo, como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados.

Figura 1: Planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre duas situações.



Fonte: Mosimann e Fish (2009)

De acordo com a Figura 1, a entidade que tem por finalidade atender as demandas do mercado deve evitar manter-se estagnada, ou seja, sempre na mesma situação, diante disto o planejamento representa um instrumento pelo qual a empresa poderá sair da situação atual para a situação desejada, e isso depende das variáveis ambientais no qual fazem parte dela a definição da missão, assim como as crenças e valores da empresa para que possa elaborar seu modelo de gestão e identificar suas responsabilidades sociais.

Conforme Mosimann e Fish (2009) o planejamento pode ser classificado em três tipos: planejamento estratégico, cujo desenvolvimento, situa-se na alta administração da empresa; planejamento tático, que normalmente está a cargo dos gestores intermediários e o planejamento operacional, vinculado à execução de tarefas.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2008, p. 39) conceituam planejamento estratégico como “conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.” Portanto, é necessário definir a estratégia da empresa, formular sua missão visão e objetivos para identificar em qual mercado irá competir.

Em uma empresa, a estratégia está relacionada a arte de otimizar os recursos disponíveis buscando sempre minimizar os problemas e maximizar as oportunidades, levando em consideração os fatores internos e externos da organização, ou seja, sua interação com o meio ambiente.

Segundo Oliveira (1999, p. 177), a estratégia é definida como “caminho, ou maneira, ou ação formulada e adequada para alcançar preferencialmente, de maneira diferenciada, os desafios e objetivos estabelecidos, no melhor posicionamento da empresa perante o ambiente”. Pode-se perceber que é por meio da estratégia que a empresa atinge seus objetivos.

Determinados elementos são fundamentais para o delineamento das estratégias. A perspectiva em que esta é construída leva em consideração uma análise de fatos do passado, do presente e qual a expectativa de futuro. O planejamento, para construção deste futuro, leva em conta aspectos internos como pontos fracos, pontos neutros, pontos fortes e os aspectos do ambiente no qual a empresa está inserida, tais como oportunidades e ameaças. É através da análise e correlação destes elementos que será traçado o caminho voltado para os futuros objetivos e desafios (OLIVEIRA, 1999).

O planejamento estratégico é definido para um período longo de tempo, frequentemente de cinco ou mais anos. Ele normalmente traz poucas informações quantitativas, portanto, utiliza pouca informação da contabilidade. O planejamento estratégico (1) decide para onde a empresa vai; (2) avalia o ambiente dentro do qual ela operará; e (3) desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido.

Segundo Catelli *et al* (2001, p. 352), a etapa de planejamento estratégico é: “o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades e ameaças são identificadas.” Portanto, o planejamento estratégico proporciona às empresas uma visão de futuro para que seja possível anteciper-se as mudanças de mercado.

O planejamento tático proporciona aos gestores objetivos quantitativos mensuráveis. Normalmente, os planos intermediários são objetivos na forma de relações financeiras que serão alcançadas algum dia durante os próximos três a cinco anos. Para Catelli *et al*. (2001, p. 352), “o produto obtido é um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional, que consiste em formular vários planos operacionais alternativos e optar por um.”

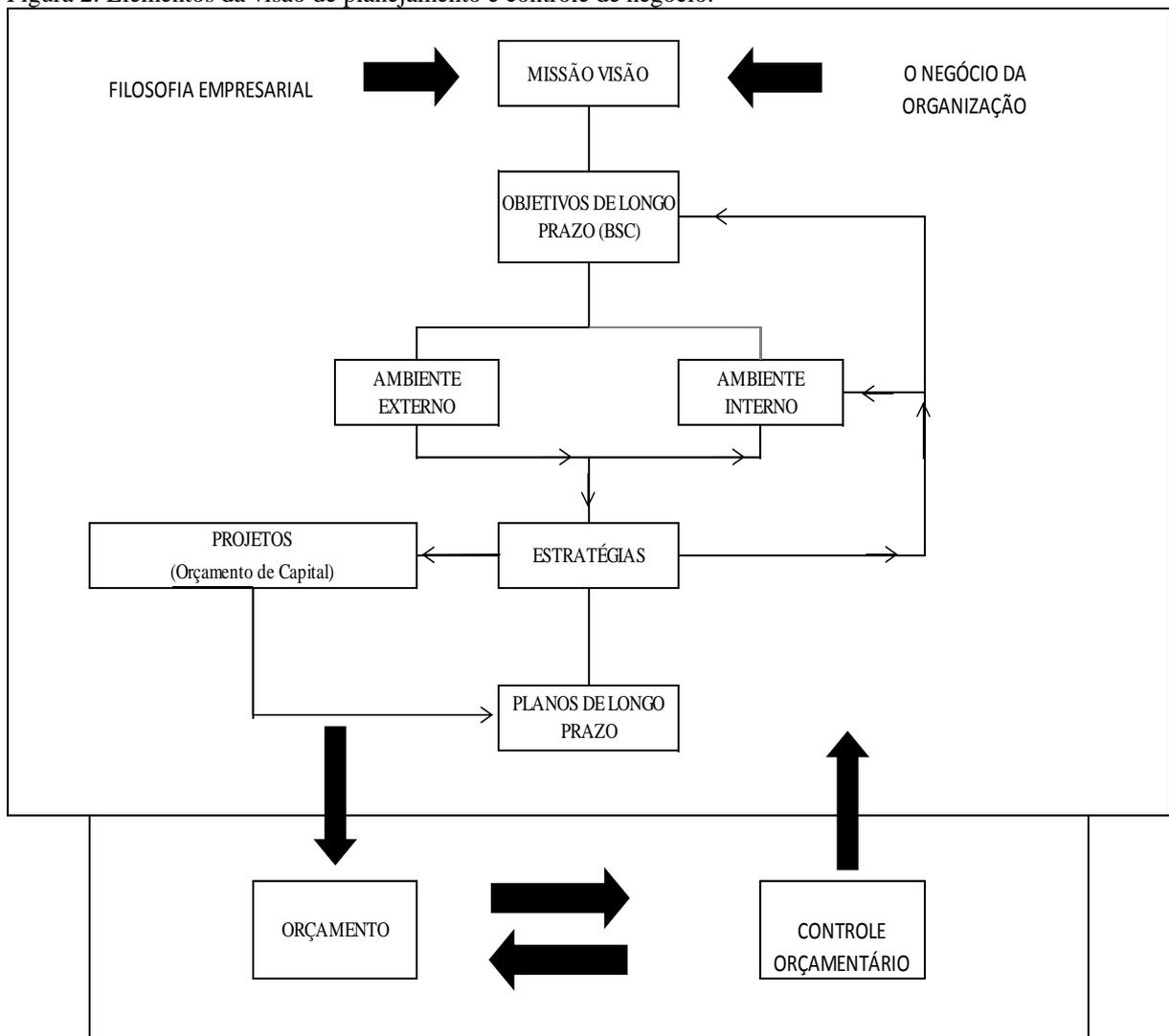
Enquanto os planos táticos provêm de objetivos mensuráveis para a empresa, eles não indicam como devem ser administradas as operações. Esta é a função do planejamento operacional. O planejamento operacional é um plano detalhado para as operações. Mosimann e Fisch (2009, p. 49) enfatiza que:

O planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas. Da mesma forma, como no planejamento estratégico, a missão, as crenças, os valores, o modelo de gestão e a responsabilidade social da empresa fazem parte de *input* do planejamento operacional informações a respeito da situação atual, objetivo que se quer atingir (situação desejada) e mais diretrizes estratégicas, resultantes do planejamento estratégico, também perfazem as entradas do sistema de planejamento operacional.

O planejamento estratégico, tático e operacional são formalizados através da integração entre os sistemas, ferramentas e técnicas, como o orçamento, que permite a execução e o controle das estratégias e operações.

De acordo com Frezatti (2007), a Figura 2 representa os elementos constantes do planejamento estratégico de uma entidade da concepção os fatores que estabelecem a missão e a visão até o controle orçamentário e como esses elementos se relacionam em uma entidade empresarial.

Figura 2: Elementos da visão de planejamento e controle de negócio.



Fonte: adaptado de Frezatti (2007)

Na Figura 2 são apresentados os elementos de planejamento e controle do negócio, onde a filosofia empresarial e o negócio da organização convergem para a missão e visão da entidade, para em seguida estabelecer os objetivos de longo prazo, que devem estar ligados

aos ambientes externo e interno. O cenário descrito acima permitirá a elaboração de uma estratégia adequada para alcançar os objetivos traçados. Logo, o orçamento surge como uma ferramenta de gestão e controle para a execução da estratégia.

2.2 ORÇAMENTO

O orçamento é a manifestação de um plano de ação da administração para determinado período. A empresa precisa se antecipar aos seus concorrentes e também as necessidades de seus clientes e consumidores, direcionando seus recursos de maneira eficiente e eficaz. Frezatti (2007, p. 46) explica que:

O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação de desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

Orçamento é a expressão formal de planos de curto prazo (um ano), com base nas estruturas empresariais existentes e/ou já programadas. Decorre dos planos operacionais, na parte que é relativa ao próximo exercício contábil, ou seja, a programação operacional. O orçamento obedece rigidamente à estrutura informacional contábil, seja de plano de contas, seja de departamentalização. As peças orçamentárias devem ser elaboradas para cada gestor do menor nível de decisão da empresa, em que há custos ou receitas controláveis por esses gestores. (PADOVEZE, 2010)

O orçamento empresarial tem como finalidade primordial elaborar uma projeção daquilo que se espera que aconteça na empresa mediante as tomadas de decisões financeiras e operacionais e também realizar um levantamento prévio da futura situação econômico-financeira da empresa para que a organização possa reunir condições favoráveis para prever os custos antes que eles ocorram e definir os recursos para a obtenção dos resultados esperados. Sem a implantação desse instrumento, possivelmente a empresa fique no “terreno do imprevisto”, dificultando a mensuração de desempenho e a definição das previsões e a volatilidade do futuro.

Conforme Padoveze e Taranto (2009, p. 33), “o importante é ter em mente que a adoção de determinado tipo e conceito de orçamento está totalmente ligada ao modelo de gestão da empresa e à cultura orçamentária desenvolvida internamente”.

O orçamento é um ato de previsão da gestão de determinado exercício. É uma ferramenta ou peça importante na gestão administrativa. Diferente do Balanço Patrimonial ou da Demonstração de Resultado do Exercício não representa fatos já ocorridos e levantados, mas sim uma previsão do que pode ocorrer nos exercícios futuros decorrentes de um plano de ação administrativo.

