



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE – FEAAC
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FERNANDA KARINE SILVEIRA DA COSTA

**IMPLANTAÇÃO DA PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA COM BASE ZERO (OBZ)
EM UMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS DO CEARÁ: UM ESTUDO DE CASO**

FORTALEZA- CE

2018

FERNANDA KARINE SILVEIRA DA COSTA

IMPLANTAÇÃO DA PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA COM BASE ZERO (OBZ) EM
UMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS DO CEARÁ: UM ESTUDO DE CASO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Isidro Pereira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- C1i COSTA, FERNANDA KARINE SILVEIRA DA.
IMPLANTAÇÃO DA PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA COM BASE ZERO (OBZ) EM UMA INDÚSTRIA
DE LATICÍNIOS DO CEARÁ : UM ESTUDO DE CASO / FERNANDA KARINE SILVEIRA DA
COSTA. – 2018.
57 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Ciências Contábeis, Fortaleza, 2018.
Orientação: Prof. Dr. Francisco Isidro Pereira.

1. Orçamento. 2. Orçamento empresarial. 3. Orçamento Base Zero. 4. Indústria de Laticínios. I. Título.
CDD 657

FERNANDA KARINE SILVEIRA DA COSTA

IMPLANTAÇÃO DA PRÁTICA ORÇAMENTÁRIA COM BASE ZERO (OBZ) EM
UMA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS DO CEARÁ: UM ESTUDO DE CASO

Monografia apresentada ao curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial para obtenção do
Título em Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 03/07/2018

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Francisco Isidro Pereira (Orientador)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Profª. Dra. Alane Siqueira Rocha (Membro)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Breno Aloísio Torres Duarte de Pinho (Membro)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

A Deus.

A meus pais, Maria Aparecida e
Raimundo Filho, e ao meu esposo Diego
Emanuel.

AGRADECIMENTOS

A empresa estudada, pela oportunidade de fazer parte da execução de seu projeto orçamentário, e pela possibilidade de coletar dados para esta pesquisa.

Aos colegas de trabalho pelo apoio e incentivo na execução desta pesquisa.

Ao Prof. Dr. Francisco Isidro Pereira, pela excelente orientação.

A Prof. Danielle Peres, pelo apoio e dedicação aos alunos da cadeira de Monografia.

Aos professores participantes da Banca examinadora, pelo tempo e valiosas sugestões.

Aos colegas de turma, pelas reflexões, críticas e sugestões recebidas.

Ao meu esposo, pela paciência e apoio durante todo período em que tive que me dedicar a esta pesquisa.

RESUMO

O processo de elaboração do orçamento em uma organização é parte importante no planejamento e controle financeiro. Na busca das empresas por diferenciação no mercado, o orçamento deve ser visto não só como instrumento de gestão, mas também como uma ferramenta estratégica. Diante dos diferentes modelos de orçamento existentes, o documento em tela, pretende por meio de um estudo de campo, responder à seguinte pergunta: Quais os empecilhos encontrados na implantação do procedimento metodológico do Orçamento Base Zero (OBZ)? Trata-se portanto de um estudo de caso único dada a especificidade envolvido. Seguiu-se a orientação protocolar para se obter acesso ao cenário de pesquisa embora o mesmo fizesse parte do cotidiano da pesquisadora. O plano de captação de dados envolveu a entrevista do tipo semiestruturada, permitindo assim coletar os detalhes envolvidos sem no entanto interferir com perguntas fechadas. Não obstante, foi preciso um determinado controle na condução das falas haja vista que usualmente ocorria a tendência de desvio ao objeto interessado. A observação do tipo participativa foi outro instrumento em que se calçou parte das coletas. O plano de registro evitou quaisquer tipos de gravação. Foi essencialmente baseado em bloco de campo, as vezes papéis avulsos dada a oportunidade surgida. Recorreu-se ainda a aplicativos da unidade móvel e tablete. As entrevistas seguiram uma agenda previamente estabelecida que em média se consumia de 40 a 70 minutos. O tratamento analítico adotado se baseou em comparações teóricas e condensação de dados no formato de esquemas, figuras, quadros e tabelas. O processo de validação se valeu na retomada dos sujeitos de pesquisas e checagem das falas capturadas e opiniões de professores/pesquisadores da temática. Os achados do estudo apontam uma aderência da orientação metodológica orçamentária baseada no OBZ embora entraves tenham emergido como dificuldade de entendimento do mecanismo orçamentário por parte de funcionários e até mesmo gerentes que tomam decisões.

Palavras – chave: Orçamento. Orçamento empresarial. Orçamento Base Zero. Indústria de Laticínios.

RESUMEN

El proceso de elaboración del presupuesto en una organización es parte importante en la planificación y control financiero. En la búsqueda de las empresas por diferenciación en el mercado, el presupuesto debe ser visto no sólo como instrumento de gestión, sino también como una herramienta estratégica. Ante los diferentes modelos de presupuesto existentes, el documento en pantalla, pretende por medio de un estudio de campo, responder a la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los escollos encontrados en la implantación del procedimiento metodológico del Presupuesto Base Cero (OBZ)? Se trata, pues, de un estudio de caso único dado la especificidad implicada. Se siguió la orientación protocolar para obtener acceso al escenario de investigación aunque el mismo forma parte del cotidiano de la investigadora. El plan de captación de datos involucró la entrevista del tipo semiestructurado, permitiendo así recoger los detalles involucrados sin interferir con las preguntas cerradas. No obstante, fue preciso un determinado control en la conducción de las palabras habida cuenta que usualmente ocurría la tendencia de desvío al objeto interesado. La observación del tipo participativa fue otro instrumento en que se calcó parte de las colectas. El plan de registro evitó cualquier tipo de grabación. Fue esencialmente basado en bloque de campo, a veces papeles sueltos dada la oportunidad surgida. Se recurrió a las aplicaciones de la unidad móvil y la tableta. Las entrevistas siguieron una agenda previamente establecida que en promedio se consumía de 40 a 70 minutos. El tratamiento analítico adoptado se basó en comparaciones teóricas y condensación de datos en el formato de esquemas, figuras, cuadros y tablas. El proceso de validación se valió en la reanudación de los sujetos de investigación y chequeo de las palabras capturadas y opiniones de profesores / investigadores de la temática. Los hallazgos del estudio apuntan a una adherencia de la orientación metodológica presupuestaria basada en el OBZ aunque los obstáculos emergieron como dificultad de entendimiento del mecanismo presupuestario por parte de funcionarios e incluso gerentes que toman decisiones.

Palabras clave: Presupuesto. Presupuesto empresarial. Presupuesto Base Cero. Industria de Productos lácteos.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	O PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO NAS EMPRESAS.....	10
2.1	Planejamento e orçamento nas empresas.....	10
2.2	Relação entre estratégia e plano orçamentário	14
2.3	O plano orçamentário	15
2.4	A estrutura teórica da plataforma metodológica do orçamento base zero ...	20
3	TRILHA METODOLÓGICA PERSEGUIDA	30
4	ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	32
4.1	Ambientação do campo empírico	32
4.2	Edificação da nova metodologia orçamentária.....	34
4.3	Etapas da Implantação.....	38
4.4	Uma breve avaliação do modelo orçamentário implementado.....	47
4.5	Os empecilhos detectados na implementação do modelo OBZ.....	50
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
5.1	Limitação da pesquisa.....	53
5.2	Estudos futuros.....	54
	REFERÊNCIAS.....	55

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é abordar os aspectos introdutórios desta monografia, contemplando a justificativa e a problematização do tema, o objetivo geral e objetivos específicos do trabalho, a relevância do estudo, as limitações da pesquisa, a metodologia e a estrutura do estudo.

A concorrência, as mudanças e evolução das necessidades dos consumidores, o alto custo do dinheiro e a pesada carga tributária são fatores que exigem mudanças e adaptações no perfil das empresas e dos administradores. Empresas organizadas sabem a importância e as vantagens de um bom planejamento de suas atividades na busca por atingir seus objetivos e metas. As constantes mudanças no ambiente de negócios exigem das empresas um maior aprimoramento de seus processos de gerenciamento e controle orçamentário, tendo em vista a necessidade de tomadas de decisão tempestivas e seguras.

Em decorrência da velocidade das transformações de mercado, as empresas estão sempre buscando responder o mais rápido possível às novas necessidades de seus clientes, que continuamente surgem. Para isso, a gestão estratégica é fundamental, tanto para garantir o bom desempenho das empresas, quanto para garantir sua continuidade e gerar índices crescentes de liquidez e rentabilidade. Uma ferramenta que é essencial nesse contexto é o orçamento. Através dele é possível criar planos financeiros com maior assertividade, aumentar o controle de gastos e prever possíveis problemas.

O orçamento é um valioso instrumento de planejamento e controle das operações de uma empresa, qualquer que seja seu ramo, natureza ou porte. Utilizar a ferramenta de orçamento base zero (OBZ) para reduzir custos, principalmente em contextos de crise e de mudanças políticas, como estamos vivenciando atualmente, pode ser uma excelente estratégia para empresas que querem se tornar mais competitivas no mercado. Afinal, em momentos de turbulências no cenário econômico, as organizações geralmente fazem reformulações em vários aspectos da gestão do negócio para corrigir rotas.

Quando o modelo proposto do OBZ surgiu, as técnicas orçamentárias, até então utilizadas, consideravam o nível de gastos existentes como uma base estabelecida, analisando detalhadamente apenas os incrementos ou decréscimos desejados. O orçamento base zero veio a partir da necessidade de reavaliar gastos. Desprezando a forma tradicional do orçamento e

não levando em consideração dados passados para a construção de cenários, ele é um modelo mais rígido e que necessita justificar detalhadamente a necessidade de cada despesa e custo.

Visando minimizar algumas das deficiências do sistema orçamentário tradicional, principalmente em relação à sua operacionalização, esta pesquisa pretende por meio de um estudo de caso, responder à seguinte pergunta: Quais os empecilhos encontrados na implantação do procedimento metodológico do Orçamento Base Zero (OBZ)?

Esse trabalho visa detalhar todas as etapas da implantação da metodologia do OBZ, as dificuldades encontradas na implantação, quais desses problemas conseguiram ser solucionados bem como os benefícios advindos. Dentre os objetivos específicos sobressaem: a) compreender a motivação para a mudança do sistema orçamentário no campo estudo; b) descrever o processo de implantação do plano orçamentário no campo empírico; c) explicitar os desafios decorrentes da implantação da metodologia do OBZ e d) evidenciar os problemas encontrados no processo de implementação do plano orçamentário OBZ.

O aperfeiçoamento no processo de planejamento e gestão financeira é uma das exigências que demonstram a relevância dessa pesquisa no contexto das unidades empresariais. Um orçamento bem arquitetado e implementado além de ser um diferencial competitivo, é uma ferramenta de apoio para que a empresa consiga atingir seus objetivos e metas traçados no planejamento estratégico. É consensual na teoria de que o controle de gastos é essencial para o crescimento de uma empresa, para que ela se mantenha no mercado e suporte possíveis crises internas e externas. Ao reduzir custos com o orçamento base zero, a empresa pode aumentar a margem de lucro, sem comprometer a sustentabilidade do negócio. Com isso, torna-se mais competitiva no mercado, além de ficar mais forte para resistir a crise econômica.

Além deste capítulo, que evidencia a estrutura do trabalho, e pesquisa encontra-se estruturada em seis capítulos. O capítulo subsequente trata-se do referencial teórico sobre o planejamento orçamentário, a evolução dos processos orçamentários, tipos de metodologias orçamentárias, a metodologia do orçamento base zero, suas características e aplicabilidades, além de descrição do processo de implantação do modelo. O terceiro capítulo se refere à orientação metodológica adotada na pesquisa, na qual são descritas as etapas de aplicação do método proposto. No capítulo quarto aborda a aplicação do método proposto, descrevendo a ambientação da empresa objeto desse estudo e todos os passos pelos quais a empresa se apropriou do instrumental metodológico do OBZ e a partir deste tracejou as respostas da

questão norteadora da investigação. Por fim o quinto capítulo, consta as considerações finais do estudo realizado, limitações e as recomendações para os trabalhos futuros.

2 O PLANEJAMENTO E O ORÇAMENTO NAS EMPRESAS

Com o objetivo de fundamentar tecnicamente o estudo, esse capítulo aborda uma revisão literária acerca do planejamento e orçamento nas empresas, tipos de planejamento, orçamento e metodologias orçamentárias, e a metodologia do orçamento base zero.

2.1 Planejamento e orçamento nas empresas

Para que organização obtenha sucesso e continuidade é preciso planejar, definir objetivos, metas e a melhor maneira de alcançá-los. Para isso é necessário que sejam utilizados todos os recursos possíveis – financeiros, humanos e tecnológicos, desde o início do planejamento até a obtenção do resultado final.

Como descreve Oliveira (2002), o planejamento é feito não apenas por causa da globalização, das incertezas, do aumento da competição ou das novas tecnologias, que tornam o ambiente mais inseguro e cheio de riscos. Planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, produtos a fabricar e serviços a prestar. Deseja-se fazer isso da forma mais econômica possível, coordenando o uso dos diferentes recursos, humanos, materiais, financeiros, tecnológicos, cada um a seu tempo, com suas especificidades próprias, para poder se atingir os objetivos.

Segundo Chiavenato (2004, p. 152) “O planejamento é a primeira das funções administrativas, e aquela que determina antecipadamente quais serão os objetivos a serem atingidos e como alcançá-los.”

Para Yoshikuni e Jerônimo (2013, p. 35) planejar é decidir com antecedência o que fazê-lo, como fazê-lo e quem deve fazê-lo, percorrendo o espaço compreendido entre onde estamos e para onde queremos ir.

Esse planejamento envolve avaliação e tomada de decisões, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, em perfeita integração com a missão, assim possibilitando ser esta atendida e a continuidade da empresa mantida.

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.

Figura 1 - Tipos de Planejamento e suas características

PLANEJAMENTO	CONTEÚDO	PRAZO	AMPLITUDE
<i>Estratégico</i>	Genérico, sintético e abrangente	Longo	Macroorientado, aborda a empresa em sua totalidade
<i>Tático</i>	Menos genérico e mais detalhado	Médio	Aborda cada unidade da empresa separadamente
<i>Operacional</i>	Detalhado, específico e analítico	Curto	Orientado para cada tarefa da operação

Fonte: Adaptado de Oliveira (2005)

Conforme exposto na Figura 1, planejamento estratégico é definido para um período longo de tempo, frequentemente de cinco ou mais anos, e possui conteúdo mais genérico e abrangente. Ele normalmente traz poucas informações quantitativas, portanto, utiliza pouca informação da contabilidade, e tem por objetivo decidir para onde a empresa vai, avaliar o ambiente onde ela operará e desenvolver estratégias para alcançar o objetivo pretendido.

O planejamento tático é mais detalhado e de prazo médio, e aborda cada unidade da empresa separadamente. Ele proporciona aos gestores objetivos quantitativos mensuráveis

Conforme comenta Mosimann e Fisch (2009), esse planejamento consiste na definição de políticas e metas do desdobramento da estratégia, como, por exemplo, a criação de metas e a busca de condições adequadas para que elas sejam realizadas.

O planejamento operacional é de curto prazo e caracterizado por ser mais detalhado e específico, que indicam como devem ser administradas as operações do dia a dia. Em resumo trata-se de um plano detalhado das operações da empresa.

