

Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado

Ana Cristina de Faria (USCS) - anacfaria@uol.com.br

Rodrigo Alves Silva (USCS) - alvesrodrigo@gmail.com

Cecilia Moraes Santostaso Geron (USCS) - cecilia.geron@cjcontrole.com.br

Laércio Baptista da Silva (USCS) - lasilva@uscs.edu.br

Resumo:

O instrumento gerencial Orçamento Base Zero (OBZ) não é recente; já existe há mais de três décadas. Em muitos estudos, considera-se que o OBZ consiste em elaborar o orçamento sem referência passada, baseado na reavaliação dos métodos, intenções e recursos; uma forma de reduzir vícios que contaminam o planejamento orçamentário, contribuindo para planos baseados em justificativas não vinculadas aos dados históricos. O presente estudo tem como objetivo verificar como tem sido feita atualmente a implantação do OBZ em uma empresa do segmento metalúrgico. Foi utilizada a pesquisa qualitativa para validar o estudo de caso único realizado. O OBZ apresentou-se como de extrema importância em todos os níveis da administração, pois demonstrou quais áreas necessitavam de adequação para atingir os objetivos definidos na carta diretriz durante o processo formal do orçamento operacional, e também, nas revisões que ocorreram durante o exercício. Concluiu-se que o OBZ surgiu como uma ferramenta eficaz para determinar a coordenação das ações em prol do alcance de seu objetivo principal, que é a redução dos custos e despesas, e consequente obtenção de lucro. Constata-se que empresas estão implantando e institucionalizando instrumentos gerenciais, que pesquisadores consideram ultrapassados, por já estarem fundamentados na teoria.

Palavras-chave: Orçamento; Orçamento Base Zero; Planejamento

Área temática: Controladoria

Orçamento Base Zero (OBZ): um instrumento ainda utilizado

Resumo

O instrumento gerencial Orçamento Base Zero (OBZ) não é recente; já existe há mais de três décadas. Em muitos estudos, considera-se que o OBZ consiste em elaborar o orçamento sem referência passada, baseado na reavaliação dos métodos, intenções e recursos; uma forma de reduzir vícios que contaminam o planejamento orçamentário, contribuindo para planos baseados em justificativas não vinculadas aos dados históricos. O presente estudo tem como objetivo verificar como tem sido feita atualmente a implantação do OBZ em uma empresa do segmento metalúrgico. Foi utilizada a pesquisa qualitativa para validar o estudo de caso único realizado. O OBZ apresentou-se como de extrema importância em todos os níveis da administração, pois demonstrou quais áreas necessitavam de adequação para atingir os objetivos definidos na carta diretriz durante o processo formal do orçamento operacional, e também, nas revisões que ocorreram durante o exercício. Concluiu-se que o OBZ surgiu como uma ferramenta eficaz para determinar a coordenação das ações em prol do alcance de seu objetivo principal, que é a redução dos custos e despesas, e consequente obtenção de lucro. Constata-se que empresas estão implantando e institucionalizando instrumentos gerenciais, que pesquisadores consideram ultrapassados, por já estarem fundamentados na teoria.

Palavras-chave: Orçamento; Orçamento Base Zero; Planejamento.

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

No mundo dos negócios, o objetivo das organizações é a obtenção da eficácia, e a melhor medida dessa eficácia é a obtenção de lucro ao final de cada período de atividade. De forma geral, uma organização empresarial é uma instituição econômica que visa fornecer aos seus consumidores, bens e serviços desejados. Este objetivo torna-se fundamental para sua sobrevivência, pois tanto no aspecto econômico quanto no ponto de vista dos clientes, não existe outra razão para a existência da empresa. Caso esses objetivos não sejam atingidos, a organização acabará por não manter sua continuidade.

Para que esses objetivos sejam alcançados, as empresas devem buscar o aperfeiçoamento, investindo em intensos programas de pesquisas em produção e comercialização, de forma a obter um melhoramento contínuo. Dentro desse contexto, surgiu a gestão orçamentária de gastos, que pode ser definida como uma ferramenta que auxilia os responsáveis pelas tomadas de decisão em suas funções de planejamento e controle, na previsão de resultados relacionados à operação e na situação financeira (CHING, 2006). Este autor afirma que o orçamento é utilizado para planejar o que os gestores pretendem alcançar no futuro, e também para analisar os fatos ocorridos no passado.