De acordo com Lunkes (2007), os processos orçamentários estão divididos em seis fases:

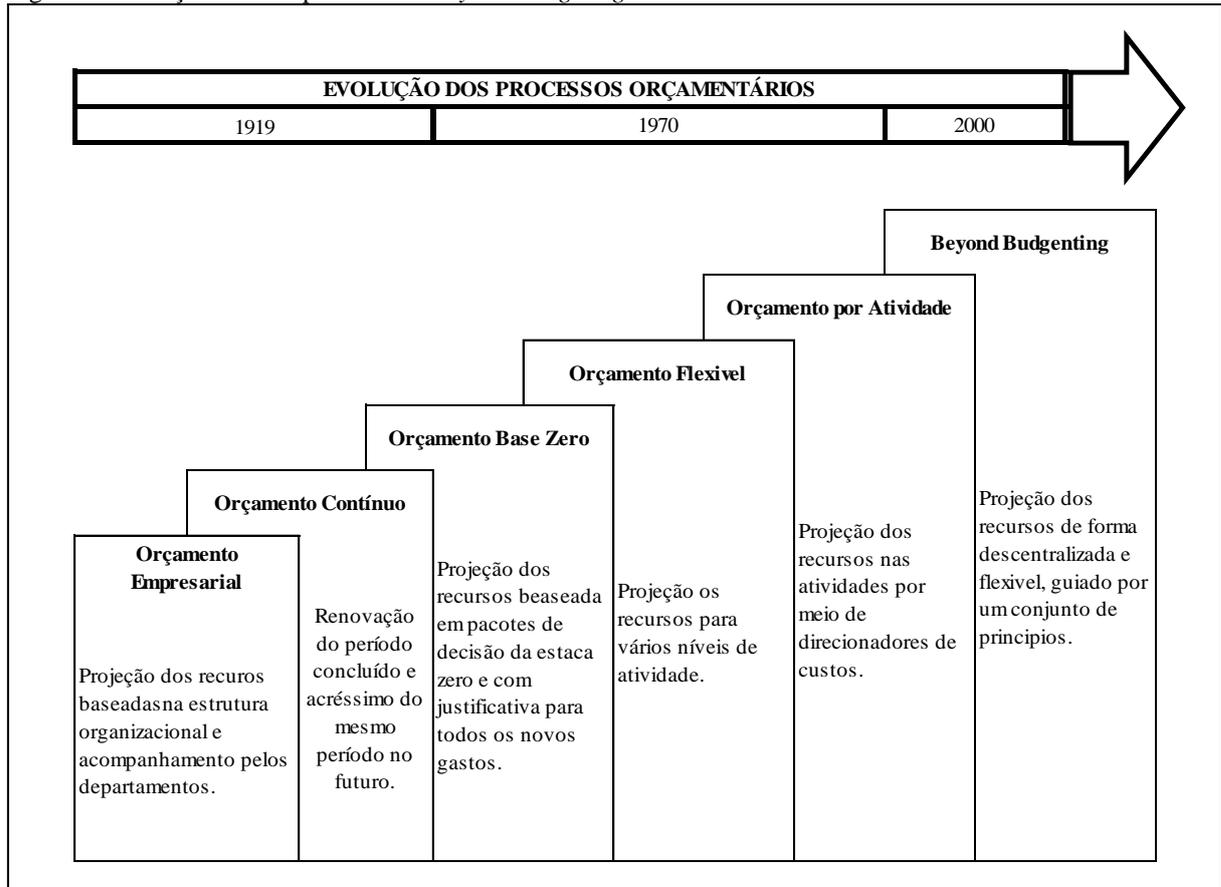
Na primeira fase do orçamento predominou o orçamento empresarial com a projeção de recursos baseado na estrutura organizacional. A segunda fase privilegiou o orçamento contínuo que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte. O passo seguinte foi o surgimento do orçamento base zero com a projeção dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando da estaca zero e a necessidade de justificar os gastos. A quarta etapa apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividades. Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado por atividades, com projeções dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para estimar e

controlar a carga de trabalho e recursos. Por fim, o *beyond budgeting* utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho.

Desde de sua primeira utilização, o orçamento vem passando por constantes evoluções que visam adaptá-lo as tendências de gestão, pois percebe-se que alguns aspectos orçamentários comentados acima não se aplicam a todos os orçamentos.

Para melhor compreensão da evolução do orçamento, a Figura 3 apresenta a descrição dos processos orçamentários, conforme Lunkes (2007).

Figura 3: Do orçamento empresarial ao *beyond budgeting*



Fonte: Lunkes (2007)

A literatura vem demonstrando que o orçamento tem sido utilizado para controlar o uso dos recursos disponíveis a fim de avaliar o desempenho de suas atividades, para auxiliar no processo decisório e implementar os planos estratégicos. Também mostram que a elaboração do orçamento pode trazer benefícios para as organizações quando acontece de forma participativa e responsável, sendo esse orientado por objetivos, controlado e monitorado com eficácia.