Pode-se definir estratégia como um conjunto de diretrizes usado para nortear as ações, implementações e operações de uma empresa. A partir dela, podemos alinhar os insumos que a empresa possui com o que se planeja alcançar.

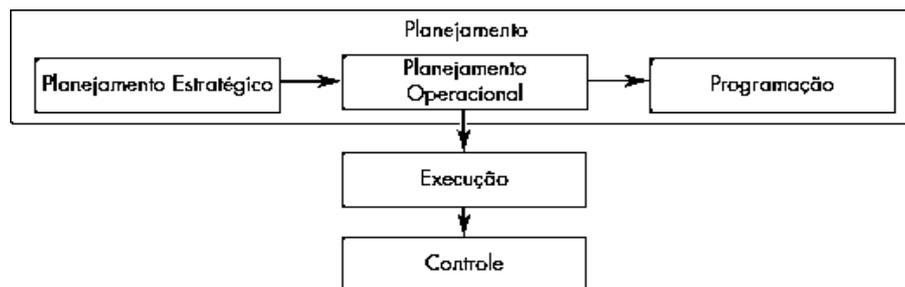
De acordo com Yoshikuni e Jerônimo (2013, p. 35) o processo de planejamento inicia-se pela formulação da estratégia, através de modelos de simulação e análises de cenários para avaliar o planejamento estratégico sob as perspectivas econômica e financeira. A estratégia é um “plano de jogo” que permite que a empresa atraia clientes diferenciando-se de seus concorrentes. O foco da estratégia de uma empresa deve ser os clientes-alvo. Uma empresa só pode ser bem-sucedida se criar um motivo pelo qual os clientes a escolherão e não a um

concorrente. Esses motivos, ou o que são mais formalmente chamados de proposição de valor ao cliente, são a essência da estratégia (GARRISON; BREWER; NOREEN 2013, p. 8).

A estratégia expressa como a organização utiliza seus pontos fortes e fracos, para atingir seus objetivos, considerando as oportunidades e ameaças do mercado. Ela reflete ações cuja finalidade é obter vantagem competitiva. A formulação da estratégia fundamenta-se nas competências essenciais da organização. A vocação da empresa resulta em diferenças de modelo organizacional, padrões diversos, perfil executivo, ciclo de vida do negócio, segmento de atuação, culturas de aprendizagem etc. O posicionamento estratégico da organização, com base na questão central da competitividade entre as indústrias e as empresas, deve ser definido conforme a vocação da empresa, adotando uma das estratégias competitivas genéricas e optando por liderança em custo, diferenciação e/ou enfoque (YOSHIKUNI; JERÔNIMO 2013, p. 35). Para implementar a estratégia, é preciso um planejamento onde constam missão, visão e valores além de metas da organização. A partir dele e da análise de ambientes, serão escolhidos os objetivos estratégicos. O planejamento estratégico trata-se do processo formal de preparação para incertezas, através da formulação dos futuros planos de ação.

Conforme a Figura 2, o planejamento estratégico é a fase inicial do processo de gestão de uma empresa. Esse processo compreende as fases de planejamento, execução e controle da instituição, de suas áreas e atividades.

Figura 2 - Processo de Gestão



Fonte: Padoveze (2010)

O processo de elaboração do planejamento estratégico deve levar em conta as características próprias de cada organização. Mesmo com perspectivas ousadas e desafiadoras, ele deverá ser elaborado com base em fatos e dados concretos, e sobretudo, precisa ter credibilidade, ser mensurado, medido, acompanhado e também corrigido, à medida que isto se faça necessário.

O planejamento estratégico segue três etapas básicas segundo Lunkes (2009), a elaboração da estratégia, a implementação da estratégia e o acompanhamento da estratégia (controle)

Yoshikuni e Jerônimo (2013) explica que no planejamento estratégico utiliza-se a análise de situações passadas para planejar o futuro. Através da análise das variáveis do ambiente externo (oportunidade e ameaças) e interno (forças e fraquezas) será determinadas as diretrizes e decisões a serem tomadas. A Figura 3 explicita simplificada o aspecto conceitual de cada variável

Figura 3 - Análise SWOT

	AJUDA	ATRAPALHA
INTERNA (ORGANIZAÇÃO)	<p>FORÇAS Variáveis controláveis e que proporcionam uma condição favorável para a empresa, em relação ao seu ambiente.</p>	<p>FRAQUEZAS Variáveis controláveis que causam uma situação desfavorável para a organização, em relação ao ambiente.</p>
EXTERNA (AMBIENTE)	<p>OPORTUNIDADES Variáveis não controláveis que podem sugerir condições favoráveis à empresa, desde que a organização se interesse e tenha possibilidade em usufruir as mesmas</p>	<p>AMEAÇAS Variáveis não controláveis pela empresa podem causar condições desfavoráveis à organização.</p>

Fonte: Baseado em Yoshikuni e Jerônimo (2013)

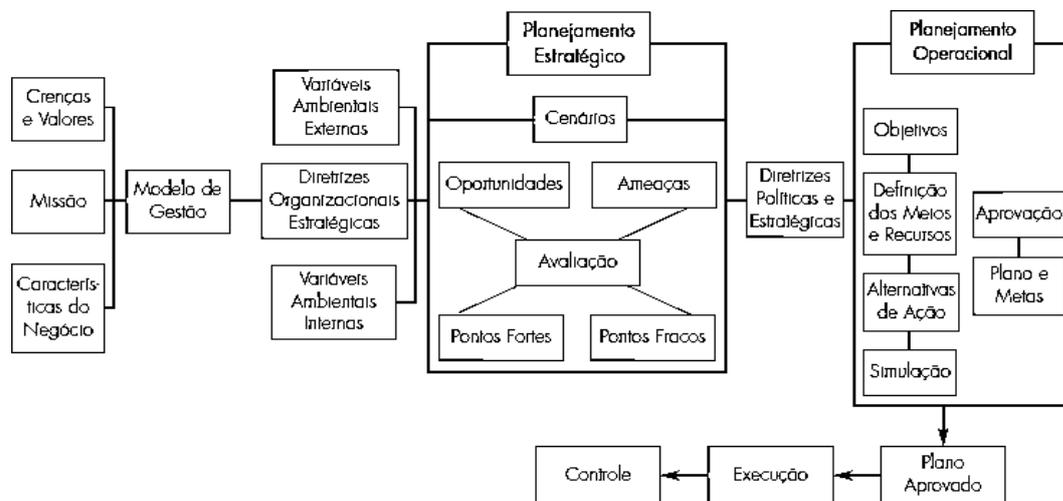
Dessa forma, um dos pontos altos desse planejamento será criar repetidamente uma comparação entre as forças e as deficiências, as ameaças e oportunidades das companhias, que ajudarão os administradores a realizarem a missão básica da instituição.

Oliveira (2010, p.34) relata que cabe à empresa, após uma análise adequada da evolução passada e das tendências de comportamento futuro, definir estratégias e implementar ações para o aproveitamento de tais oportunidades ou para a redução e neutralização das ameaças. O autor destaca ainda que a análise do ambiente interno é uma das mais delicadas do processo de planejamento, devido ao fato de demandar uma avaliação crítica das políticas e procedimentos estabelecidos há muito tempo dentro da empresa.

Conforme se pode observar na Figura 4, após a interpretação do ambiente de mercado e a definição da estratégia da empresa, a última etapa do planejamento será planejar o

curto prazo, ou seja, elaborar planos operacionais de produção, vendas, e a mensuração financeiras desses planos. Por fim, o processo se completa com a avaliação e o controle da implementação com intuito de assegurar o cumprimento da estratégia estabelecida. Como Padoveze (2010) explica, a função do controle nessa etapa do processo de gestão tem como elemento central o plano orçamentário, caracterizado por ser de curto prazo e envolver de forma quantitativa todos os elementos da produção e funcionamento da empresa.

Figura 4 - Processo de Gestão



Fonte: Padoveze (2010)

2.1 Relação entre estratégia e plano orçamentário

O orçamento é uma ferramenta indispensável ao desenvolvimento da gestão estratégica. Além de ser a quantificação das diretrizes definidas no Planejamento Estratégico, é o instrumento que identifica onde e como os recursos disponíveis devem ser gastos. O grande desafio das empresas é a conexão do controle orçamentário com a implementação da estratégia. Neste aspecto, reside a importância de a empresa escolher uma metodologia orçamentária que melhor atenda a esta necessidade de conexão entre ambos.

Os orçamentos são usados com duas finalidades distintas – planejamento e controle. O planejamento envolve o estabelecimento de metas e a preparação de vários orçamentos para alcançar essas metas. O controle envolve coletar feedback para assegurar que o plano seja executado de forma adequada ou para que seja alterado no caso de mudanças circunstanciais. (GARRISON; BREWER; NOREEN 2013, p. 337)

Como se pode observar na Figura 5, o orçamento uma ferramenta usada para garantir que a estratégia da empresa seja atingida de forma eficiente e eficaz, utilizando da melhor maneira os recursos disponíveis, e nos proporciona a capacidade de mensurar e decidir a melhor maneira de realocar recursos de forma a atingir as metas já estabelecidas no Planejamento Estratégico.

Ao observar a Figura 5, pode-se afirmar que papel do controle, que é característico do processo orçamentário, consiste no acompanhamento dos planos de curto e longo prazo de forma a mensurar o progresso das ações em curso. Esse não deve ser realizado apenas em encerramentos de períodos, mas durante todo o processo de execução das atividades.

2.2 O plano orçamentário

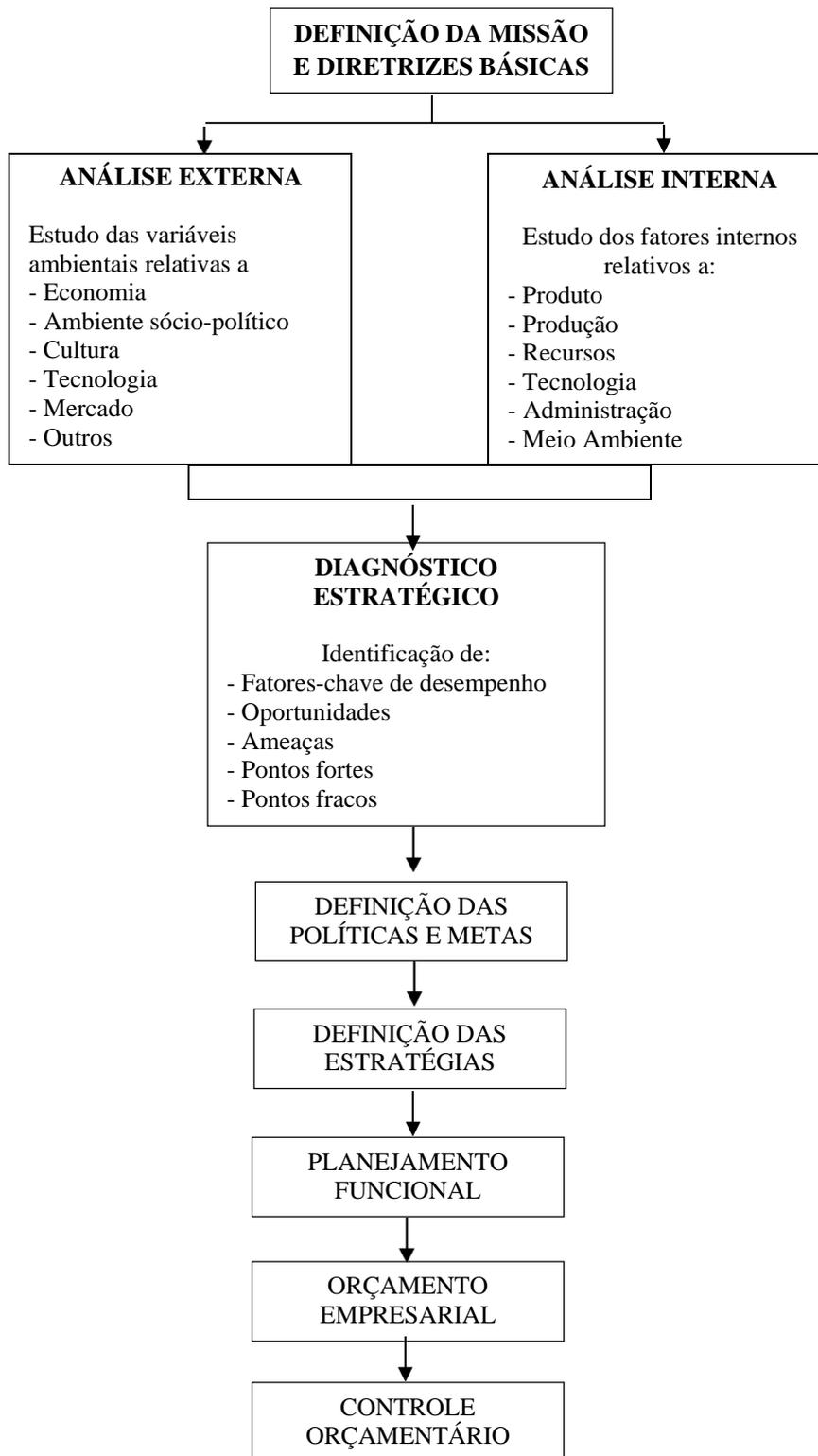
Orçamento é a expressão formal de planos de curto prazo (um ano), com base nas estruturas empresariais existentes e/ou já programadas. Ele obedece rigidamente à estrutura informacional contábil, seja de plano de contas, seja de departamentalização. As peças orçamentárias devem ser elaboradas para cada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

Para a elaboração do orçamento, serão necessárias algumas premissas. Segundo Sá e Moraes (2005), ele deve embasar suas premissas e hipóteses viáveis, possíveis e prováveis. Assim, antes de iniciar o orçamento de uma empresa, deve-se tentar compreender o cenário econômico em que ela funcionará durante o período em que se está orçando

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”.

Assim, o sucesso da implantação de um programa orçamentário é bastante determinado pelo modo como ele é desenvolvido. Welsch (1989), explica que para que o processo de planejamento e controle de resultados seja bem sucedido, todos os níveis da administração da entidade devem ter conhecimento da natureza e das características do orçamento a ser implantado; estarem convencidos de que este enfoque específico adotado pela administração é preferível diante da situação existente; estarem dispostos a desempenhar qualquer esforço necessário para o seu funcionamento adequado; e fornecerem apoio integral ao processo em todas as etapas.