O orçamento é a ferramenta que direciona os gestores a elaborarem planos específicos que possibilitem a Administração alcançar os objetivos previamente definidos. Ele está estruturado em uma base de planos aprovados e que possui os mesmos conceitos dos eventos e transações que serão realizadas. Frezatti (2007) comenta que o orçamento compõe o processo de gestão e envolve o plano financeiro desenvolvido para viabilizar o atingimento das metas, por meio da execução das estratégias, contribuindo para a *accountability*. Há estudiosos, tais como Hope e Fraser (2003) que criticaram o processo orçamentário, e criaram até um movimento chamado *Beyond Budgeting*, em que dizem que o processo orçamentário tradicional fornece pouco valor; gera comportamento disfuncional; fracassa na tentativa de

lidar com variáveis fundamentais de competitividade, e pressupõe ausência de confiança. Mesmo assim, ainda há muitos estudiosos pesquisando sobre orçamento, e até gerando teorias substantivas sobre o tema, tal como Frezatti *et al.* (2009).

Visando a atender suas necessidades, as organizações criaram inúmeras ferramentas para o gerenciamento das metas orçamentárias. Durante a execução das atividades, as empresas aprimoraram os modelos tradicionais de orçamento, fazendo com que surgisse um método que desconsiderava as informações históricas de despesas e receitas incorridas. Dessa forma, era possível realizar análises de qualquer despesa ou receita futura para o exercício em referência, possibilitando novas justificativas para a previsão de gastos, sem vínculos com os fatos ocorridos no passado. Este modelo foi denominado Orçamento Base Zero - OBZ (COSTA; MORTIZ; MACHADO, 2007).

Passarelli e Bomfim (2004) apresentam o OBZ como uma forma de reduzir expressivamente os vícios que contaminam o Planejamento Orçamentário de uma organização, provocando uma disparidade entre o que foi planejado e o que, de fato foi realizado. Com base nesta afirmação, será evidenciado como o OBZ contribuiu nas metas orçamentárias, partindo de um sistema financeiro bem estruturado, em comparação ao método tradicional de orçamento, utilizado anteriormente.

Na pesquisa bibliográfica desenvolvida, constatou-se que há pouca literatura atual sobre o assunto, mas os autores deste trabalho, por experiência, e não constatação científica, reconhecem que há empresas atualmente, ainda utilizando o OBZ em seus processos de gestão. Diante desse contexto, a questão que norteará este estudo é: Mesmo sendo um instrumento que já existe há mais de três décadas, e pouco tratado atualmente na literatura, como o OBZ tem sido implantado em empresa de grande porte? Para responder a esta questão, o presente estudo tem como objetivo verificar como tem sido feita atualmente a implantação do OBZ em uma empresa do segmento metalúrgico.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: além desta Introdução, há mais quatro tópicos desenvolvidos. No tópico 2, será apresentada a Revisão da Literatura que abordará a importância do orçamento, os diversos tipos de orçamento e o OBZ. No tópico 3, serão descritos os Aspectos Metodológicos. No quarto tópico, será feita a Descrição e a Análise dos Resultados da pesquisa e, na sequência, serão desenvolvidas as Considerações Finais e evidenciadas as Referências.

2. Revisão da Literatura - Orçamento

O orçamento é um instrumento fundamental de todo o processo operacional da organização, pois exige o envolvimento de todos os setores da empresa (PADOVEZE, 2009). Para Tung (1975), existe o consenso de que o orçamento é um plano econômico-financeiro que serve como base para as operações empresariais, entretanto, existem controvérsias sobre sua ênfase, pois alguns autores o evidenciam como um plano financeiro para estimar e controlar as operações futuras, enquanto outros destacam seu alcance sobre as operações globais de uma empresa e que estabelece uma sequência organizada de ações financeiras que a organização deve seguir.