2.3 ORÇAMENTO BASE ZERO

O Orçamento Base Zero (OBZ) é uma técnica de elaboração orçamentária criado por Peter A. Pyhrr, em meados da década de 70 durante um ambiente inflacionário, tendo como prioridade os retornos esperados sobre o investimento. Esta metodologia foi implantada inicialmente no setor privado, na empresa *Texas Instruments*, Estados Unidos, no ano de 1970, num primeiro momento apenas na divisão de Assessoria e Pesquisa. Posteriormente foi implantado no setor público, no Estado da Geórgia, Estados Unidos em 1973.

O OBZ pertence a vertente que prega maior rigidez possível no processo de planejamento e de controle orçamentário, foi criado em contraposição ao orçamento de tendências, ou seja, começar com o orçamento do ano anterior, que é adicionado ou subtraído para refletir mudanças na conjuntura do ano seguinte.

De acordo com Carvalho (2002 *apud* Lunkes 2007, p. 87), as principais características e objetivos do OBZ são:

- a. analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”;
- b. focalizar objetivos e metas das unidades de negócio, cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- c. assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio;
- d. aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- e. desenvolver a forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas; e
- f. fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

A partir das características do OBZ pode dizer que sua elaboração exige que o gestor justifique cada despesas orçada detalhadamente, ou seja, cada gestor deve informar a finalidade, alternativas, fazer uma análise de custo e principalmente, informar quais as consequências da não execução dessa despesa.

Para Pyhrr (1981), o OBZ se constitui como uma técnica utilizada para a elaboração do planejamento tático e operacional que exige de cada administrador, justificativas detalhadas dos recursos solicitados. Com esta ferramenta o orçamento da empresa parte do ponto zero, sem considerar o orçamento realizado no ano anterior, cada recurso solicitado é analisado de forma sistemática considerando a ordem de importância dos mesmos.

Diante do exposto, percebe-se que o OBZ contribui para a gestão e controle orçamentário, pois os gastos desse tipo de orçamento são realizados por meio de pacotes de decisões que devem ser definidos conforme critérios previamente fixados.

Ainda conforme Pyhrr (1981), o OBZ exige que os gestores identifiquem diferentes níveis de esforços para execução de cada atividade. Um nível mínimo de despesa normal equivale a 75% do nível atual, ou seja, cada gestor deve avaliar um nível de despesas mais baixo que seu nível atual de operação. Evidentemente que também devem ser identificados outros níveis de esforço (acima de 75%) para execução de cada atividade com seus respectivos custos e benefícios. Este acompanhamento dá a possibilidade para a administração eliminar uma atividade ou aperfeiçoar a escolha entre os diversos níveis de esforços.

Com isso, verifica-se que o tipo de orçamento em estudo exige dos gestores maior esforço no gerenciamento das despesas, pois a redução de despesas faz parte do processo contínuo do OBZ.

De acordo com Hansen e Mowen (2001), na metodologia do Orçamento Base Zero o ônus da prova recai sobre cada gestor para justificar por que o dinheiro deveria ser gasto na atividade. O OBZ exige análises extensivas e em profundidade. Define a sua abordagem como onerosa e demorada, além disto, esclarece que um compromisso razoável com relação ao OBZ é utilizar a metodologia a cada três ou cinco anos de forma a eliminar o desperdício e a ineficiência.

Contudo, é importante abordar que o OBZ deve ser aplicado em um determinado período de tempo e os gestores devem identificar em qual momento o custo-benefício desta ferramenta deixa de ser positivo, pois sua principal finalidade é evitar desperdícios e ineficiência.

Para o correto desenvolvimento do OBZ, de forma que ele assegure os benefícios estabelecidos na teoria são estabelecidas sete etapas. Levando em consideração a burocracia

do mesmo todas as etapas e sua ordem cronológica devem ser obedecidas. Segundo Lunkes (2007) as etapas necessárias são demonstradas no Quadro 1.

Quadro 1: As sete etapas para elaboração do OBZ

ETAPAS	DETALHAMENTO DAS ATIVIDADES
1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades	Antes de elaborar as metas das unidades, é necessário elaborar o planejamento estratégico, definir diretrizes, premissas e padrões gerais, abrangendo os indicadores de desempenho.
2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão	Análise e a descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão.
3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade	A partir de metas macroorçamentárias é definida previamente a matriz de reposabilidade de cada pacote de decisão e de cada conta variável base zero (VBZ) e núcleo base zero (NBZ). O responsável por cada pacote de decisão realiza sua consolidação e o defende frente o gestor da OBZ. Ele é responsável pela aprovação e pelo controle dos gastos da referida unidade de responsabilidade. Já o gestor da OBZ é responsável pelo gerenciamento e controle global do orçamento da unidade.
4ª Etapa: Elaboração das PBZs, NBZs e VBZs	Os pacotes de decisão são divididos em variáveis base zero. A empresa deverá usar, de preferência, as mesmas contas do plano de contas ou qualquer outro critério. Cada VBZ possui um responsável pela sua elaboração, monitoramento e controle. Qualquer gasto realizado na unidade deve ter aprovação do dono da VBZ.
5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão	Os gestores dos pacotes revisam e submetem os orçamentos para verificar sua consistência com as metas, objetivos estratégicos e limite de gastos.
6ª Etapa: Aplicação dos recursos	A autorização dos recursos também deve ser responsabilidade do dono da VBZ, assim ele controla a necessidade de materiais, sua compra e autoriza o pagamento.
7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ	Para melhor acompanhamento, sugere-se a criação de uma agenda mensal de acompanhamento para o gestor do OBZ, com dias específicos e datas cuidadosamente agendadas, levando em conta o fechamento do mês anterior e início do mês seguinte. O calendário de acompanhamento do orçamento é importante para verificar o planejado <i>versus</i> realizado. As empresas geralmente impõem certas regras ou critérios de correção para os donos de VBZs.