Figura 5 – Fluxograma do Planejamento Estratégico



Fonte: Sá e Moraes (2005)

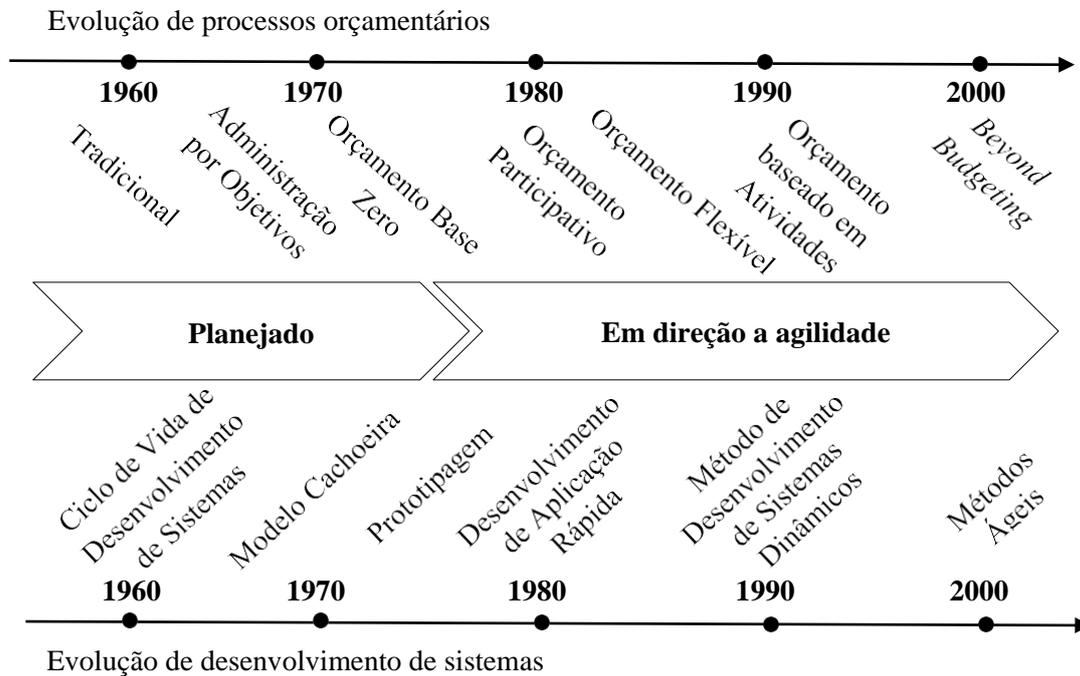
Lunkes (2009), faz um comentário importante sobre as características do orçamento: “A falta de flexibilidade do orçamento pode inibir a inovação e a criatividade. Como o orçamento atua em várias funções vitais da empresa, ele deve estar imbuído de tais características, buscando o aprimoramento contínuo. Em decorrência disso, o processo orçamentário vem evoluindo para adaptar-se às novas exigências”.

O orçamento é um ato de previsão da gestão de determinado exercício. É uma ferramenta 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.

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

De acordo com Lunkes (2009), 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 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. Lohan, Lang e Conboy (2012) contrasta o aspecto evolutivo orçamentários com o desenvolvimento de sistemas. Para uma melhor compreensão dessa evolução do orçamento no decorrer do tempo, a Figura 6 focaliza tais orientações orçamentárias metodológicas.

Figura 6 - A evolução dos modelos orçamentários e o desenvolvimento de sistemas



Fonte: Lohan, Lang e Conboy (2012)

Um dos principais objetivos do orçamento é servir como ferramenta de controle da gestão empresarial. Através dele será possível medir as metas estabelecidas no planejamento estratégico e se a empresa conseguirá atingir seus objetivos de longo prazo. Sobre essa característica, Frezatti (2007) acrescenta que o controle orçamentário deve fazer com que a organização possa avaliar seu desempenho ao comparar seus resultados com os objetivos e metas, estipulados inicialmente.

Já Sá e Moraes (2005) encaram o controle orçamentário como uma possibilidade de identificar pontos de ineficiência e tomar atitudes para corrigi-los. Dessa forma, ao mesmo tempo em que organização não deve orçar seu próximo exercício apenas com base no que foi orçado anteriormente, ela também não deve ignorar os dados históricos por completo.

Deste modo, os orçamentos são preparados para períodos específicos, o que permite aos gerentes compararem os resultados planejados com o realizado. São meios de comunicar as metas a curto prazo da empresa para seus membros, servindo também como uma ferramenta

que força a orientação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação (ATINKISON *et al.*, 2008)

Para Finney, em termos genéricos, o orçamento é utilizado para: a) implementar a estratégia e coordenar o trabalho; b) planejar, acompanhar, controlar e medir desempenho e c) decidir quando devem ser feitas mudanças de objetivos, estratégias, prioridades, planos e pessoal.

Por permitir ao gestor esse controle e acompanhamento do desempenho da empresa, o orçamento é uma excelente ferramenta de apoio a gestão. As organizações obtêm vários benefícios com a criação de orçamentos, conforme Garrison, Brewer e Noreen (2013) cita:

1. Os orçamentos comunicam os planos da gerência a toda a organização
2. Os orçamentos forçam os gerentes a pensarem e planejarem o futuro. Na ausência da necessidade de se preparar um orçamento, muitos gerentes passariam todo o seu tempo lidando com emergências do dia a dia.
3. O processo orçamentário fornece um meio de alocar recursos as partes da organização onde possam ser usados de maneira mais eficaz.
4. O processo orçamentário pode revelar *gargalos de produção* antes de eles ocorrerem.
5. Os orçamentos coordenam as atividades de toda a organização, integrando os planos de suas várias partes. A criação de orçamentos ajuda a assegurar que todos na organização sigam a mesma direção.
6. Os orçamentos definem metas e objetivos que podem servir como parâmetro de avaliação do desempenho subsequente.

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.

2.4 A estrutura teórica da plataforma metodológica do orçamento base zero

A metodologia do OBZ surgiu nos Estados Unidos, no Departamento de desenvolvimento e pesquisa da *Texas Instruments* durante a década de 60. Peter Phyrri foi o pioneiro na criação e desenvolvimento dessa técnica cujo principal objetivo era o corte e redução de gastos. Ele observou em sua pesquisa que alguns projetos continuavam a receber investimentos simplesmente porque haviam recebido no mês anterior, independente de obtenção de resultados positivos ou do alinhamento com a estratégia. Através desse estudo, publicado na *Harvard Business Review*, ele passou a prestar consultoria ao então Governador da Geórgia, Jimmy Carter. Phyrri publicou na década de 70 o Livro *Zero-Base Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expenses (Wiley series on systems & controls for financial management*, e difundiu essa nova ferramenta por todo o país.

No Brasil, o OBZ veio a ser difundido através da empresa 3G Capital, como uma ferramenta fundamental para revitalização das empresas adquiridas pelo grupo, e gerar o maior resultado possível. A boa gestão financeira é uma meta do grupo, e o sucesso da aplicação dessa ferramenta pode ser confirmado até hoje nas empresas no qual foram aplicadas.

O surgimento dessa técnica está relacionado principalmente a três problemas encontrados no orçamento tradicional: a falta de alinhamento entre as decisões estratégicas e os gastos gerais da empresa, o fato de não haver envolvimento de níveis operacionais no planejamento orçamentário em geral, o que causava deficiências no controle de algumas contas, e alocação e priorização errada de algumas despesas.

O orçamento base zero surgiu em contraposição ao orçamento de tendências (base histórica), e constitui os gastos e investimentos da empresa sem se utilizar do histórico, mas projetando os números como se a companhia estivesse iniciando suas atividades naquele momento. Esse método dificulta que ineficiências do passado possam ser perpetuadas e desestimula vícios prejudiciais a organização.

Padoveze (2010) afirma que a questão fundamental permanente para o orçamento base zero é a seguinte: não é por que aconteceu que deverá acontecer.” Dessa forma, esse método prega uma maior rigidez no processo de planejamento, onde cada atividade da empresa deverá ser analisada e rediscutida, não somente em função de valores maiores ou menores, mas na razão ou não da sua existência. Após essa análise, será feito um estudo, partindo do zero, de

quanto deveria ser o gasto para a estruturação e manutenção daquela atividade, e quais seriam suas metas e objetivos de valores e redução de gastos. Assim, podemos observar que o orçamento base zero está intimamente ligado ao conceito de custo-padrão ideal, ou seja, aquele que deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e máximo rendimento.

O Quadro 1 mostra essas e outras características do OBZ em comparação com o orçamento com base histórica (OBH).

Quadro 1 - Principais diferenças entre OBZ e OBH

OBZ	OBH
Incentiva a revisão de todos os processos da empresa, de forma a orçar como se as operações estivessem iniciando.	Utiliza os valores anteriormente orçados mais ajustes e inflação para montar o novo orçamento
Propõe uma priorização dos recursos, questionando a origem de cada despesa de acordo com as necessidades estratégicas da empresa	Tratam todos os custos igualmente, sendo basicamente “corrigido” por indicadores financeiros e diretrizes de crescimento e redução.
Analisa valores a nível de despesa e gera orçamento detalhado	Gera apenas valores finais dos centros de custo
Construído de forma colaborativa, assertiva e responsável	É construído de maneira centralizada

Fonte: Padoveze (2010)

Observa que além da melhor alocação de recursos, redução de custos e alinhamento com a estratégia da empresa, podemos destacar como características desse modelo orçamentário a participação e comunicação intensa entre todas as áreas do negócio.

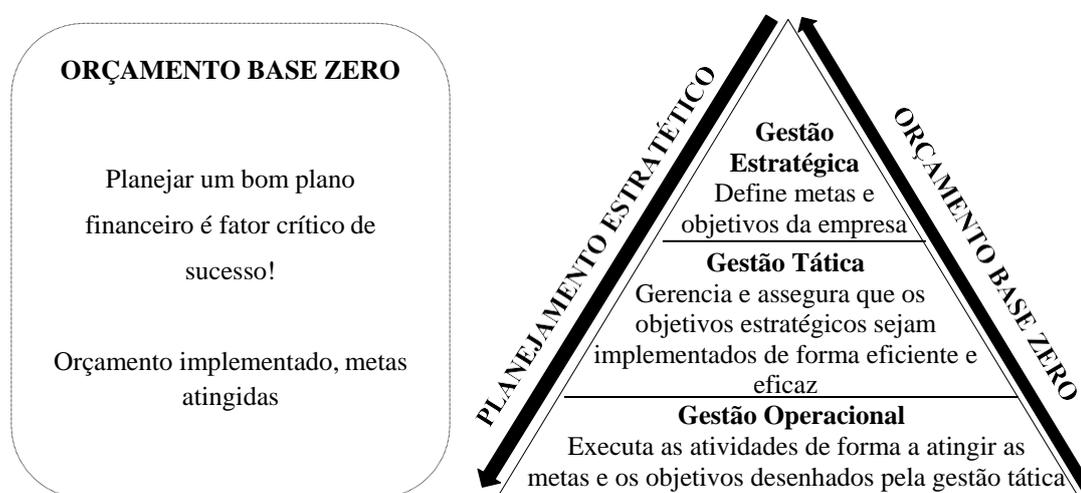
Uma das principais características do OBZ é exigência de que cada despesa esteja diretamente ligada aos objetivos e metas pré-estabelecidas no Planejamento Estratégico, e ele será uma ferramenta de extrema importância para a análise e controle dessas diretrizes.

Na concepção de Pyhrr (1981, p. 181), o OBZ é um processo de planejamento e de orçamento de cima para baixo, de baixo para cima e, de novo, de cima para baixo:

- a) De cima para baixo porque a direção tem que determinar as metas e os objetivos de cada entidade organizacional importante e estabelecer as diretrizes operacionais gerais e os níveis de despesa aceitáveis para a consecução dos objetivos.
- b) Debaixo para cima porque os gestores operacionais responsáveis por cada atividade têm a oportunidade de avaliar suas próprias operações e recomendar uma alternativa de ação para atingir os objetivos da organização.
- c) De cima para baixo, de novo, porque a direção pode ouvir as recomendações e as prioridades estabelecidas pelas organizações operacionais, fazer quaisquer mudanças que queira fazer e alocar os recursos da organização de acordo com isso.

A Figura 7 mostra que enquanto planejamento estratégico ocorre de cima para baixo, desenvolvido a partir da direção da empresa, o OBZ sustenta a estratégia de baixo para cima.

Figura 7 - Relação do Planejamento Estratégico com o OBZ



Fonte: Adaptado de Tozzi e Costa (2017)

Após o entendimento das características do OBZ, a literatura assegura a possibilidade de um direcionamento à empresa elementos importantíssimos para a continuidade da organização. Padoveze e Taranto (2009) identificam os principais objetivos desse modelo orçamentário:

- a) Desenvolver um planejamento tanto operacional como orçamentário para o próximo ano;
- b) Reduzir os custos;
- c) Diagnosticar o que realmente está acontecendo na organização, para realizar melhorias no processo de planejamento estratégico;
- d) Alocar recursos com uma base mais realista;
- e) Validar o planejamento a longo prazo;
- f) Auditar a efetividade das atividades e dos programas;
- g) Fornecer a administração uma boa base de dados para a reestruturação da organização.

Diante de todas as características do OBZ, podemos elencar diversos pontos positivos quanto à implantação dessa metodologia, tais como:

- a) Uma vez que todos os processos são revisados cada vez que o orçamento é realizado, podemos identificar aqueles que não agregam valor a empresa e eliminá-los;
- b) Essa revisão também proporciona uma significativa redução de custos na empresa;
- c) Fornece informações detalhadas acerca dos gastos necessários para a realização de cada atividade, gerando informações de qualidade para administradores em todos os níveis da empresa, e melhorando a qualidade na tomada de decisão;
- d) Identifica programas e atividades importantes e busca por soluções de melhorias operacionais;
- e) Por ser construído de forma colaborativa, envolvendo equipes de diferentes níveis hierárquicos, cria-se uma cultura de propriedade e responsabilidade para com o orçamento.

Apesar das várias vantagens apresentadas, também se depa5ra com problemas na implantação do OBZ:

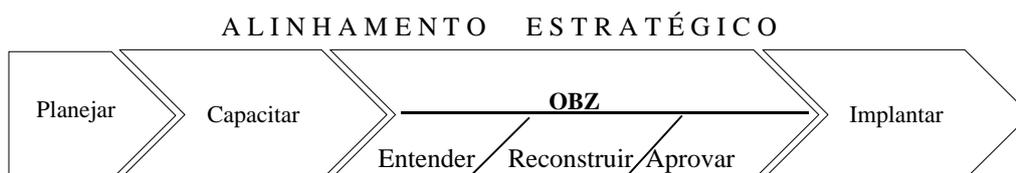
- a) Por ter que revisar todas os gastos da empresa, além de justifica-los ele também necessita de mais recursos para sua implantação (pessoas e tempo);
- b) Um dos principais problemas encontrados nesse orçamento é também sua maior característica, pois existe muita dificuldade por parte dos gestores em não levar em conta os dados históricos, o OBZ requer tempo e dedicação, e as pessoas responsáveis pelo orçamento nem sempre conseguem dar total atenção a sua execução.

c) Por trazer essa mudança organizacional e quebra de paradigmas, além de necessitar dedicação e muitas mudanças, podemos encontrar bastante resistência por parte dos gestores quanto à implantação dessa metodologia.

Assim como todo o Planejamento Orçamentário, o OBZ deve ser iniciado após a definição das estratégias e objetivos de curto e longo prazo da organização. Como essa metodologia está caracterizada pela priorização da execução da estratégia, esta deverá estar bem definida e alinhada com todo o Comitê Gestor do orçamento.

A Figura 8 identifica cada fase da implantação da metodologia de execução do orçamento base zero na empresa.