Catelli (1972 *apud* PEREIRA, 2001), por sua vez, define Orçamento como sendo a expressão, em termos financeiros, das diretrizes administrativas para a operação da organização durante um determinado período. Sob o ponto de vista de Anthony e Govindarajan (2001), o Orçamento é um instrumento que as empresas utilizam para planejamento e controle em curto prazo. Na opinião de Figueiredo e Caggiano (2004), os principais objetivos do orçamento são o planejamento, a coordenação e o controle, priorizando, sobretudo: fornecer orientação quanto à realização das atividades; coordenar as atividades das áreas de toda a empresa; contribuir para a melhoria dos resultados globais da organização; minimizar os riscos operacionais; identificar as razões dos desvios entre o real e

o plano e programar ações corretivas. Há diversos tipos de orçamentos, que são tratados a seguir.

2.1 Orçamento operacional

O orçamento operacional por Lunkes (2003b) é composto pelas seguintes peças: orçamento de vendas, orçamento do estoque final, orçamento de fabricação, orçamento de custos dos materiais, orçamento da mão de obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento de despesas departamentais. Este tipo de orçamento, na visão de Anthony e Govindarajan (2001), visa a contemplar as receitas e as despesas previstas e possui periodicidade de um ano. Além disso, os autores destacam como características principais: estimar o lucro em potencial; o compromisso gerencial; a necessidade de aprovação pelo superior acima na hierarquia; fidedignidade e controle sobre suas alterações, pois, uma vez aprovado, somente poderá ser alterado em condições especiais; comparação entre realizado e orçado com justificativa das variações.

2.2 Orçamento incremental

Há diversas metodologias para que se cumpram as etapas de orçamento operacional, uma delas, é por meio do orçamento incremental, que segundo Ianesko (2001) visa a abordar o desenvolvimento de apropriações de gastos de qualquer espécie, assumindo como ponto de partida, a quantia gasta no exercício anterior. Hansen *et al.* (2002) corroboram que o orçamento incremental consiste na adição de um percentual em função, por exemplo, do crescimento da economia ou inflação do período nos números do orçamento do ano anterior a fim de obter-se o orçamento do exercício vigente.

As aprovações para o período posterior do orçamento devem ser elaboradas com base nos programas propostos e das reais necessidades, e não do nível de gastos do período precedente (WELSCH, 1983). Para Atkinson *et al.* (2000), o orçamento incremental aborda para o desenvolvimento de apropriações de gastos discricionários, assumindo como referência inicial, para cada item de despesa, os gastos que incorreram no período anterior. Dessa forma, foi desenvolvida uma técnica, denominada Orçamento Base Zero - OBZ, que almeja eliminar, ou pelo menos diminuir, a imprecisão do planejamento de gastos que, normalmente, ocorre no sistema orçamentário incremental (PASSARELLI; BOMFIM, 2004).

2.3 Orçamento Base Zero (OBZ)

A terminologia “orçamento base zero” não é recente. Em muitos estudos, considera-se que o OBZ consiste em elaborar o orçamento sem referência passada, baseado na reavaliação dos métodos, intenções e recursos (HERBERT, 1977). Pattillo (1977) explica que a primeira evidência da utilização do sistema do orçamento base zero, foi a preparação do planejamento do departamento de agricultura dos Estados Unidos em 1964. Então, o secretário de agricultura desenvolve um grande interesse pelos problemas orçamentários, durante seu período como governador de Minnessota, e sugeriu que fossem reconsiderados os recursos básicos para cada setor, os justificando partindo do zero, na fase orçamentária. Posteriormente, Pyhrr vislumbrou em um artigo intitulado “orçamento base zero”, publicado na *Harvard Business Review* em 1970 a aplicação dos conceitos por ele desenvolvidos, na empresa *Texas Instruments Inc.* para o planejamento orçamentário do ano de 1970 (HERBERT, 1977).

Pyhrr (1981) define o Orçamento Base Zero - OBZ como a reavaliação de todos os programas de despesas durante todo ano. Fornece aos diretores, informações minuciosas a respeito do capital necessário para a realização de tudo o que foi planejado. De acordo com Lunkes (2003b), a grande desvantagem dos métodos tradicionais de elaboração do orçamento, é que eles reproduzem as deficiências dos períodos anteriores. Como solução para esse

problema, tem-se o orçamento base zero, que não utiliza o período anterior como base para elaboração do orçamento atual. O grande diferencial do OBZ é o processo de elaboração do orçamento partindo do nível zero, de forma que todas as necessidades sejam justificadas e priorizadas (MAHER, 2001).