Fonte: Adaptado de Lunkes (2007)

No cumprimento das sete etapas o gestor deve analisar os pressupostos e as estimativas do orçamento para indicar as causas dos desvios e como poderia modificá-lo para alcançar os objetivos. O gestor também deve apresentar planos de recuperação dos recursos desperdiçados e possíveis soluções para diminuir os problemas.

O OBZ é comumente utilizado nas entidades por suas vantagens, comparado com orçamento contínuo, pois esse faz uso das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos, ou seja, perpetua ineficiências do passado.

As vantagens ou pontos positivos apresentados por alguns autores demonstram a importância do OBZ para as empresas. Essas vantagens proporcionam aos gestores uma maior segurança na administração do orçamento empresarial, pois auxiliam em processos como o fornecimento de informações de qualidade para que os administradores possam tomar decisões. No Quadro 2, conforme Padoveze e Taranto (2009) estão relacionados os principais pontos positivos e benefícios do OBZ:

Quadro 2: Pontos positivos e benefícios do Orçamento Base Zero

Proporcionar significativa economia no orçamento.
Gera muitas informações de qualidade para os administradores em todos os níveis da empresa.
Melhora a qualidade da tomada de decisões políticas e administrativas.
Ampliar o número de participantes do processo orçamentário.
Favorecer o aumento da comunicação entre as diversas áreas da empresa.
Identificar programas e atividades importantes, bem como seus custos.
Permitir que vários programas da organização sejam comparados, os programas novos competem igualmente com os antigos no que concerne à obtenção de recursos.
Identificar e eliminar programas inativos, obsoletos ou ineficientes.
Eliminar ou reduzir atividades paralelas ou redundantes, dessa maneira, possibilita a redistribuição ou a dispensa de pessoal que tenha pouco serviço.

Fonte: Adaptado Padoveze e Taranto (2009)

Esses pontos positivos do OBZ proporcionarão às empresas a elaboração e execução do orçamento sem desperdícios.

Pyhrr (1981, p. 32) também aponta as principais vantagens do OBZ:

- Fornece informações detalhadas relativas ao dinheiro necessário para se realizar os fins desejados;
- Chama a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforço entre os departamentos;
- Concentra-se nas quantias necessárias para os programas, e não no aumento (ou diminuição) percentual em relação ao ano anterior;
- Especifica prioridades dentro dos departamentos, entre divisões e comparações entre diversas unidades da empresa, se houver;
- Permite a determinação, por uma auditoria de desempenho, se cada atividade ou operação teve o desempenho prometido; e
- Pode ser avaliado, também, o desempenho dos empregados e, com o envolvimento necessário dos gestores de todos os níveis da organização, incutir-lhes um maior senso de responsabilidade por seus orçamentos e pelas tarefas pelas quais se comprometeram para conseguir a aprovação de seus orçamentos.

Apesar de existirem todas essas vantagens, implantar o OBZ não é uma tarefa simples. Os problemas de implantação do OBZ são relatados na literatura. Lunkes (2007, p. 102) cita que:

A principal desvantagem do orçamento de base zero é o tempo de elaboração. Nesse sentido, o OBZ pode ser bastante burocrático, com muitos papéis e inúmeros controles. O OBZ leva muito mais tempo para ser elaborado do que os orçamentos tradicionais, em virtude de que os gastos devem ser justificados e aprovados. Esse tempo poderia ser gasto em atividades mais produtivas.

O OBZ não é uma ferramenta perfeita, logo apresenta limitações. As principais estão relacionadas no Quadro 3, conforme Padoveze e Taranto (2009):

Quadro 3: Principais limitações do Orçamento Base Zero

Necessidade de maior tempo e esforço para o preparo do orçamento.
Aumento considerável do volume de papel.
Análise de muitas informações no período curto de tempo.
Grande exigência de recursos humanos e materiais.
Dificuldade de compreensão de alguns conceitos básicos.
Resistência do pessoal de nível mais baixo, que tende a refutar mudanças e a defender a posição em que se encontram.
Dificuldade de começar todos os anos partindo do zero.
Aplicabilidade limitada à área de apoio e serviços.
Possibilidade de administradores prejudicados pelo conceito tentarem atrapalhar o processo.
Possibilidade de decisões erradas serem tomadas devido a objetivos ambíguos.

Fonte: Adaptado Padoveze e Taranto (2009)

Um dos questionamentos a respeito do Orçamento Base Zero diz respeito à sua efetividade ao longo do tempo. Seus critérios asseveram que os resultados são efetivos apenas no primeiro ano e que as revisões tornam-se mecânicas e com isto perde-se o objetivo do orçamento. Pyhrr (1981) afirma que, na crítica do primeiro ano de implantação do OBZ, cada organização deve avaliar se prossegue ou não com a metodologia.