Figura 8 - A metodologia OBZ e o alinhamento estratégico



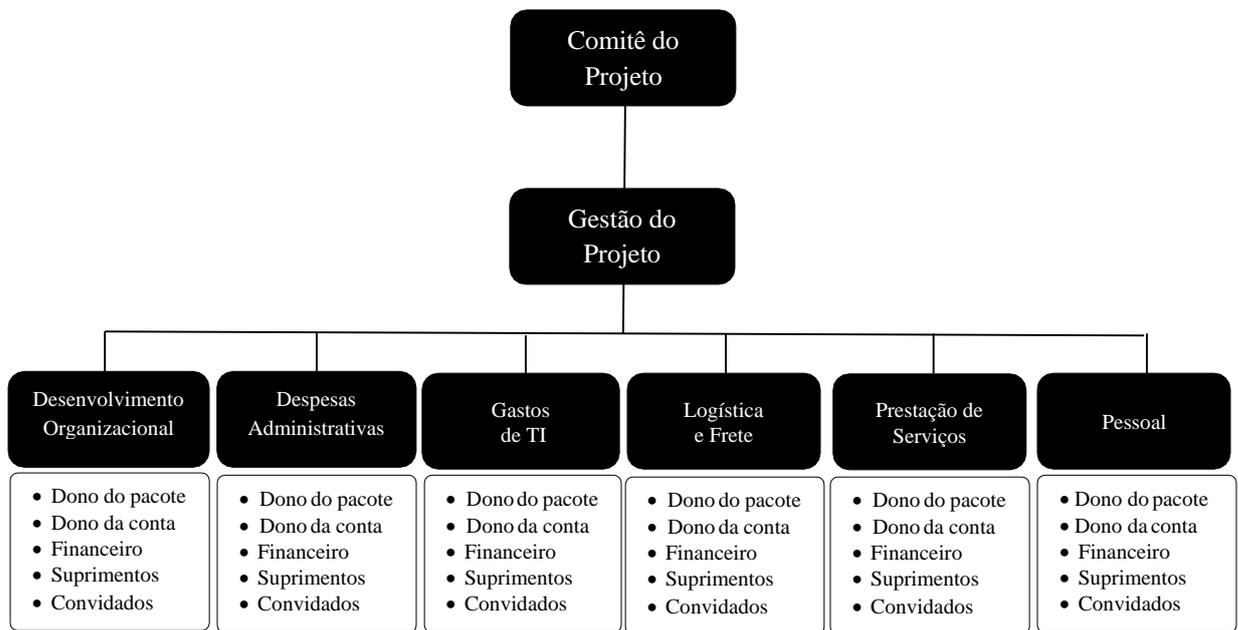
Fonte: Tozzi e Costa (2017)

A fase de planejamento requer envolvimento dos principais líderes e gestores da empresa. A participação, engajamento, disciplina e entusiasmo da alta administração, juntamente com uma forte cobrança de resultados são indispensáveis para mobilizar todas as equipes a participarem de sua implantação.

Pyhrr (1981) cita que o OBZ, no Estado da Geórgia, foi administrado com apenas 10 analistas do Setor de Orçamento. Isto só foi possível graças à participação dos gerentes operacionais das organizações envolvidas. O que reforça o caráter participativo do Orçamento Base Zero.

Conforme teor da Figura 9, na fase de definição da equipe existem papéis de responsabilidades diferentes, é fundamental que cada membro conheça o seu papel e responsabilidade na execução o processo orçamentário.

Figura 9 - Papeis de Responsabilidade



Fonte: Tozzi e Costa (2017)

Definida a matriz de responsabilidade do projeto, deverá ser detalhado cada etapa do projeto, as motivações para a sua elaboração, os prazos, aprovação do cronograma e reunião que oficializa a abertura das atividades do projeto (*Kick-off*).

Outra atividade primordial nessa fase é a revisão do plano de contas da empresa. Como descreve Tozzi e Costa (2017), muitas empresas não tem um plano de contas gerencial bem resolvido, além disso há também criação de contas genéricas como “outras despesas” por exemplo, que acabam escondendo alocações incorretas de despesas. Deverão também ser revisados os centros de custos, retirados aqueles que não são utilizados para as análises gerenciais e incluídos todos os que forem necessários. Em muitas empresas é comum haver equívocos conceituais entre centros de custo e contas contábeis, estas inconsistências deverão ser eliminadas.

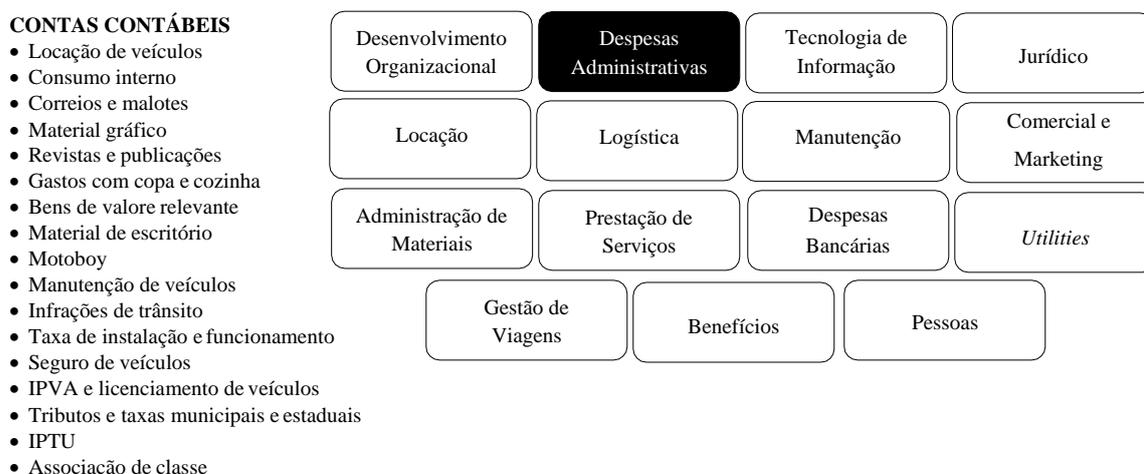
Após a revisão das contas, estas deverão ser separadas em pacotes, que de forma objetiva organizam as contas com mesma natureza ou semelhanças.

Segundo Phyr (1976) um pacote de decisão é o documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que a administração possa (1) avaliá-la e priorizá-

la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos limitados e (2) decidir aprová-la ou rejeitá-la. Portanto, as informações prestadas em cada pacote tem que apresentar, para a administração, todas as informações necessárias para essa avaliação.

O tipo de comunicação e o tamanho da organização também são levados em consideração na determinação do formato e conteúdo dos pacotes de decisão.

Figura 10 - Exemplo de pacote de decisão



Fonte: Tozzi e Costa (2017)

Com a implantação de uma nova metodologia, se faz necessário preparar e capacitar a todos os envolvidos no projeto, para muni-los de conceitos e informações técnicas. Essa capacitação evitara erros e desencontros no processo de elaboração do orçamento, e deverá ser feito logo no início do projeto. Como cita Tozzi e Costa (2017), nessa etapa deverá ser realizado: a) *workshop* com o corpo gestor; b) treinamento técnico de conceitos financeiros e c) treinamento da metodologia do OBZ.

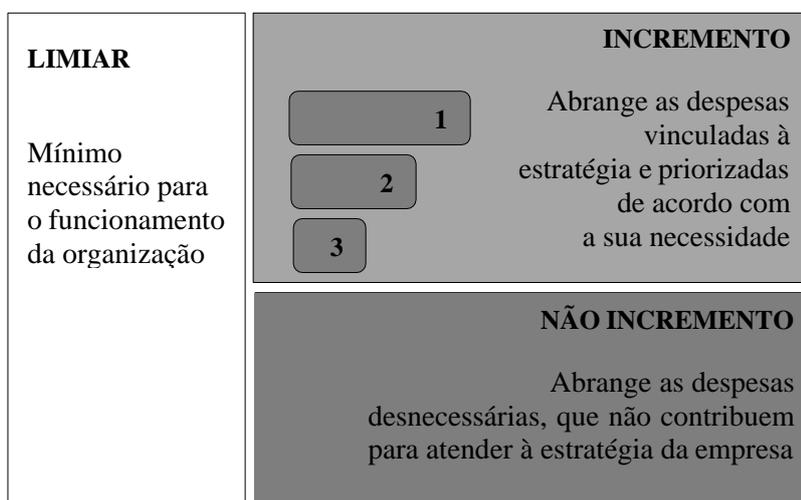
Essa capacitação formará o comitê do orçamento para que todos possam entender cada necessidade e demanda indispensáveis a implantação da metodologia. Nessa fase ocorrerá o entendimento do processo orçamentário, sua reconstrução e aprovação. É a fase em que os valores do orçamento serão realmente levantados.

Será feita nessa etapa a priorização dos pacotes de decisão. Onde separa-se o que é indispensável para o funcionamento da organização, o que é necessário para o cumprimento

das diretrizes estratégicas, e o que é desnecessário e não contribui para o cumprimento dessa estratégia.

De acordo com Pyhrr (1981, p. 14-15) “o processo de priorização serve para a administração como uma técnica de alocação de seus recursos limitados, fazendo com que ela se concentre nas seguintes perguntas: ‘Quanto se deve gastar?’ e ‘Onde se deve gastar?’” Estas perguntas são respondidas listando todos os pacotes identificados por ordem decrescente de importância. Na Figura 11 pode-se identificar o conceito de limiar, incremento e não incremento.

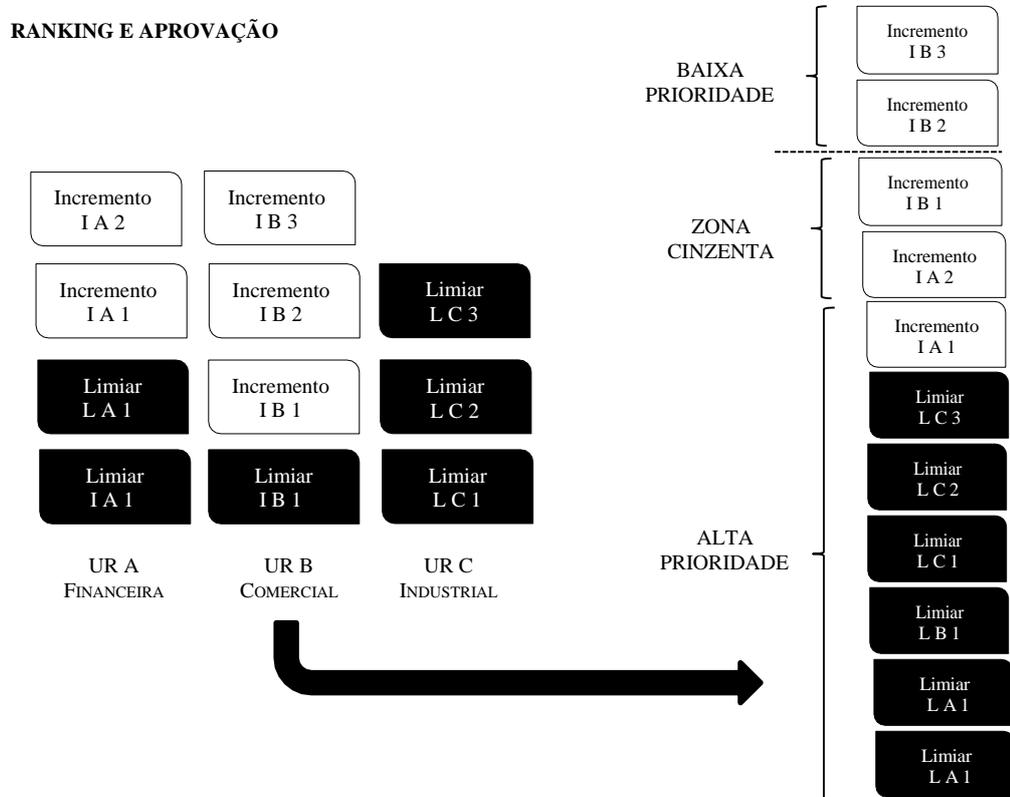
Figura 11 - Exemplo de pacote de decisão



Fonte: Tozzi e Costa (2017)

Após essa separação, esses valores irão para a validação e aprovação de acordo com a sua prioridade. Após a aprovação do orçamento, será necessário o acompanhamento e análise de seus resultados, de acordo com a sua realização. Através dessa análise, os gestores poderão verificar quais metas estão sendo obtidas e quais objetivos não estão sendo alcançados, possibilitando as devidas correções através de várias medidas, como por exemplo o uso dos planos de ação. Nas reuniões de diretoria, qualquer distorção encontrada na realização do orçamento deverá ser justificada de acordo com a matriz de responsabilidade. A Figura 12 sintetiza as recém discussões.

Figura 12 - Priorização dos pacotes de decisão



Fonte: Tozzi e Costa (2017)

A respeito dos resultados encontrados na implantação dessa metodologia, Pyhrr (1981, p. 126) menciona três razões que levaram às empresas que implantaram o Orçamento Base Zero a continuar com o processo no segundo ano: a) a análise e os resultados do esforço do primeiro ano precisavam ser aperfeiçoados; b) os administradores não tinham realmente aprendido o processo, e o tipo de análise necessário não constituía uma maneira de pensar de que estavam imbuídos e c) muitos departamentos queriam expandir o processo, adotando-o com maior profundidade em suas operações, principalmente nas de campo.

A economia decorrente da racionalização dos processos e das sinergias conquistadas com a análise profunda das atividades no processo orçamentário será outro fator primordial e determinante para garantir a continuidade dessa metodologia. Essa relação custo x benefício deve ser ponderada como um fator importante para determinar a continuidade do

Orçamento Base Zero. Além do aspecto financeiro, a questão da aderência da metodologia a cultura e ao dia a dia da empresa complementam as ponderações que vão nortear a avaliação do OBZ.

3 TRILHA METODOLÓGICA PERSEGUIDA

O método de pesquisa utilizado no presente trabalho foi o estudo de caso único dada o ambiente empírico escolhido com suas especificidades.

A coleta de dados e o acompanhamento do andamento do caso em estudo foram realizados por meio de observação e participação do pesquisador no processo de implantação do OBZ na empresa. Em paralelo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica detalhada para melhor entendimento do tema, possibilitando a análise das decisões tomadas. Considerou-se bibliográfico por se tratar das contribuições científicas sobre orçamento, mais especificamente o Orçamento Base Zero, visto que objetivava isolar e caracterizar o procedimento e verificar como ele acontece. Foram pesquisados, estudos, textos, artigos e teorias que podiam dar suporte aos achados do estudo. O critério de escolha do campo empírico se deu devido a conveniência e familiaridade da pesquisadora com a empresa.

A observação controlada foi decisiva nesse processo de coleta a qual foi compartilhada com entrevistas semiestruturadas, fazendo com que os sujeitos de pesquisa ficassem livres para melhor manifestarem, mas evitando com que os mesmos se desviassem em demasia ao que se intentava de suas falas. As entrevistas ocorreram durante os meses de fevereiro de 2017 a maio de 2018 cujas unidades administrativas, quantitativo e tempo gasto segue no Quadro 2.

Quadro 2 – Sujeitos da pesquisa

Unidades Administrativas	Quantitativo de funcionários	Minutos de entrevista
Superintendência Financeira e Controladoria	3	80/60/50/50
Diretoria Financeira	2	70/40/40
Diretoria de Controladoria	4	80/120/90/70/30/50
Gerência de Orçamento	1	65/50/30/30/40/30
Diretoria Comercial e de Marketing	2	40/20/20/30
Diretoria de Logística	2	40/20/30
Diretoria Industrial	3	80/60/90/40/45/50/30
Diretoria de RH	2	80/90/110/80/60
Diretoria de TI	2	80/40/60/30/30/30/40

Fonte: O autor

As perguntas envolvidas foram: 1 – Qual a diferença da atividade de orçar antes e agora com o método OBZ na sua unidade? 2 – Quais unidades e pessoas você necessita para finalizar seu orçamento? 3 – Quais as principais dificuldades na configuração do plano

orçamentário com a nova metodologia? 4 – O que achastes da capacitação para operacionalização do OBZ em sua unidade? 5 – Haverá harmonia entre as unidades e os funcionários na elaboração do orçamento sob essa nova metodologia?