O OBZ rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a idéia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o OBZ projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez (HODLOFSKI, 1992). De acordo com Maturi (2009), esta ferramenta gerencial não leva em consideração os pressupostos assumidos anteriormente e é possível concentrar-se no que é essencial para o fluxo de caixa, lucros e habilidades para alcançar o sucesso da empresa. Para Steven (2007), o OBZ garante que atividades inapropriadas sejam eliminadas, e dá condições para mensuração de atividades existentes em relação às necessidades futuras da empresa. Bevan (2009) vai além, e afirma que o OBZ auxilia na prevenção de fraudes na organização.

Na opinião de Becwar e Armitage (1989), o OBZ não é perfeito, pode não ser a melhor alternativa para preparação do orçamento, mas é uma alternativa que vem substituindo o orçamento tradicional em muitas empresas. Curiosamente, OBZ vem sendo adotado na China com sucesso na administração pública desde 1990 (MA, 2006).

2.3.1 Conceitos e Características

Warren, Reeve e Fess (2003) citam que o OBZ exige que os responsáveis pelo planejamento orçamentário estimem as vendas, os volumes de produção e os custos indiretos como se estivessem iniciando as operações da estaca zero. As principais características e objetivos do OBZ definidas por Carvalho (2002), são: Avaliar o custo benefício de todas as atividades, processos e projetos, tomando como referência a base zero; Concentrar-se nos objetivos e metas da organização, na qual os recursos são resultados da direção estabelecida; Garantir o correto direcionamento de recursos com base nas premissas chaves do negócio; Ratificar os gastos após a elaboração, diante de critérios previamente definidos; Estabelecer comunicação entre as áreas para desenvolver informações de forma participativa, e prover subsídios inteligentes para a tomada de decisão.

Para que os gestores possam elaborar o seu planejamento orçamentário, a metodologia base zero propõe que este seja feito por meio de pacotes de decisão. Dessa forma, exige-se uma reavaliação de todas as atividades que fazem parte deste agrupamento, verificando se possuem a mesma natureza ou se apresentam semelhanças, classificando conforme sua prioridade (COSTA; MORITZ; MACHADO, 2007). Pyhrr (1981) destacou duas etapas para a elaboração do orçamento base zero: Identificar os pacotes de decisão e priorizar os pacotes de decisão.

2.3.2 Identificação dos pacotes de decisão

O pacote de decisão pode ser entendido como um documento que visa a detalhar e identificar uma atividade específica, de maneira que os responsáveis pela gestão possam avaliá-las e priorizá-las em relação às outras atividades que exigem recursos e decidir a aprovação ou rejeição (PYHRR, 1981). Lunkes (2003b) menciona que os pacotes base de decisão (PBZ) podem ser divididos em unidades menores denominadas variáveis base zero (VBZ). As informações podem ser melhoradas dividindo as VBZs em diversos núcleos base zero (NBZ) que consistem em uma unidade da qual são extraídos os dados para a elaboração do orçamento. A Figura 1 demonstra uma estrutura de custos fictícia e o enquadramento dos pacotes de decisão e das VBZs.