A necessidade de modificar uma cultura existente é uma tarefa árdua que exige liderança firme e atuante que precisa ser considerada de caráter primordial pela alta administração, o esforço para implantar o OBZ é grande. Uma vez que pretende trabalhar com esta ferramenta são inevitáveis os sacrifícios para economizar e gastar somente o que é necessário para garantir a sobrevivência da empresa e acabar com ineficiências. A alta administração deve dar exemplo com a finalidade de gerar credibilidade a ferramenta. A relação custo benefício deve ser ponderada como fator importante para determinar a continuidade do Orçamento Base Zero.

3 METODOLOGIA

A pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa e exploratória, dado que busca “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito” (GIL, 2002). Ou seja, analisar profundamente o caso de uma empresa, visando verificar se na prática é utilizado os conceitos teóricos do Orçamento Base Zero.

Na concepção de Beuren (2012), a pesquisa exploratória ocorre quando não existe muito material sobre o tema a ser pesquisado. Nesse tipo de pesquisa busca-se conhecer com mais profundidade o assunto de modo a torná-lo mais claro.

Para Beuren (2012, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.”

Quanto aos meios de investigação, segundo Beuren (2012), esta pesquisa é um estudo de caso. Baseado na metodologia de estudo de caso, Yin (2010) afirma que será possível fazer

uma pesquisa mais profunda das características específicas do OBZ em uma empresa mesmo que não em sua totalidade.

Inicialmente foi realizada a revisão bibliográfica podendo esta ser observada na seção referencial teórico, auxiliando a realizar um embasamento teórico e determinar a linha a ser seguida. De acordo com Lakatos e Marconi (1995, p. 183) a pesquisa bibliográfica “não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras”.

Os dados a serem analisados foram obtidos através de entrevistas do tipo semiestruturada com três gestores de pacote, um analista de PCG (Planejamento e Controle de Gestão) que participou da implantação do OBZ, o contador da Companhia e o *Controller*. As entrevistas foram realizadas no período de 01 a 18 de novembro de 2013, na sede da empresa.

A entrevista semiestruturada permite interação e conhecimento da realidade dos informantes. Para alguns tipos de pesquisas qualitativas, a entrevista semiestruturada parece ser um dos principais instrumentos de coleta de dados de que o pesquisador dispõe. Neste sentido, a entrevista semiestruturada, ao mesmo tempo em que valoriza a presença do entrevistador, possibilita que o informante use toda sua criatividade e espontaneidade, valorizando mais a investigação. (BEUREN, 2012).

Dados coletados nas entrevistas conforme Quadro 4 visam responder se as vantagens e as limitações na utilização do OBZ relatados nas bibliografias que tratam do assunto, se confirmam na prática na empresa em estudo.

Quadro 4: Entrevista semiestruturada realizada para obtenção de dados

1. Foi possível perceber uma significativa economia das despesas após a implantação do Orçamento Base Zero (OBZ) na companhia?
2. Foi possível perceber que a partir da implantação do OBZ houve o aumento da comunicação entre as diversas áreas da empresa?
3. Foi possível perceber que o OBZ identifica e elimina programas inativos obsoletos ou ineficientes?
4. Na elaboração do OBZ é necessário maior tempo e esforço?
5. Existe dificuldade de compreensão dos conceitos básicos do OBZ?
6. Qual sua opinião sobre a dificuldade de começar o Orçamento todos os anos partindo do zero?
7. Como você avalia a contribuição do OBZ para redução de despesas?

Fonte: Elaborado pelo autor

A análise e interpretação dos dados foram realizadas através de análise de conteúdo. Conforme Martins (2008, p. 34), “Análise de conteúdo quase certamente fará parte do planejamento e desenvolvimento dos trabalhos de campo de um Estudo de Caso, pois auxiliará o pesquisador no processo de descrição e compreensão do material escrito coletado, pesquisa documental, bem como das falas dos sujeitos que compõem a estrutura do caso sob estudo.”

A metodologia utilizada neste trabalho foi baseada em Yin (2010), denominada “estudo de caso único”. O autor sugere a análise de três fatores para a escolha de tal metodologia: o tipo de problema a ser resolvido, o controle que o investigador possui sobre os acontecimentos e o grau de foco em eventos contemporâneos em contraste com eventos históricos. Na Concepção de Beuren (2012, p. 84), “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é

preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.”

A metodologia escolhida não é perfeita e como outras, possui limitações. As limitações detectadas neste trabalho são as seguintes: limitação da seleção dos entrevistados que, dada a impossibilidade de se entrevistar todos os envolvidos no processo, principalmente o presidente da companhia; a maior parte da análise da pesquisa depende da qualidade das entrevistas e da sinceridade e imparcialidades dos entrevistados; por se tratar de uma pesquisa qualitativa, não existe um processo fechado de sistematização, podendo impactar na interpretação das respostas. Diante disso, Yin (2010 p. 73) completa “uma potencial vulnerabilidade do projeto do estudo de caso único é que mais tarde o caso pode não vir a ser o caso considerado no início.”

4 ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi realizado em uma empresa do ramo alimentício no Estado do Ceará no Município de Fortaleza, a qual já faz uso do Orçamento Base Zero, possuindo, desta forma, respaldo prático para discorrer sobre as vantagens e limitações do OBZ sob uma abordagem teórica-prática

Antes da implantação do sistema de planejamento e controle com a técnica do OBZ na empresa, o orçamento era definido de acordo com ocorrência passadas levando em consideração os reajustes como inflação e não havia um controle efetivo dos custos e despesas.