Se apropriou de forma sistemática um bloco de campo para as anotações decorrentes das observações como das conversas entabuladas decorrentes das entrevistas. Tentou-se evitar o máximo possível quaisquer formas de gravação de voz. A intenção foi manter o momento em seu estado natural. A estratégia de registros adotados se deu através da utilização de bloco de campo, folhas avulsas e da utilização de aplicativos para a comunicação.

O método de tratamento analítico ocorreu através de contrastes teóricos condensação de dados no formato de figuras, quadros e esquemas. Os dados numéricos fornecidos pela empresa e que estão apresentados ao longo deste trabalho foram descaracterizados, ou seja, multiplicados por uma constante de forma a manter a proporção entre os valores e a confidencialidade dos dados. Tal preocupação se teve em deixar a empresa no anonimato bem como a identificação dos personagens por letras alfabéticas.

Embora a pesquisadora tomasse parte do cenário de pesquisa, se procedeu um esforço para se manter consciente dos papéis a desempenhar para fins de evitar vieses nos procedimentos analíticos. A validação dos dados se deu com retorno aos sujeitos de pesquisa e através de submissão a professores e pesquisadores do departamento de contabilidade da FEAAC.

4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo se procederá a descrição do estudo de campo cujo ambiente empírico foi selecionado por conveniência considerando o momento de implementação do tipo de orçamento escolhido pela mesma. De qualquer forma o seu anonimato foi preservado por conta das fontes e principalmente para manter a integridade da confiabilidade manifestada junto com os dirigentes.

4.1 Ambientação do campo empírico

O objeto desse estudo é uma Indústria de Lácteos do Estado do Ceará, com uma marca já consolidada no ramo e 47 anos de existência. Atualmente, a empresa possui cinco unidades industriais localizadas no Ceará, Pernambuco, Paraíba e Sergipe, nove Centros de Distribuição. Sua linha de produtos inclui: leites pasteurizados, leites longa vida, bebidas lácteas, iogurtes, queijos, requeijões, doce de leite, leite em pó, creme de leite e leite condensado. São mais de cento e vinte produtos e 5 marcas.

A empresa processa diariamente uma média de 700 mil litros de leite por dia. A maior parte desse leite é retirado da região Nordeste, e gera empregos diretos e indiretos nos Estados onde atua, levando um importante desenvolvimento para essa região. Ela movimenta mais de 3,5 mil famílias produtoras de leite em 130 diferentes municípios, e possui uma equipe própria com mais de 300 vendedores que levam os produtos para 50.000 pontos de venda. Ao todo são em média 1.800 colaboradores.

A empresa participa de vários projetos de incentivo ao produtor de leite, com o objetivo de fidelizar esses fornecedores e incentivar a melhoria na produção e na qualidade do leite recebido. Como ela também produz ração, um desses incentivos oferecidos aos fornecedores de leite é a opção de compra de ração a um valor muito abaixo do mercado. Essa compra é descontada diretamente do pagamento da empresa para com esses fornecedores, algumas vezes parcelado, dependendo do volume. Outro incentivo fornecido são cursos de capacitação para melhorias na área agropecuárias, além de assessorias a esses produtores, para melhorar a produção e qualidade do leite. A empresa também financia projetos de irrigação e outras necessidades para as fazendas desses produtores, e facilita o pagamento através de

parcelamento, e os valores desembolsados pela empresa são descontados das compras de leite ao produtor em parcelas pré-acordadas.

Uma das principais dificuldades do setor é a seca, que influencia tanto na quantidade de leite produzida quanto no preço e custo do leite, além de causar uma maior necessidade de importação dessa matéria prima, principalmente em forma de pó. Essa importação é feita de acordo com a necessidade de produção e demandas de mercado. O leite em pó importado é usado principalmente na produção de iogurtes.

A empresa é considerada de grande porte, mas não possui capital aberto. Ela é líder em vendas de leite UHT além de ser a maior empresa de lácteos do Nordeste. Em 2017 apresentou um faturamento de R\$891 milhões, 6% maior que o ano de 2016 e 42% maior que o ano de 2015. O objetivo para o ano de 2018 é o aumento no faturamento, a consolidação da marca como líder e atingir também liderança em venda de Iogurtes no Nordeste.

Em 2017, um fundo de investimentos em alimentos e agronegócios adquiriu a uma participação minoritária (20%) da empresa. Em 2018 a empresa pretende colocar em prática seus planos de expansão e melhoria, à medida que a economia do País for evoluindo. Ela possui um plano de negócios para os próximos 5 anos, avaliado em 100 milhões. Com esse valor, proveniente de parte do aporte recebido com a venda para o fundo estrangeiro, além da ampliação de seu parque fabril, também será investido em lançamento de novos produtos e mudanças na marca. Os investimentos nas fabricas será principalmente para melhoria da produtividade e automação, principalmente nas plantas de leite condensado e queijos. Também está sendo estudado a construção de uma nova planta industrial no estado da Bahia.

A empresa é composta pela presidência, um conselho deliberativo e mais oito superintendências. Cada superintendência possui uma ou mais diretorias.

Figura 13 – Organograma Hierárquico da Empresa



Fonte: Pesquisa de campo

4.2 Edificação da nova metodologia orçamentária

A empresa fez em 2012 seu primeiro esboço de orçamento, um pouco rudimentar e ainda com muita resistência por parte dos gestores, não acostumados a esse controle de gastos. Desde então, esse modelo já foi bastante aperfeiçoado, mas ainda era completamente controlado por planilhas, e as áreas não tinham uma abertura geral de todas as suas despesas em comparação com o orçado. Era utilizado o modelo orçamentário de tendências, que se utiliza da base histórica para prever os gastos futuros. Além disso seu orçamento é flexível, e semestralmente fazia-se uma revisão do mesmo, ajustando alguns desvios.

Durante o ano de 2017, ocorreram mudanças significativas no quadro gestor e na diretoria da empresa. Uma dessas mudanças foi a contratação de um novo superintendente para setor Financeiro e Controladoria, que também trouxe uma nova visão e modelo de gestão orçamentária. Com todas as metas que a empresa esboçou para o ano de 2018 e para os próximos 5 anos após este, foi deliberado pela diretoria a necessidade de uma mudança organizacional e na gestão orçamentária, visando a redução de gastos desnecessários para o atingimento desses objetivos, e o aprimoramento desses gastos em novos investimentos. Dessa forma, percebeu-se a necessidade de reavaliação e redução de custos que vinham sendo inflados há anos.

Diante desse cenário, alguns aspectos da então atual situação orçamentária da empresa foram diagnosticados como motivação para a decisão de se iniciar um projeto voltado a mudança na metodologia orçamentária da empresa. Esses fatores serão descritos a seguir.

Primeiramente, as informações contábeis históricas não eram consideradas confiáveis. Muitas alocações de custos eram feitas de forma incorreta devido à falta de instrução direcionada aos funcionários responsáveis e também por não haver real compromisso com a assertividade desses registros. O setor de controladoria e orçamento mensalmente perdiam muito tempo fazendo reclassificação de despesas alocadas de forma errada, e muitas ainda passavam despercebidas.

Além disso, observava-se que o orçamento de várias contas era inflado, para que houvesse a aprovação da maior quantidade possível de recursos pela Presidência, sendo que alguns desses recursos não eram utilizados. O teor da Figura 14 exhibe de forma ilustrativa algumas das variáveis orçamentárias que tiveram um aumento artificial. Enquanto isso, haviam cortes significativos em gastos essenciais para a empresa, e estas ultrapassaram o valor planejado. Dessa forma, não existiam critérios claramente definidos para calcular os valores orçados para cada conta. Esse fator é causador de grande desalinhamento entre os orçamentos de cada unidade.

Figura 14 – Contas com orçamento excedido na DRE 2016

CONTAS	DRE GERENCIAL 2016								
	ORÇADO	REALIZADO		ORÇADO	REALIZADO		ORÇADO	REALIZADO	
	JAN	JAN	AH	FEV	FEV	AH	MAR	MAR	AH
MATERIAL DE LIMPEZA	(250)	(79.305)	31622%	(250)	(138.455)	55282%	(250)	(180.495)	72098%
ANAL. LABORATÓRIO	(58.000)	(87.165)	50%	(58.000)	(55.255)	-5%	(58.000)	(48.960)	-16%
AMOSTRA DE LABORATÓRI	(40.500)	(149.825)	270%	(40.500)	(168.890)	317%	(40.500)	(265.785)	556%
MONIT. AMBIENTAL	(60.375)	(120.210)	99%	(60.375)	(73.515)	22%	(60.375)	(50.870)	-16%
ALUGUEL DE VEICULOS	(11.340)	(17.575)	55%	(11.340)	(4.785)	-58%	(11.340)	(20.400)	80%
IPVA/LICENCIAMENTO	(30.050)	(2.465)	-92%	(975)	(45.195)	4535%	13.925	(9.005)	-165%

Fonte: Pesquisa de campo

Outro ponto importante é que a empresa estava crescendo e investindo muito em expansão, com a aquisição de imobilizados e novas plantas indústrias. Esses investimentos não eram previstos em um orçamento, já que a empresa não tinha um orçamento de investimentos definido, e quando previstos, ultrapassavam muito o valor orçado. Até o ano de 2015, esse valor

orçado não era colocado no sistema para análise do gestor, era controlado através de planilhas. Quando passou a ser colocado no sistema, não possuía nenhum bloqueio caso o valor ultrapassasse o orçamento inicial. Além disso, os gastos que vinham com essa expansão na maioria das vezes não estavam presentes no orçamento, causando um desvio.

Na Figura 15 se visualiza um Projeto em andamento. Trata-se da aquisição de uma Máquina utilizada no processo produtivo. O valor de todos os gastos para que essa máquina entrasse em funcionamento era de R\$ 2.751.756,54. Percebe-se que ela acabou ultrapassando mais de 500 mil do orçamento inicial.

Figura 15 – Imobilizado em Andamento com realizado maior que o orçado

Ordens	Orçamento	Real	Compromis.	Disposto	Disponível
600460 REI 161 TETRA THERM ASEPTIC FL	2.751.756,54	3.290.365,50		3.290.365,50	538.608,96-
* Total	2.751.756,54	3.290.365,50		3.290.365,50	538.608,96-

Fonte: Pesquisa de campo

A empresa não utilizava o sistema integrado na execução orçamentária, apesar de seu ERP apresentar esta ferramenta. Uma planilha modelo era disponibilizada para cada área, que a utilizavam como ferramenta de orçamentação. Essa planilha era totalmente preenchida pelos setores que, ao finalizarem, enviavam para os responsáveis da controladoria por e-mail. Estes eram encarregados de consolidar as informações manualmente.

Por não utilizar seu ERP como ferramenta de gestão orçamentária, os gestores não acompanhavam suas despesas diariamente ou semanalmente. Eles conseguiam comparar suas despesas com o orçado após o fechamento de custos e a entrega da DRE, no quinto dia útil subsequente. Muitos deles acabavam nem fazendo esse acompanhamento, ou só quando eram cobrados em alguma reunião de conselho. Isso causava vários problemas tanto no controle de gastos quanto na correção de possíveis problemas de alocação de despesas em suas contas corretas. Como eles só analisavam suas despesas após o fechamento dos custos e encerramento contábil, qualquer erro de classificação contábil só poderia ser feito no mês seguinte ao erro, e

os gestores tinham que justificar os desvios. Além disso, após o encerramento contábil e fiscal, e entrega de obrigações fiscais, não era possível o estorno de notas fiscais, sendo assim cabia ao setor de controladoria fazer a reclassificação manual de todas as despesas classificadas em contas ou centros de custo errado. Além de perder a rastreabilidade das despesas, causava várias demandas de trabalho desnecessárias ao setor.

A DRE gerencial utilizada para a apresentação dos gastos é feita manualmente através de planilha no Excel, alimentada pelas despesas de cada área mensalmente. Essas despesas são retidas do ERP da empresa através de lotes de centros de custo, divididos por diretoria e regional. Na Figura 16 pode-se verificar parte da composição de centros de custo da empresa. Cada pasta equivale a uma diretoria, e ela possui uma ou mais subpastas, referente aos centros de custo dessa diretoria em cada regional em que ela está estabelecida.

Figura 16 – Base de despesas DRE

Variação: Centro custo		CeCst:real/plan/desv	Status:16.04.2018	Página:
<ul style="list-style-type: none"> ▼ ORC_2016 BASE DE CC ORÇAMENTO 2016 <ul style="list-style-type: none"> ▼ COMER_ORC COMERCIAL CBL <ul style="list-style-type: none"> ▼ COM_CE_CAP COM CEARA CAPITAL <ul style="list-style-type: none"> CB10300000 GER VENDAS CE CAP CB10310201 ATACADO REG (FOR) CB10310202 AUTO SERVIÇO (FOR) CB10310204 PEQ VAREJO (FOR) CB10310602 AUTO SERVIÇO (MAR) COM_CE_INT COM CEARA INTERIOR COM_RN COM RIO GRANDE DO NORTE COM_PI COM PIAUI COM_MA COM MARANHÃO COM_PE COM PERNAMBUCO COM_PB COM PARAIBA COM_BA COM BAHIA COM_SE COM SERGIPE COM_AL COM ALAGOAS KEY_ACC COM KEY ACCOUNT COM_CORPOR COM CORPORATIVO PR_ENT_CE PRONTA ENTREGA ▼ MKT_ORC MARKETING ORÇAMENTO <ul style="list-style-type: none"> MARKETING MARKETING <ul style="list-style-type: none"> CO20200000 Não Utilizar CO20400000 Marketing Corporativ LB10910000 Marketing 		ORC_2016 Responsável: * Período apurado: 1 até 12 2016	BASE DE CC ORÇAMENTO 2016	Coluna:
Classes de custo	Csts.reais	Csts.plan.	Desv. (abs)	
11501099 Projeto em Andame	1.906,94		1.906,94	
31102001 Salários e Ordena	28.204.887,61		28.204.887,61	
31102002 Férias	4.531.028,67		4.531.028,67	
31102003 13. Salário	3.176.765,72		3.176.765,72	
31102004 Hora Extra	277.250,84		277.250,84	
31102005 INSS	11.937.004,05		11.937.004,05	
31102006 FGTS	3.335.584,32		3.335.584,32	
31102008 Plano de Saúde	250.433,12		250.433,12	
31102009 Adicional Noturno	479.250,04		479.250,04	
31102010 Ajuda de Custo	71.975,77		71.975,77	
31102011 Bolsa Estágio	248.797,66		248.797,66	
31102012 DSR	138.055,83		138.055,83	
31102013 Gratif a Empregad	509.911,05		509.911,05	
31102014 Insalubridade	183.862,39		183.862,39	
31102015 Periculosidade	329.927,82		329.927,82	
31102016 Rescisão	421.384,89		421.384,89	
31102017 Seguro de Vida	203.867,92		203.867,92	
31102018 Transp Func / Ôni	64.128,77		64.128,77	
31102019 Ind Trabal	580.648,39		580.648,39	

Fonte: Pesquisa de Campo

São colocadas também as receitas por grupo de produtos, por regional e por canal de distribuição. Esse processo é feito manualmente e demanda muito tempo. Além disso, planilhas são ferramentas frágeis que estão sujeitas a manipulação indevida, torna o processo muito

suscetível a erro e, dependendo de sua complexidade, exigem capacidade de processamento que nem sempre estão disponíveis na máquina de cada usuário.