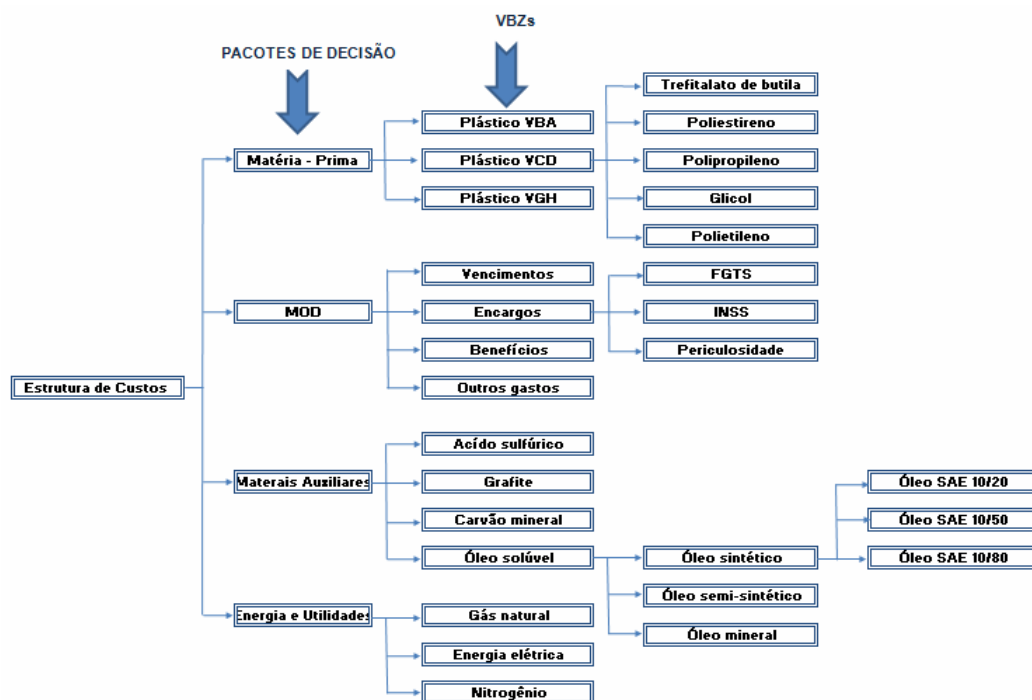


Figura 1 – Subdivisão dos pacotes de decisão

Fonte: Adaptada de Lunkes (2003b, p.95.)

Na preparação dos pacotes, cada gestor deve, primeiramente, identificar as atividades e operações do exercício, para que então sejam definidos os níveis de despesa prevista ou orçada, reconhecer as atividades geradoras desta despesa e calcular ou estimar o custo de tais atividades (PYHRR, 1981). A Figura 2, a seguir, demonstra a sistemática em questão:

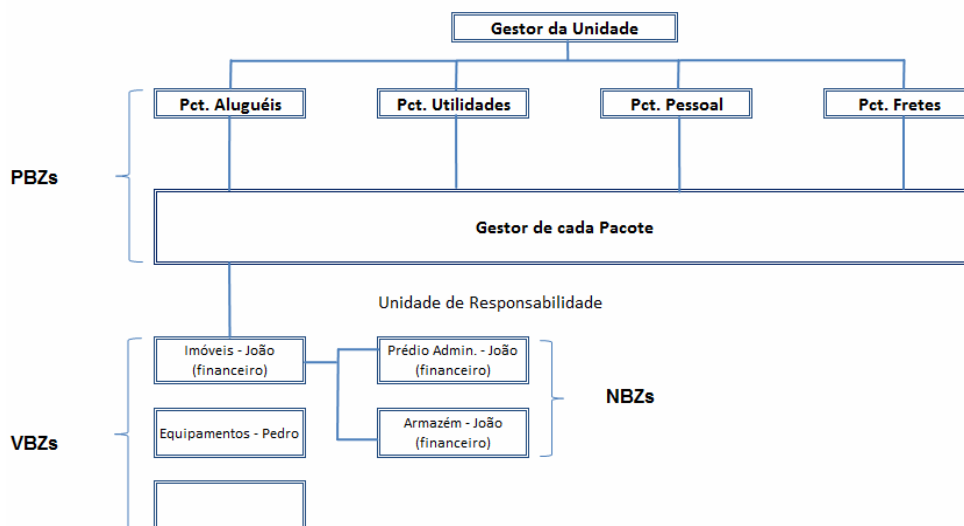


Figura 2 – Matriz de responsabilidade

Fonte: Adaptada de Lunkes (2003b, p.98)

A matriz de responsabilidade do OBZ propõe a reavaliação de todas as suas atividades e prioridades, dos recursos financeiros partindo da estaca “ZERO”, a cada novo exercício. No OBZ, o gestor tem como apresentar justificativas para a alocação dos recursos, levando em conta a relação custo/benefício e a evolução dos fatos (LUNKES, 2003a). Uma vez elencados todos os pacotes, cabe ao gestor responsável organizá-lo em função de seu grau de importância, de maneira a priorizar aqueles que são fundamentais para os objetivos da organização e coerentes com os limites dos recursos disponibilizados (PASSARELLI;