4.1 O impacto da implantação do OBZ na redução de despesas

Das seis pessoas entrevistadas apenas uma não concorda que houve redução de despesa a partir da implantação do OBZ.

Segundo um dos entrevistados, algumas contas tiveram seus orçamentos incrementados em relação aos exercícios anteriores. Assim como algumas contas foram reduzidas devido ao fato de se perceber que através do OBZ existiam gastos desnecessários e excedentes. Observou-se que a implantação do OBZ trouxe oportunidades de redução de despesas com trocas de turno e processos de terceirização. Mudanças no escopo de contratos de prestadores de diversos serviços de mão de obra terceirizada também foram feitas.

Os demais entrevistados acreditam que houve significativa redução e que essa redução está atrelada a uma mudança cultural da companhia. Considerando a análise das respostas verificou-se que as despesas eram com base no passado. Com o OBZ houve uma crítica mais significativa, por exemplo, uma despesa orçada com base no histórico mais o Índice Geral de Preços (IGP), porém essa despesa já estava inflacionada. A partir da análise das despesas chegou-se a conclusão que as mesmas estavam elevadas.

Além da cobrança e da responsabilidade da presidência da empresa acima dos gestores, houve a necessidade do cumprimento do que foi estabelecido no orçamento. Qualquer alteração tinha que ter uma justificativa diretamente apresentada ao presidente da empresa. Então, houve maior engajamento das pessoas em busca de reduzir e controlar as diretrizes orçamentárias.

Nesse caso, pode-se entender que com os levantamentos necessários para elaboração do orçamento pode haver incremento em alguma despesa, mas no geral há uma redução significativa das mesmas, pois há o envolvimento de todos na busca do atingimento das metas estabelecidas pela empresa.

4.2 O impacto do OBZ no aumento da comunicação entre as diversas áreas da empresa

Segundo os seis entrevistados, o OBZ contribuiu significativamente para a comunicação entre as áreas devido a interação entre os donos de pacotes e os gestores de pacotes no acompanhamento dos gastos reportando-se diretamente a presidência.

De acordo com os aspectos apontados pelos entrevistados o OBZ gera um excelente fluxo de comunicação. Devido à necessidade de vigilância e controle. Há sistematicamente reuniões mensais com gestores e donos de pacotes. Nesta reunião é apresentada a evolução da execução do orçamento, de acordo com os estouros orçamentários e é averiguada a possibilidade de recuperar esses estouros.

Considerando também as respostas dos entrevistados, pode-se dizer que o OBZ estabelece uma sinergia entre as diversas áreas da empresa. Principalmente como é utilizado na empresa estudada, pois distribui a responsabilidade do orçamento entre os diretores da companhia, donos de pacotes e os gerentes responsáveis pela gestão do pacote. Importante abordar que os diretores são responsáveis pelo pacote que não é de sua área, não é ele que administra os custos fixos de operação ou as despesas operacionais. Logo, com essa responsabilidade cruzada há uma comunicação eficaz para garantir o controle orçamentário.

4.3 O OBZ como ferramenta para identificar e eliminar programas inativos, obsoletos ou ineficientes

Todos os entrevistados relataram que o OBZ possibilita uma maior visualização e controle das despesas sendo possível apontar quais sistemas não estão sendo utilizados pela empresa. Porque analisando as despesas é possível identificar o custo benefício dos sistemas utilizados pela companhia.

De acordo com as respostas conclui-se que o OBZ contribui para reduzir gastos supérfluos ou desnecessários, pois uma das vantagens da ferramenta é haver questionamento, o porquê da existência de determinada atividade ou departamento, dessa forma contribui para o atendimento de metas pré-estabelecidas.

4.4 Tempo e esforço necessário para elaboração do OBZ

Os entrevistados evidenciaram que o tempo despendido é maior não apenas na elaboração do orçamento, mas também na elaboração das premissas, na formulação dos indicadores e bases, no fornecimento das informações para as pessoas envolvidas no orçamento e no acompanhamento para evitar estouros. Outro fator que contribui para o aumento do tempo da realização do orçamento são as justificativas com relação ao incremento de gastos. Diante dos aspectos apontados conclui-se que para a elaboração do OBZ é necessário muito tempo comparado com orçamento de base histórica.

4.5 Existe dificuldade de compreensão dos conceitos básicos do OBZ

De acordo com análise das respostas dos entrevistados não existe dificuldade no entendimento dos conceitos, o que há é uma dificuldade para aceitar os valores disponíveis para seu centro de custo, ou seja, as pessoas não entendem que podem gastar somente o limite estabelecido no orçamento para ter mais eficiência, controlar mais as suas despesas devido a maior cobrança da presidência sobre os gestores e donos de pacotes.

Nenhum gestor quer ter sua verba reduzida, pois os gestores querem sempre aumentar o número de funcionários, negócios e parcerias.

4.6 Percepção sobre a dificuldade de começar o Orçamento todos os anos partindo do zero

Quanto a necessidade de se começar todos os anos o orçamento partindo do zero é uma opção da empresa, pois os gestores podem entender que o processo já está consolidado não sendo mais necessário partir do zero para todos os gastos, mas somente para aqueles que julgam necessário.