Uma prática utilizada pela empresa era a compensação entre contas contábeis. Algumas contas orçadas, com gastos mais críticos, eram bloqueadas dentro do sistema, de forma que caso as despesas ultrapassassem o valor planejado, a conta era bloqueada para lançamentos de notas fiscais e pedidos de compras. O setor poderia ter orçado determinado valor para uma conta e, caso o custo real fosse abaixo do valor orçado, ela utilizava essas sobras de orçamento para cobrir uma conta cujo custo real fosse acima do orçado, e estivesse bloqueada. Com isso, os erros de orçamento não eram identificados claramente.

Outra prática utilizada pela empresa era um ajuste orçamentário semestral. Nesse período, eram revistas todas as despesas dos próximos seis meses, e o orçamento modificado de acordo com as necessidades. Os 6 meses passados eram ajustados de forma que o orçado ficasse exatamente igual ao valor realizado. Isso tornava o orçamento ineficaz e com pouca clareza para análise de gestão da empresa.

A herança de ineficiências gerada pelo modelo antigo de orçamentação também se caracteriza como fator de incentivo à mudança. Não havia foco na busca por eficiência nos custos, nem o devido acompanhamento do realizado em comparação com o orçado. Em geral, era aplicada uma taxa de inflação e uma taxa de crescimento sobre os custos do ano anterior para estimar os custos do ano seguinte.

Dessa forma, é possível perceber que a principal motivação para a implantação do OBZ na empresa estudada veio da falta de eficiência no controle e acompanhamento dos custos condominiais.

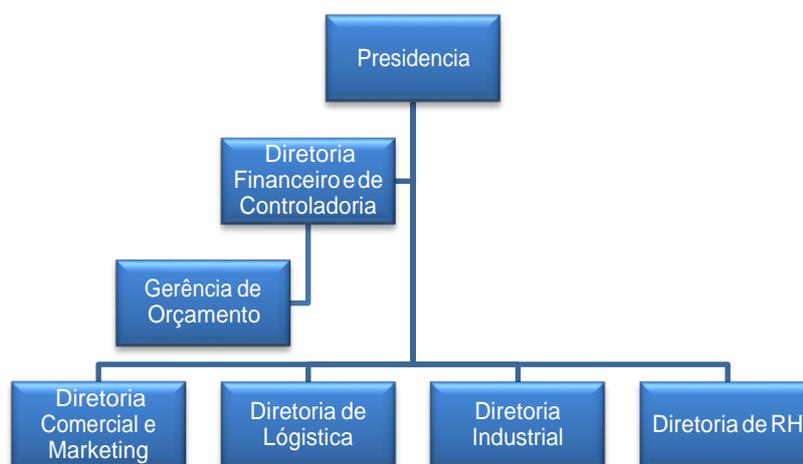
O Orçamento Base Zero foi escolhido como nova metodologia pois promove uma visão segmentada dos custos, obrigando a organização a seguir seu plano de contas corretamente. Sua implementação é capaz de trazer maior conhecimento sobre os tipos de gasto que levam a empresa a alcançar seus objetivos, e reduzir os custos.

4.3 Etapas da Implantação

Inicialmente, a empresa optou por realizar a implantação por meio de seus próprios funcionários, que definiriam o cronograma, as etapas, os resultados esperados e executariam a parte operacional do projeto. Foi definido pela diretoria um conselho orçamentário, que

participariam das reuniões e etapas de decisões orçamentárias. O Conselho era composto pelos gestores responsáveis das áreas relacionadas na Figura 17, além da Gerência de orçamento, que era encarregada de direcionar os esforços para a execução do projeto, enviar as planilhas de orçamento, gerenciar as reuniões e decisões e compendiar as informações para a apresentação final do orçamento.

Figura 17 – Esboço do Conselho Orçamentário



Fonte: Pesquisa de campo

A primeira reunião do Conselho orçamentário foi a aprovação do cronograma do orçamento 2018. Uma forte dificuldade apresentada foi o curto tempo de execução do orçamento, apenas quatro meses. Sabendo da grande demanda de tempo e esforço para a execução da metodologia do OBZ, foi discutido a mudança dessa metodologia, mas a presidência foi irredutível quanto a essa deliberação.

Após a aprovação do cronograma, foram marcadas reuniões com todos os superintendentes e presidência para a definição das premissas e diretrizes orçamentárias. Essas premissas seriam o ponto de partida para todos os orçamentos, principalmente o de vendas, visto que a empresa parte deste orçamento para executar todos os outros.

A partir dessas diretrizes seriam traçados o orçamento quantitativo de vendas, e, após sua aprovação, o orçamento de vendas com volume e valor faturado. Elas tratam de diretrizes de ajustes de preços de mercado de insumos e embalagens, necessidade de produção, análise de mercado relativo a oferta e demanda de produtos, análise de oferta de insumos (leite), visto que a empresa tem sua produção baseada também na quantidade de leite ofertada no

período, e que qualquer fator externo que possa afetar a quantidade de leite produzido nessas regiões deve ser previamente analisado. Essas definições de premissas duraram cerca de duas semanas. O Quadro 3 relaciona todas as premissas discutidas nesse período.

Enquanto as premissas eram definidas outras atividades iam sendo executadas, uma delas foi a escolha dos pontos focais para cada área. O Quadro 4 explicita os pontos focais. Os funcionários tinham como responsabilidades a execução do orçamento de sua área, a alocação das despesas de sua área no ERP da empresa, na última etapa do orçamento, seria o responsável pelo levantamento de dados e orçamento de um pacote de decisão que seria definido nas próximas etapas.

Quadro 4 - Definição dos Pontos Focais

Unidades Administrativas	Gerentes/Diretoras	Área	Ponto Focal
Comercial	A	Todas	A1
Marketing	B	Trade Marketing	B1 B2
Logística	C	Todas	C1
Adm. Financeiro	D	Diretoria Financeiro Auditoria Fiscal Contabilidade Orçamento/Custos Cadastro Jurídico	D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8
SEG	E	G&G / Adm TIC Control. Estrat.	E1 E2 E3
Postos/Suprim/Fáb. Ração	F	Suprimentos/Peças Suprimentos/Embal. Postos Ração	F1 F2 F3 F4
Industria	G	Todas	G1
Expansão e Qualidade	H	Todas	H1
Presidência	I	Todas	I1

Fonte: Pesquisa de Campo

Quadro 3 - Premissas e diretrizes orçamentárias

ORD	PREMISSAS ORÇAMENTÁRIAS	RESPONSÁVEIS	OBSERVAÇÕES
1	Estratégia industrial	Diretoria industrial	Novas linhas, ampliação/cessão de produção para norteio do potencial de vendas, meio ambiente, etc.
2	Diretrizes para captação de recursos	Diretoria financeira	Estrutura de capital, origens de recursos, custos de empréstimos capitalizáveis e resultados financeiros
3	Política de estocagem	Diretoria industrial	Prazos médios a serem perseguidos
4	Estratégia de suprimentos	Diretoria suprimentos	Desenvolvimento de novos fornecedores, processos e periodicidade de cotações
5	Política de contas a pagar	Diretoria financeira	Prazos médios a serem perseguidos
6	Estratégia de preços	Diretoria comercial	Classificação dos clientes por canal, estratégia de descontos, tabelas base, etc.
7	Estratégia de vendas	Diretoria comercial	Plano sobre as estratégias anteriores, por região, ampliação de mix e prospecção de novos mercados
8	Política de clientes e contas a receber	Diretoria financeira	PMR, estratégia para redução de devoluções, formas de pagamento, etc.
9	Estratégia de entregas	Diretoria de logística	Mudanças na estratégia atual? Conciliar com estratégia de estocagem
10	Número de funcionários	Diretoria de RH	Agrupar por diferentes de tipos headcount, quando necessário.
11	Encargos sociais previstos	Diretoria de RH	Sugerido trabalhar por agrupamento
12	Diretriz para horas extras	Diretoria de RH	Premissas considerando impedimentos legais, limites orçamentários, turnos, etc.
13	Diretrizes para aumentos salariais	Diretoria de RH	Data base, retenção de talentos e aumentos espontâneos
14	Diretrizes para área de pessoas	Diretoria de RH	Rotatividade, absenteísmo, treinamento, segurança, cargos e salários
15	Diretriz para inflação e indicadores econômicos	Diretoria financeira	Percentual esperado para inflação, indicadores econômicos consideráveis
16	Diretriz para TJLP	Diretoria financeira	Empréstimos nacionais
17	Diretriz para taxas de juros média e IR fonte	Diretoria financeira	Para aplicações financeiras. Considerar IRRF nas aplicações financeiras.
18	Política de proteções e instrumentos financeiros	Diretoria financeira	Cobertura de Hedge e resultados esperados para fluxos de caixa, importações, financiamentos, etc.
19	Novos investimentos e projetos	Presidência e Conselho	Ampliação de unidades e aquisição de concorrentes (M&A).

Fonte: Pesquisa de campo

Após essa definição, foi feita uma revisão pela contabilidade de todas as contas contábeis existente no plano de contas da empresa. Foram bloqueadas as contas não utilizadas ou sem necessidade e criadas novas contas de acordo com a demanda e necessidade. O setor também fez um levantamento de todos os centros de custo da empresa, por área destacou aqueles não utilizados nos últimos meses. Esse arquivo foi enviado para o ponto focal de cada área, onde este deveria avaliar a necessidade de exclusão ou criação de novos centros de custo. Essa necessidade variou de acordo com a criação ou exclusão de setores e filiais.

Também foi enviado para cada ponto focal uma planilha contendo todos os ativos imobilizados da área que ele representa. Essa planilha continha todas as informações do bem, como placa de patrimônio, código no sistema ERP, valor da depreciação mensal, centro de custo do bem, filial em que ele se encontra, classe e descrição. Cada setor deveria avaliar essa relação e verificar se todos os bens efetivamente pertencem a sua diretoria, se há algum bem em centros de custo que deverão ser excluídos, e se sim, apontar para onde devem ser remanejados. As áreas deveriam explicar também se há algum bem que já foi extraviado para que a contabilidade possa dar baixa.

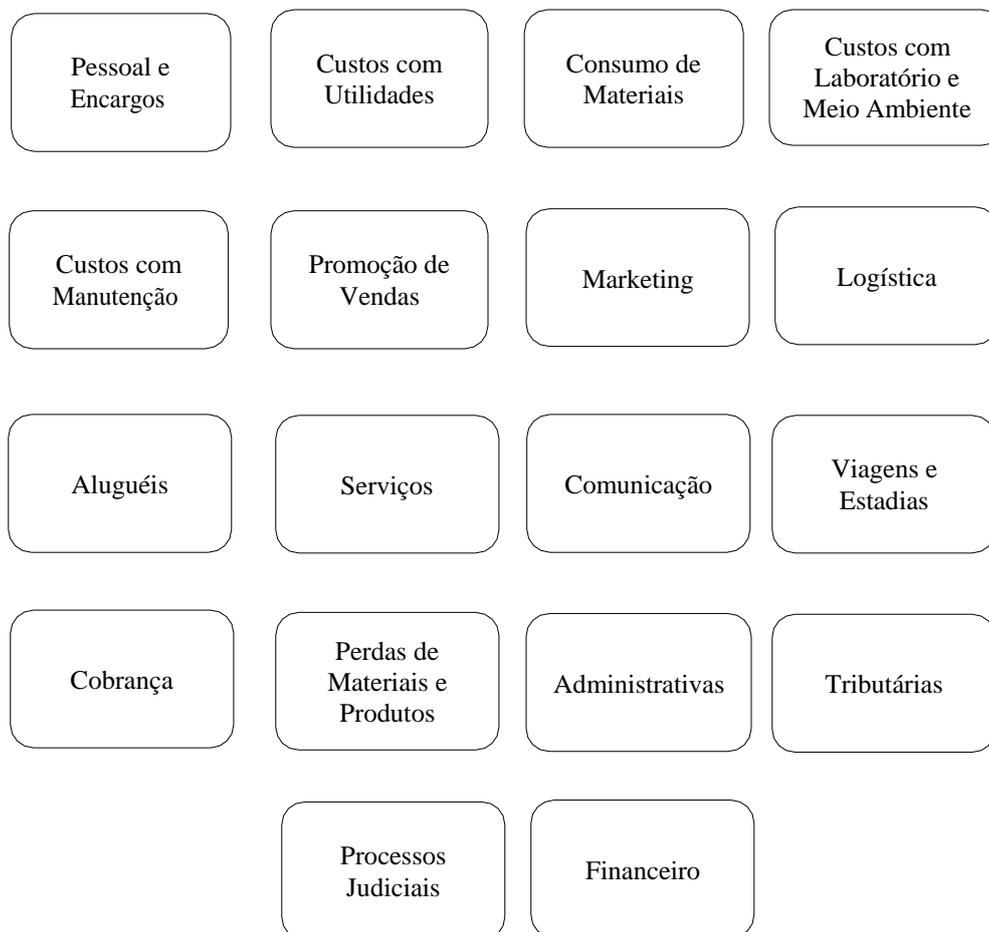
Junto com a planilha de bens já existentes, foi enviada uma planilha de orçamento de investimentos. Nesse arquivo, cada diretoria deveria relacionar todos os imobilizados que pretendesse adquirir durante o ano de 2018, com descrição, mês de aquisição, valor e centro de custo.

Todas essas informações deveriam ser enviadas novamente para o setor de Patrimônio. Este ficaria encarregada de fazer todos os ajustes no ERP da empresa e reenviar a planilha final para os pontos focais validarem, com as informações de bens existentes e do orçamento de investimentos, e o valor de despesa com depreciação por centro de custo, para que fosse colocado no orçamento de cada diretoria. O objetivo é que ao final do processo orçamentário cada ponto focal fizesse o *input* do orçamento no sistema ERP.

Nessa etapa houveram alguns problemas quanto aos prazos, alguns pontos focais não fizeram essa revisão e o setor de patrimônio que precisou fazer para que no final a área não ficasse com o orçamento de depreciação errado. Além disso, a empresa possuía muitos bens antigos que não existiam fisicamente e já deveriam ter sido baixados em sua relação, e também o inventário desses imobilizados estavam desatualizados, o que gerou trabalho excessivo para o setor de Patrimônio. A vantagem foi que o setor acabou atualizando esse inventário, mas atrasou um pouco o cronograma.

Após todos os ajustes de contas contábeis e centros de custo, foram definidos os pacotes de decisão, conforme teor da Figura 18.

Figura 18 - Definição dos pacotes de decisão



Fonte: Pesquisa de campo

Os pacotes relacionados acima são agrupamentos de despesas existentes no plano de contas da empresa, e serão analisados nas etapas de orçamentação para a definição do que deverá ser prioridade, incremento e não incremento, visando o atingimento dos objetivos estratégicos da empresa.

O Quadro 5 exhibe o teor de cada conta para o respectivo pacote definido.