BOMFIM, 2004). O OBZ possui como principal desvantagem, o tempo de elaboração, pois, por exigir justificativas de todos os gastos; cria diversas burocracias e inúmeros controles (GARRISON, NOREEN, BREWER; 2007), que nem todas as empresas estão dispostas a implantar. Na sequência, serão descritos os aspectos metodológicos empregados nesta pesquisa.

3. Aspectos Metodológicos

Este trabalho teve como base uma pesquisa exploratória que, segundo Gil (2010), visa a proporcionar familiaridade com a questão, de forma a deixá-la mais clara ou constituir hipóteses. Ainda segundo o autor, o principal objetivo da pesquisa exploratória é aperfeiçoar idéias ou constatar intuições. Sua organização é bastante flexível, com vista que torne possível considerar os mais diversos aspectos referentes ao objeto em estudo. De acordo com Richardson (2007), trata-se de um estudo de natureza descritiva, já que pretende, por meio do Estudo de Caso, descrever as vantagens e desvantagens da implantação do OBZ em uma empresa do segmento metalúrgico.

A pesquisa, também é caracterizada pelo levantamento e estudo de caso, que são definidos como interrogação direta de pessoas, aprofundamento de questões propostas e análise ampla do objetivo proposto, respectivamente (GIL, 2010). Foi utilizada a pesquisa qualitativa para validar o estudo de caso realizado. A pesquisa qualitativa consiste de um estudo empírico que visa a investigar uma situação atual dentro do contexto de realidade, utilizando diversas fontes de evidência (YIN, 2004).

Triviños (1990) afirma que o Estudo de Caso tem por objetivo a obtenção de conhecimento aprofundado de uma realidade delimitada; neste caso, uma implantação de OBZ em uma empresa multinacional metalúrgica. Para Yin (2004), há vários fundamentos para justificar a escolha de Estudo de Caso Único. Dentre eles, quando é um caso revelador, em que o pesquisador tem a oportunidade de estudar e analisar um fenômeno pouco acessível à investigação científica. No caso desta pesquisa, por mais que o assunto OBZ não tenha muitas referências recentes, ainda há grandes empresas utilizando esta ferramenta em seu processo de gestão, sendo, portanto, um fenômeno pouco acessível à investigação científica.

Os procedimentos de coleta de dados iniciaram-se em junho de 2009, e duraram até novembro de 2009. Neste período, além de observação direta, e entrevistas estruturadas feitas com os coordenadores e gerentes das áreas operacionais e da Controladoria, foram feitas pesquisas documentais, contemplando informações gerenciais, entre outros documentos disponibilizados, utilizados na implantação do referido instrumento gerencial. Como limitação, pode-se considerar que o Estudo de Caso único desenvolvido neste trabalho, apesar da profundidade, tal como comenta Yin (2004), pode impossibilitar a generalização dos resultados, pois não reflete o que ocorre em todos os processos logísticos reversos, mas pode cooperar para sistematizar conhecimentos sobre os custos das atividades executadas por determinada instituição. No próximo tópico, será descrito um caso de uma indústria metalúrgica que implantou recentemente a ferramenta OBZ em seu processo de gestão.

4. Estudo de Caso: Implantação de OBZ

Líder em seu segmento e classificada entre uma das maiores empresas privadas brasileiras, a empresa Gama, que solicitou que seu nome não fosse divulgado, destaca-se por comercializar semi-elaborados e produtos acabados de metais não ferrosos para indústria de bens de consumo. Atualmente, esta empresa conta com cerca de 2 mil funcionários e possui três unidades de negócio que comercializam seus produtos para todo o Brasil e países da América Latina, América Central, América do Norte, além de Europa e Ásia.