Na opinião dos entrevistados no primeiro momento é imprescindível partir do zero, mas para os anos seguintes isso não seria necessário, pois o benefício é obtido no primeiro ano.

Comentaram ainda que em 2010, ano da implantação, em função de todas as análises realizadas como, por exemplo, enxugar as contas contábeis e centro de custo. Foi preciso fazer uma análise criteriosa do que tinha de despesa em cada conta. No segundo ano continua no mesmo patamar do ano da implantação, mesmo nível de despesa, as contas já estão enxutas, ficando mais fácil de orçar. Por exemplo, nas despesas de viagem o orçamento no sistema já tem cotação dos valores de viagem.

Também foi abordado que a empresa considera que 70% das despesas já são conhecidas, devendo concentra-se nos 30%, priorizando as despesas importantes. O que realmente vai para o orçamento base zero são os projetos estratégicos que devem ser realinhados pela companhia

Analisando as respostas e o que diz a teoria, pode-se constatar que a empresa aplicou o OBZ integralmente apenas em 2010, ano de implantação do OBZ, e nos anos seguintes aplicou o orçamento base zero apenas nas despesas consideradas estratégicas. Logo, não há como analisar a dificuldade de começar todo o orçamento partindo do zero.

4.7 A importância da contribuição do OBZ para redução de despesas

Considerando as respostas, pode-se concluir que a partir de OBZ houve uma mudança cultural na companhia envolvendo toda a empresa corroborando para o cumprimento das metas. Foi possível constatar orçamentos inflacionados, identificar processos que geravam desperdícios. O OBZ também identificou oportunidades de mudanças nos processos e normas. Isso atrelado ao processo de controle orçamentário, o qual faz parte integrante, reuniões mensais para apresentação dos desvios, análise das variações entre executado e orçado, visando evitar desvios e problemas nos meses seguintes.

Para os entrevistados o OBZ é importante para a organização, pois a partir dele surgiu o compromisso dos gestores de gastarem apenas o que foi orçado. Além disso, o OBZ propicia uma mudança de cultura na economia, um processo que tem que ter todos os mecanismos para que funcione na linha estabelecida. Então, a mudança cultural é muito importante para gestão do OBZ, sempre atrelada as metas e a estratégia da companhia.

Sendo assim, o OBZ representa uma importante ferramenta e alcançou seu objetivo na empresa estudada que é reduzir e controlar os custos e despesas da companhia.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações preocupam-se com a sua perspectiva financeira, pois precisam conseguir uma maior organização das suas metas e objetivos para o futuro alocando recursos e investimentos de forma mais favorável possível em relação aos resultados que se deseja de receitas e despesas.

O Orçamento Base Zero é considerado uma ferramenta estratégica por seus teóricos que auxiliam na execução dessas metas, ele é parte integrante do planejamento estratégico nas

empresas e influencia no delineamento dos objetivos e auxilia no controle e acompanhamento dos mesmos.

O acompanhamento dos objetivos e a implantação do orçamento são muito importantes para a empresa se manter no mercado competitivo, pois a implantação do orçamento é significativa para a formalização do plano estratégico.

O OBZ é uma técnica de planejamento e controle de resultados, o qual busca a rentabilidade do negócio com a redução de custos e a criatividade em busca de novas soluções para fazer o melhor com menos recursos.

Com o objetivo geral de analisar as abordagens teoria prática da aplicação do (OBZ) em empresa do ramo alimentício foi realizado um estudo em uma empresa acerca do tema Orçamento Base Zero e analisou-se a sua aplicação em um estudo de caso único chegando a conclusão de que apesar da companhia não utilizar o Orçamento Base Zero de acordo com a teoria a organização considera os resultados da ferramenta essencial para a redução e controle das despesas fixas.

Em relação às vantagens do OBZ, observou-se uma significativa redução dos gastos no ano da implantação do OBZ e um maior controle nos anos seguintes e que essa ferramenta favorece a comunicação entre os setores, além de identificar e eliminar programas inativos ou obsoletos ou ineficientes de acordo com o que é abordado na teoria.

Quanto às limitações do OBZ abordada neste estudo, evidenciou-se que assim como relata a teoria esse instrumento exige maior tempo e esforço para sua elaboração e aplicação. E quanto ao procedimento de iniciar todo ano o orçamento do zero foi possível constatar que a ferramenta apenas partiu completamente do zero no primeiro ano na empresa estudada diferente da teoria que diz que o orçamento deve partir do zero em todos os anos.

A pesquisa teve sua restrição a partir do momento em que se constatou que o OBZ foi aplicado em todas as despesas partindo do zero somente no primeiro ano, já nos anos posteriores partiu-se do zero para apenas 30% dessas despesas, prejudicando uma das indagações da pesquisa.

Contudo, conclui-se, após análise das vantagens e das limitações do OBZ por meio das entrevistas, que apesar das limitações existentes na elaboração do OBZ, a sua utilização como ferramenta para a redução das despesas é importante, visto que houve uma redução relevante das despesas na empresa estudada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.I.R.; FISCHMANN, A.A. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CATELLI, Armando. *et al* (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar Projetos de Pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinelo; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na Administração de Empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. 1. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento Orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PYHRR, Peter A. **Orçamento Base Zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. São Paulo: Interciência, 1981.

YIN, Robert K. **Estudos de Caso: planejamento e métodos**, 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.