Quadro 5 - Exemplo de despesas dos pacotes de decisão

PACOTES DE DECISÃO	CONTAS
CUSTOS COM UTILIDADES	ÁGUA ENERGIA ELÉTRICA LENHA
CUSTOS COM MANUTENÇÃO	MANUTENÇÃO EQUIPAMENTOS MANUTENÇÃO PREDIAL MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS MANUTENÇÃO DE EMPILHADEIRA MANUTENÇÃO ELÉTRICA MANUTENÇÃO MÓV. E UTENS. ICMS - DIFERENCIAL ALIQUOTA
DESPESAS COM ALUGUEIS	ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS ALUGUEL DE PRÉDIO/IMÓVEIS ALUGUEL DE SOFTWARES ALUGUÉIS DE VEÍCULO
DESPESAS COM COMUNICAÇÃO	FIXO/MOVEL CORREIOS/MALOTES INTERNET
VIAGENS E ESTADIAS	CONDUÇÕES/LANCHES (RD) HOSPEDAGENS PASSAGENS
TRIBUTARIAS	CONTRIBUIÇÃO SINDICAL ICMS - DIFERENCIAL ALIQUOTA ICMS - NORMAL ICMS - FEEF ICMS - FECOP PIS/COFINS S/OUTRAS RECEITAS PIS/COFINS S/ RECEITAS FINANCEIRAS IMPOSTOS E TAXAS IPTU/ITR MULTAS

Fonte: Pesquisa de campo

Além da definição dos pacotes de decisão, também foram definidos os responsáveis por cada um deles conforme Quadro 6. Sua responsabilidade é acompanhar a orçamentação de cada pacote de despesas, e analisar todas as variações ocorridas durante a realização desse orçamento.

Quadro 6 - Papéis de responsabilidade

PACOTES DE DECISAO	Diretoria	Dono do Pacote	Dono da Conta
PESSOAL E ENCARGOS	E	E1	E1
CUSTOS COM UTILIDADES	F	F1	F1
CONSUMO DE MATERIAIS	F	F2	F2
CUSTOS COM LABORATÓRIO E MEIO AMBIENTE	F	F3	F3
CUSTOS COM MANUTENÇÃO	G	G1	G1
PROM DE VENDAS	A	B1	A1
MARKETING	B	B2	B1
LOGISTICAS	C	C1	C1
ALUGUEIS	G	G1	G1
SERVIÇOS	D	D1	D5
COMUNICAÇÃO	E	E2	E3
VIAGENS E ESTADIAS	I	I1	I1
COBRANÇA	D	D2	D2
PERDAS DE MATER E PRODUTOS	G	G1	G1
ADMINISTRATIVAS	D	D1	D5
TRIBUTARIAS	D	D4	D4
PROCESSOS JUDICIAIS	D	D8	D8
FINANCEIRAS	D	D2	D2

Fonte: Pesquisa de campo

Após a definição das premissas orçamentárias, o setor de vendas começa a execução do orçamento quantitativo de vendas, e o setor de RH a se reunir com todos os diretores para verificar a demanda de contratação e demissão e realizar o orçamento quantitativo de mão de obra. Houveram muitos atrasos no cronograma nesta etapa, o responsável pelo orçamento de gente demorou a reunir-se com os diretores, e o superintendente comercial junto com o diretor comercial e o presidente demoraram a chegar num consenso quanto a quantidade de vendas. Finalizada essa etapa, começa a ser montado o orçamento de vendas e o orçamento de mão de obra. Após essa definição, também começaram a ser montados os orçamentos de custos da produção, insumos e tributos.

Enquanto são efetivados esses orçamentos, a contabilidade monta uma planilha orçamentária de despesas para todas as áreas, por centro de custo. Nela estão relacionadas todas as despesas que deverão ser orçadas de acordo com a necessidade de cada diretoria. Esse orçamento deve ser feito por centro de custo, e partindo do zero. As contas deverão ser orçadas tanto pelo responsável de cada área, ponto focal, quanto pelos donos das contas e pacotes.

Na Figura 19 ilustra um exemplo da planilha base da área financeira, com a relação de todas as contas e cada centro de custo em uma aba. Essas planilhas foram enviadas para todas

as diretorias, para serem preenchidas com o orçamento da área, e ao final do processo orçamentário, ela será importada para o ERP da empresa.

Figura 19 – Planilha base-Centro de Custo

SUPERINTENDENCIA ADMINISTRATIVO FINANCEIRO				PLANEJADO						
PONTO FOCAL				JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL
Centro de Custo	Denominação CC	Classe de Cust.	Descrição							
Centro de Custo	Denominação CC	31102001	Salários e Ordenados							
Centro de Custo	Denominação CC	31102002	Férias							
Centro de Custo	Denominação CC	31102003	13. Salário							
Centro de Custo	Denominação CC	31102004	Hora Extra							
Centro de Custo	Denominação CC	31102005	INSS							
Centro de Custo	Denominação CC	31102006	FGTS							
Centro de Custo	Denominação CC	31102007	Aviso Prévio e Ind.							
Centro de Custo	Denominação CC	31102008	Plano de Saúde							
Centro de Custo	Denominação CC	31102009	Adicional Noturno							
Centro de Custo	Denominação CC	31102010	Ajuda de Custo							
Centro de Custo	Denominação CC	31102011	Bolsa Estágio							
Centro de Custo	Denominação CC	31102012	Descanso Semanal Remunerado							
Centro de Custo	Denominação CC	31102013	Prêmios e Gratificações a Empregados							
Centro de Custo	Denominação CC	31102014	Insalubridade							
Centro de Custo	Denominação CC	31102015	Periculosidade							
Centro de Custo	Denominação CC	31102016	Rescisão							
Centro de Custo	Denominação CC	31102017	Seguro de Vida							
Centro de Custo	Denominação CC	31102018	Transporte de Funcionários - Ônibus							
Centro de Custo	Denominação CC	31102019	Indenizações Trabalhistas							
Centro de Custo	Denominação CC	31102020	Pró Labore							
Centro de Custo	Denominação CC	31102021	Transporte de Funcionários - Vale Transporte							

Fonte: Pesquisa de campo

A equipe de execução do orçamento visitou uma empresa que já utilizava o ERP como ferramenta de orçamentação para trocar informações e tirar dúvidas do processo de implantação. Verificou-se a necessidade de contratar uma consultoria para parametrizar o sistema de forma que o mesmo atendesse as necessidades da empresa. Essa consultoria prestou assistência através de treinamento da equipe para utilizar o sistema, parametrização de transações e relatórios dentro do sistema, de acordo com a necessidade da empresa, e suporte durante o processo de implantação para auxiliar qualquer necessidade de adequação do sistema.

Por ser um sistema novo, atrelado a um método de orçamento em implantação e com diversas mudanças, se comparado ao anterior, foi necessária a organização de um treinamento direcionado aos futuros usuários. Esse treinamento foi dado aos pontos focais e a todos os gestores que usarão o sistema como ferramenta de controle orçamentário, e ocorreu de forma presencial.

Durante a capacitação do quadro de funcionários e executivos foram explicados os motivos da mudança e os conceitos da nova metodologia orçamentária. Em seguida os usuários foram ensinados a navegar no sistema e preencher seus orçamentos de forma correta dentro do

sistema. Foi concebido um manual de instruções para cada usuário, onde era exposto passo a passo de como realizar a importação dos dados orçados nas planilhas para o sistema ERP da empresa. Além disso mostrava também todas as transações utilizadas para acompanhar e gerenciar esse orçamento, comparando orçado e realizado mês a mês. Todos os passos contidos no manual foram demonstrados no percurso do programa de capacitação presencial.

Foi estabelecido um prazo para que todos os usuários colocassem as informações orçadas no sistema. Após isso, seriam montadas as demonstrações projetadas, para a análise do conselho orçamentário e aprovação final da presidência.

Após a finalização do orçamento foi feito um “*Book de Resultados*” do Planejamento orçamentário para a apresentação a diretoria, que consistia em um relatório com todas as projeções de demonstrativos, além de um comparativo em o orçamento de 2017 e 2018, para análise do crescimento da empresa. Além desse *book*, também seriam feitos mensalmente outros relatórios para análise e acompanhamento do orçamento, como o *Book de Custos*, *Book de Demonstrações Financeiras*, *Book de Imobilizado* e *Book de Tributos*.

4.4. Uma breve avaliação do modelo orçamentário implementado

Pode-se destacar como um dos principais resultados obtidos pela empresa através da implantação dessa nova metodologia orçamentaria foi a melhor comunicação entre os diversos setores da empresa e a participação ativa dos participantes do projeto. Apesar das dificuldades encontradas durante a execução, os participantes se dedicaram a tentar solucionar os problemas e trabalharam para que o orçamento fosse concluído ainda no ano de 2017.

Através da análise das demonstrações contábeis projetadas conforme teor da Figura 20, pela empresa pode-se observar vários pontos de mudança orçamentária entre os anos de 2017 e 2018. Foi estimado um aumento de 11% no volume e 16% nas vendas. Isso ocorrerá por conta de investimentos na ampliação das fabricas e na venda de novos produtos, já em andamento no final de 2017.

A empresa também fez uma redução em suas despesas, porém algumas tiveram que aumentar por conta do aumento do volume de vendas e para o atendimento da estratégia da empresa.

Figura 20 - Despesas fixas 2017 x 2018

	2017	AV%	2018	AV%	AH%
TOTAL DESPESAS FIXAS	3.704.288.402	100%	4.040.667.073	100%	9%
PESSOAL E ENCARGOS	384.808.833	10%	408.349.677	10%	6%
CUSTOS COM UTILIDADES	63.829.146	2%	66.803.903	2%	5%
CONSUMO DE MATERIAIS	25.422.441	1%	19.737.559	0%	-22%
CUSTOS COM LABORATÓRIO	3.707.282	0%	5.029.553	0%	36%
CUSTOS COM MEIO AMBIENTE	1.251.084	0%	2.259.778	0%	81%
CUSTOS COM MANUTENÇÃO	64.795.927	2%	84.107.760	2%	30%
DESPESAS COM VEÍCULOS	466.546	0%	344.224	0%	-26%
DESPESAS COM PROM DE VENDAS	29.571.343	1%	36.463.052	1%	23%
DESPESAS COM MARKETING	13.825.763	0%	14.321.773	0%	4%
DESPESAS COM ALUGUEIS	25.584.585	1%	30.214.687	1%	18%
DESPESAS COM SERVIÇOS	44.514.371	1%	45.919.932	1%	3%
DESPESAS COM TELEFONIA	5.257.096	0%	5.530.384	0%	5%
LEASING	-	0%	13.432.920	0%	100%
VIAGENS E ESTADIAS	13.481.424	0%	15.505.622	0%	15%
DESPESAS COBRANÇA	8.422.377	0%	9.544.060	0%	13%
PERDAS DE MATER E PRODUTOS	32.848.279	1%	31.127.488	1%	-5%
DESPESAS DIVERSAS	12.492.474	0%	13.727.637	0%	10%
TRIBUTARIAS	10.578.711	0%	5.713.405	0%	-46%

Fonte: Pesquisa de campo

Observa-se no Gráfico 21 que apesar do aumento nas vendas, a empresa orçou uma redução em suas despesas tributárias, por conta de investimentos na área fiscal e no planejamento tributário, além da previsão de incentivos fiscais por parte do governo.

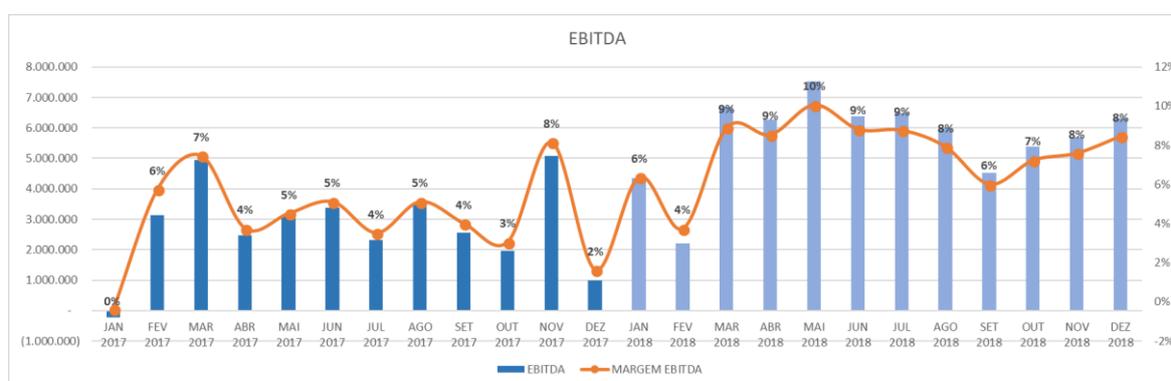
No geral, as despesas de 2018 representarão menos da receita líquida em percentual do que no ano de 2017. As despesas que tiveram uma maior redução foram de gastos com veículos, despesas tributárias, que sempre foram altas por conta de multas e autos de infração, despesas com serviços e assessorias, material de escritório e higiene e limpeza.

A empresa fez uma análise de mercado no processo de planejamento orçamentário e acredita que o cenário para o ano de 2018 será bastante promissor. Ela irá investir em expansão de sua planta industrial para melhorar a qualidade dos produtos e impulsionar as vendas através

de campanhas de marketing e ciclos de vendas. Além disso, ela está investindo no lançamento de novos produtos e na mudança de sua marca. Nesse cenário, ela espera alcançar uma margem EBITDA mais favorável que a do ano de 2017.

Pode-se observar no Gráfico que nos dois primeiros meses o EBITDA foi 22,17% e 131,07% maior que no orçamento, enquanto que no mês de março ficou 23,44% abaixo do esperado, devido a uma redução nas vendas.

Gráfico 1 - EBITDA projetado



Fonte: Pesquisa de campo

Analisando as demonstrações realizadas durante o ano de 2018, pode-se observar a evolução dessas projeções. Na Figura 21 tem-se um comparativo entre orçado e realizado durante os primeiros três meses de implantação do orçamento.

Na Figura 22, observamos o comparativo do orçado e realizado das despesas fixas por área, onde quase todas ainda se encontram com suas despesas abaixo do valor orçado. Os desvios que ocorreram na diretoria Industrial se deram por conta de uma atualização nas despesas de leasing das máquinas que não foi prevista. Na presidência foram executados gastos com as instalações do prédio administrativo da empresa que também não foram previstos, mas que foram necessárias para garantir a segurança dos funcionários e bom funcionamento dos setores.

Figura 21 - DRE planejado x realizado 2018

Em milhares de Reais	DRE GERENCIAL 2018								
	JAN			FEV			MAR		
	ORÇADO	REALIZADO	AH	ORÇADO	REALIZADO	AH	ORÇADO	REALIZADO	AH
Volume	107.375	108.600	1%	93.075	94.650	2%	115.405	113.735	-1%
Receita Bruta	388.330	397.845	2%	335.775	327.500	-2%	430.155	387.850	-10%
Receita Líquida	336.215	345.975	3%	291.840	284.380	-3%	372.495	338.385	-9%
CPV	(254.340)	(261.290)	3%	(222.080)	(212.500)	-4%	(275.155)	(252.440)	-8%
Margem de contribuição	81.870	79.685	-3%	69.745	71.880	3%	97.340	85.890	-12%
Despesas Fixas	(150.250)	(12.325)	-92%	(4.875)	(225.975)	4535%	69.625	(45.025)	-165%
Outras Receitas(despesas)	6.840	5.285	-23%	6.840	10.290	50%	6.840	2.615	-62%
EBITDA	19.155	23.405	22%	8.920	20.610	131%	31.340	23.990	-23%
Depreciação	(5.570)	(5.665)	2%	(5.685)	(5.705)	0%	(5.995)	(5.755)	-4%
Dep. Rec. Financeiras Liq.	(3.720)	(2.395)	-36%	(2.755)	(2.870)	4%	(7.825)	(920)	-88%
Lucro antes de impostos	49.325	15.340	-69%	2.375	12.035	407%	87.600	17.315	-80%
IRPJ e CSLL	-	(1.260)	0%	-	2.675	0%	-	(950)	0%
Lucro Líquido	9.865	14.080	43%	475	14.710	2997%	17.520	16.360	-7%

Fonte: Pesquisa de campo

Figura 22 - Despesas fixas por área

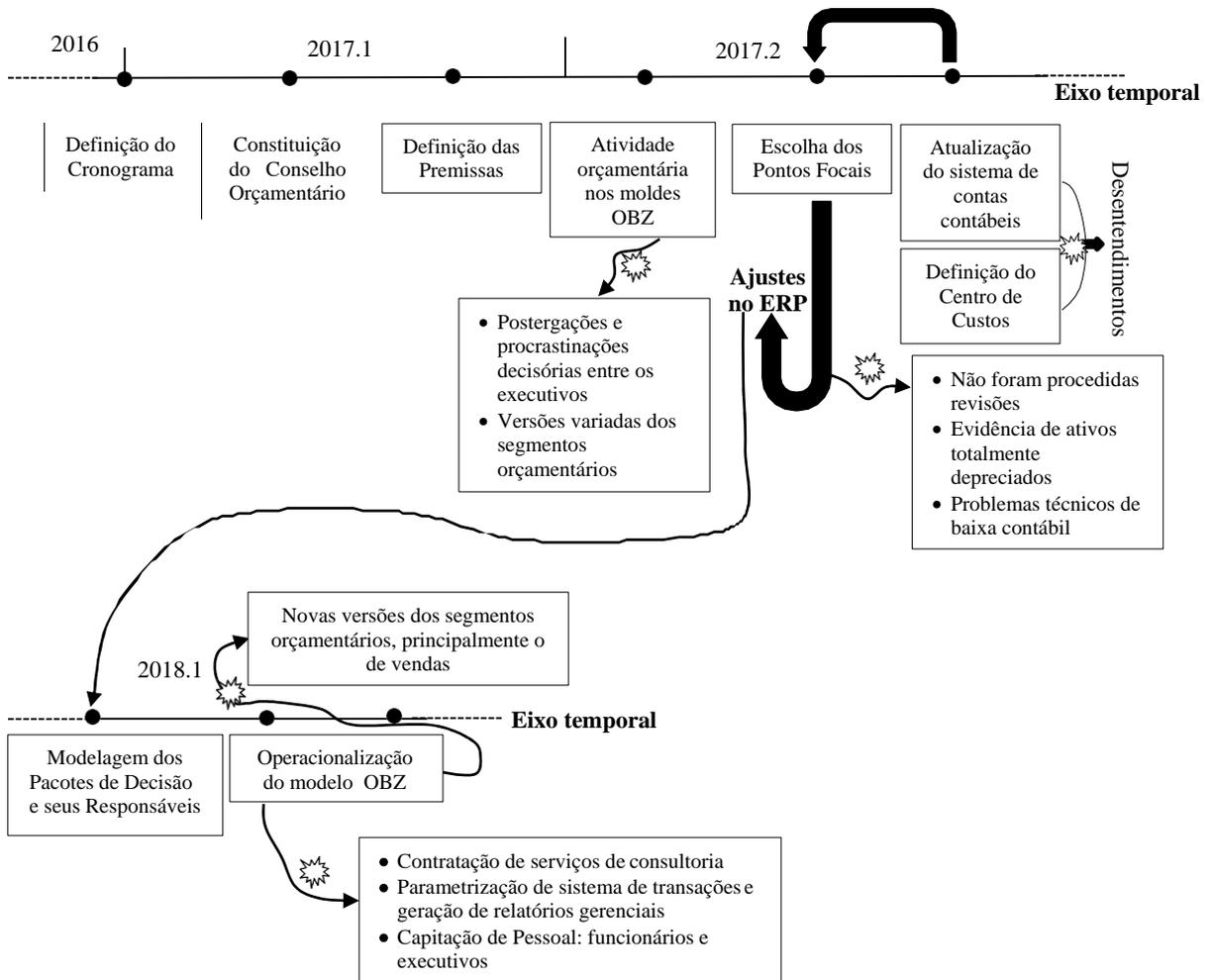
ORÇ X REAL	JANEIRO 2018			FEVEREIRO 2018			MARÇO 2018								
	ORÇ	REAL	%	ORÇ	REAL	%	ORÇ	REAL	%						
Despesas Fixas	(68.770)	-20,45%	(61.549)	-18,05%	-10,50%	(67.699)	-23,20%	(61.560)	-21,65%	-9,07%	(73.047)	-19,61%	(64.570)	-19,08%	-11,60%
Comercial	(68.370)	-4,07%	(62.784)	-3,68%	-46,23%	(68.157)	-4,67%	(59.662)	-4,20%	-62,75%	(68.452)	-3,68%	(63.403)	-3,75%	-52,97%
Comercial	(12.697)	-3,78%	(11.786)	-3,46%	-7,18%	(12.654)	-4,34%	(11.216)	-3,94%	-11,36%	(12.714)	-3,41%	(11.935)	-3,53%	-6,13%
Pr Entrega	(599)	-0,18%	(441)	-0,13%	-26,46%	(600)	-0,21%	(419)	-0,15%	-30,20%	(599)	-0,16%	(454)	-0,13%	-24,21%
Com Latim	(378)	-0,11%	(330)	-0,10%	-12,59%	(377)	-0,13%	(297)	-0,10%	-21,18%	(378)	-0,10%	(292)	-0,09%	-22,63%
Marketing	(7.424)	-2,21%	(5.799)	-1,70%	-21,88%	(7.795)	-2,67%	(5.907)	-2,08%	-24,22%	(11.254)	-3,02%	(5.392)	-1,59%	-52,08%
Logística	(7.935)	-2,36%	(6.954)	-2,04%	-12,37%	(7.288)	-2,50%	(7.168)	-2,52%	-1,64%	(7.530)	-2,02%	(7.360)	-2,17%	-2,27%
Financeiro	(4.382)	-1,30%	(2.888)	-0,85%	-34,09%	(3.888)	-1,33%	(2.812)	-0,99%	-27,70%	(4.086)	-1,10%	(4.149)	-1,23%	1,54%
SEG	(5.919)	-1,76%	(4.092)	-1,20%	-30,86%	(6.309)	-2,16%	(4.685)	-1,65%	-25,75%	(6.725)	-1,81%	(5.276)	-1,56%	-21,54%
Suprimentos	(2.948)	-0,88%	(2.118)	-0,62%	-28,17%	(2.890)	-0,99%	(2.121)	-0,75%	-26,61%	(2.771)	-0,74%	(2.535)	-0,75%	-8,49%
Industrial	(23.837)	-7,09%	(25.139)	-7,37%	5,46%	(23.594)	-8,08%	(24.303)	-8,55%	3,01%	(24.694)	-6,63%	(25.079)	-7,41%	1,56%
Fab Ração	(152)	-0,05%	(164)	-0,05%	7,53%	(132)	-0,05%	(130)	-0,05%	-1,80%	(137)	-0,04%	(121)	-0,04%	-11,70%
Qualidade e Expansão	(705)	-0,21%	(496)	-0,15%	-29,62%	(701)	-0,24%	(436)	-0,15%	-37,81%	(701)	-0,19%	(598)	-0,18%	-14,74%
Presidência/Conselho	(1.794)	-0,53%	(1.343)	-0,39%	-25,15%	(1.470)	-0,50%	(2.065)	-0,73%	40,49%	(1.459)	-0,39%	(1.380)	-0,41%	-5,47%

Fonte: Pesquisa de campo

4.5. Os empecilhos detectados na implementação do modelo OBZ

A Figura 23 sintetiza as etapas de implementação do sistema orçamentário OBZ e explicita os empecilhos decorrentes. Boa parte destes estão ligados a resiliências de gestores e funcionários. A mudança é uma variável extremamente impactante no contexto dos ambientes dos seres humanos, por mais que se explique a exaustão os benefícios.

Figura 23 – Esquema processual de implementação do OBZ e a detecção de problemas



Fonte: Pesquisa de campo

As procrastinações e protelações decisórias por parte dos executivos reforçam quão difícil é sair da zona de acomodação e mais ainda, enfrentar um desconhecido sem segurança. Soma-se a isso as discussões técnicas e as vezes sem consenso. Aqui foram os momentos mais tensos. Em verdade muitos dos personagens receosos de perda de espaço no contexto do trabalho.

Finalmente o sistema de ERP da empresa era incompatível à lógica do modelo orçamentário OBZ. Em pleno andamento de implementação alguns arranjos técnicos foram problemáticos na adaptação requerendo contratação de serviços de consultoria e simultaneamente plano de capacitação não só de funcionários mas também dos gestores.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação foi possível dada a execução do projeto na empresa estudada, o que permitiu que todos os momentos pudessem ser acompanhados enquanto ocorriam.

É possível concluir, primeiramente, que certas vezes os conceitos propostos pelos autores de referência no tema não são completamente aproveitados pelos usuários das metodologias propostas. Além disso, as mudanças provenientes desse fato geram conteúdo, produzido dentro das organizações, que pode vir a ser aproveitado por apresentar consistência e embasamento teórico.

A empresa em questão apresenta um perfil relativamente jovem, com a maioria de seus funcionários entre as idades entre vinte e trinta anos. Na teoria isso tornaria a equipe mais dinâmica e aberta a novidades, fator facilitador para o sucesso do projeto. No entanto ainda foi encontrado dificuldade na implantação desse modelo, principalmente por parte dos gestores.

Outro fator específico do caso é a má qualidade das informações históricas, já citada em outros itens do trabalho. Tal característica é comum a muitas empresas. Muitas despesas não eram consideradas no orçamento dos anos anteriores, e foram consideradas para o ano de 2018, o que causa disparidade quando comparadas, e não nos mostra efetivamente o impacto na redução dessas contas se comparadas com o ano anterior. Esse pode ser considerado um dos principais fatores que dificultaram a execução do projeto.

Além disso, outro fator que pode ser destacado é o tempo no qual o projeto foi desenvolvido. Todas as etapas descritas ocorreram em cerca de quatro meses, desde o início da padronização das contas contábeis da empresa até o envio dos *books* de melhorias. Esse não é um período adequado, dada a quantidade de demanda e a complexidade dessa metodologia orçamentária. Muitas etapas da execução do orçamento atrasaram, e o orçamento base para todos os outros, o de vendas, foi modificado diversas vezes. No total foram 15 versões do orçamento de vendas, e ainda no ano de 2018, em meados de março, a equipe de vendas solicitou uma nova mudança nesse orçamento. A diretoria ainda tomará a decisão de fazer ou não um ajuste orçamentário no final do primeiro semestre de 2018.

Devido ao curto período de planejamento, e do fato de ter que orçar como se as atividades da empresa estivessem iniciando naquele ano, houveram despesas que acabaram sendo esquecidas pelos gestores, causando desvios. É muito provável que algumas atividades

tenham sido feitas de forma incorreta devido a esse fator, o que pode ter impactado na qualidade do projeto e em seus futuros resultados.

Observa-se que apesar de a empresa ter utilizado do seu ERP para o acompanhamento do orçamento por parte dos gestores dentro do sistema, e contribuir para a gestão orçamentária, ele não é uma ferramenta de orçamentação efetiva, pois ainda foi necessário a utilização de muitas planilhas para a execução desse orçamento, e as informações são colocadas somente no final dentro do sistema. A empresa pensa em futuramente investir em uma ferramenta onde seja possível executar todo o orçamento através de sistema ERP, e as planilhas não sejam mais utilizadas.

O conteúdo apresentado neste trabalho se ateve na descrição de modelos orçamentários, com maior foco na metodologia OBZ, e do caso estudado. Não foi possível avaliar todos os resultados que serão obtidos a partir de então, principalmente porque ainda há etapas a serem cumpridas. A avaliação desses resultados poderia ser feita em trabalhos futuros tanto para os ganhos financeiros quanto para os benefícios intangíveis.

A empresa conseguiu evoluir bastante na sua gestão orçamentária com a nova metodologia adotada, mas existe a consciência de que será necessário a implementação desse modelo, e será necessário melhorar ainda vários pontos para utilizar o modelo de forma eficiente e eficaz. A diretoria acredita que um dos principais pontos será iniciar o planejamento orçamentário do ano de 2019 com no mínimo 6 meses de antecedência, visto que esse foi um dos pontos de maior dificuldade na implantação.

Finalmente, o que se pode perceber foi que a aderência dessa orientação metodológica à realidade é grande e que o OBZ vai além de um método para elaboração de orçamentos, ele influencia no modelo de gestão e na cultura da organização.

5.1 Limitação da pesquisa

Como toda a pesquisa se restringiu a um ambiente específico não se é possível a uma generalização. Além disso a pesquisadora é parte da equipe de funcionários da empresa objeto de estudo o que poderá ter criado vieses no tratamento analítico.

6.2 Estudos futuros

Faz-se necessário comparar o processo de implementação de OBZ em empresas similares no âmbito nacional. Se os problemas detectados se conformam em uma certa regularidade ou se situação como um evento esporádico. Também cabe uma comparação com empresas estrangeiras, inclusive por continente: América Latina, América do Norte, Ásia, Europa. Como os problemas são manifestados na ação pragmática de operacionalização do modelo OBZ no âmbito das empresas de laticínios nesses ambientes?

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S. e YOUNG S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2ed, São Paulo: Editora Atlas, 2008.

BATISTA, J. G. N. Uma contribuição a implantação do orçamento empresarial em um sistema integrado de gestão. 2006. **Dissertação** (Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**: na administração das organizações. Edição Compacta. 3º Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

FINNEY, R.G. **Como elaborar e administrar orçamento**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial**. São Paulo; Atlas, 2007.

GARRISON, R. H.; BREWER, P. C.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. Porto Alegre: Amgh,2013.

LOHAN, G., LANG, M. e CONBOY, K. A performance management model for agile information system development teams. International Conference on Information Systems development. 21. **University of Limerick Institutional Repository**. 2012. Recuperado de: <https://ulir.ul.ie/handle/10344/2903?show=full>. Acessado em 25.04.2018.

LUNKES, R. J. **Manual de Orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas,2009.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na Administração de Empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, D. de P. R. **Sistemas de informações gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JR, J. H.; SILVA, C. A. S., dos. **Controladoria estratégica**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, L. M. de. **Controladoria Estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, C. L.. **Planejamento orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

_____ ; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson, 2009.

PYHRR, P. A. **Orçamento base zero: um instrumento prático para avaliação das despesas**. Rio de Janeiro: Interciência; São Paulo: Universidade de São Paulo, 1981.

SÁ, C. A. O Orçamento Base Zero. [2008]. Disponível em <<http://carlosalexandresa.com.br/artigos/Orcamento-Base-Zero.pdf>> Acesso em 04 dez. 2017.

_____ e MORAES J. R. de. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SOUZA, P. R. P. de. Orçamento base zero como instrumento de gestão. **Dissertação** (Mestrado Profissional em Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2008.

TOZZI, A. P. R.; COSTA, J. **Revolução orçamentária: o avanço do orçamento base zero (OBZ)**. São Paulo: Trevisan, 2017.

VALE, B. V. do. Abordagem teórico-prática da aplicação do orçamento base zero em uma empresa do ramo alimentício. 2013. **Trabalho de Conclusão de Curso** (Graduação em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

YOSHIKUNI, A.C; JERÔNIMO, L.R. **Desempenho Corporativo**: o alinhamento da TI com a gestão estratégica e financeira. Rio de Janeiro: Brasport, 2013.

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