4.1 Gestão Orçamentária na Empresa Gama

Concebido no início do ano de 2005, o planejamento orçamentário foi uma necessidade que surgiu diante da implantação do Sistema Integrado (ERP); dado que os valores orçados representam a base para formação do custo padrão dos produtos. O prazo para o término do projeto era curto; sendo assim, o gestor da área de Custos e Orçamentos planejou os gastos nos centros de custos, com base no número de pessoas alocadas, insumos médios utilizados, depreciação contábil dos bens, gastos diversos (telefone, energia elétrica, IPTU) etc.

A cultura orçamentária não estava difundida entre os setores, e ao término do primeiro exercício, foi encaminhado aos gestores o histórico dos gastos realizados no período como base de referência. O intuito era de que, por meio dos gastos reais, os gestores pudessem realizar o planejamento dos gastos futuros de sua respectiva área de responsabilidade, porém, o que se constatou foi a aplicação de um percentual incremental ao gasto realizado no exercício anterior. Não havia uma metodologia definida para a elaboração do orçamento e os valores expressados não correspondiam à expectativa do que realmente iria acontecer era apenas um número baseado em dados passados. E então, visando a desenvolver uma nova cultura com base no orçamento, foi estruturado um projeto para a implantação do OBZ: o INOVAR.

4.2 Projeto Inovar

Diante as dificuldades encontradas no primeiro exercício, o projeto Inovar tem como objetivo desenvolver a cultura orçamentária e estimular o gestor a orçar efetivamente os gastos futuros com base em análises, estipular metas a serem atingidas e justificar as variações. O projeto foi iniciado após a divulgação da carta diretriz elaborada pelo Presidente da empresa. Nesta carta, constam os objetivos e metas que nortearão as ações do planejamento orçamentário da empresa Gama. Tais metas e objetivos deverão estar alinhadas com a visão estratégica para o próximo exercício. Após definidas as metas de produção e verificada a adequação à capacidade produtiva da organização, organizou-se o planejamento do parque industrial. Esta etapa, de responsabilidade do planejamento e controle de produção (PCP), implica em explorar as melhores oportunidades de roteirização de processos, de forma a evitar os gargalos de produção ou saturação das linhas de produto.

Com o nível de atividade apurado e as metas de marketing estruturadas, restou o planejamento dos custos e despesas por departamento. Para tal, foi reorganizado o plano de contas da empresa, para se criar os pacotes de decisão e definir os seus respectivos gestores. Os pacotes de decisão foram compostos de acordo com a similaridade da natureza das contas contábeis. Os grupos organizados pela empresa Gama foram assim definidos:

- a) Vendas e Marketing: Fazem parte do pacote de Vendas e Marketing as contas de frete e comissões sobre venda, anúncios, propagandas e publicidade e brindes;
- b) Pessoal: Contemplam este pacote as contas de salários e ordenados, insalubridade e periculosidade, horas-extras, férias, 13º salário, aviso prévio, INSS e FGTS;
- c) Benefícios: Englobam as contas de treinamento de pessoal, vale multi-alimentação, assistência médica e odontológica, transporte de pessoal e previdência privada;
- d) Contingências: Fazem parte desse pacote as contingências trabalhistas e tributárias, além de sindicato patronal e associação de classe, emolumentos e impostos e taxas;
- e) Informática e Telecomunicações: Contemplam as contas de telefonia, suporte e manutenção de sistemas e teleprocessamento de dados;
- f) Serviços de Terceiros: É composto das contas de eventos, locação de bens móveis, prestação de serviços de pessoa física e jurídica e consultoria e auditoria;

- g) Consumo de materiais: Compreendem as contas de consumo de materiais auxiliares de produção, materiais de manutenção, equipamentos de proteção individual e bens de pequeno valor;
- h) Energia e Utilidades: São as contas de energia elétrica (demanda e consumo), gás e combustível, água e esgoto e gastos com tratamento e descarte de resíduos, e
- i) Despesas gerais: São as demais despesas que não podem ser alocadas nos outros pacotes, tais como livros, jornais e revistas, despesas de viagens e gastos em serviços externos.

Após uma reunião envolvendo os líderes de todas as áreas pertinentes, foram demonstrados os objetivos e metas do plano de negócio. Diante dessas informações, coube a cada gestor de pacote elaborar o planejamento de gastos para o próximo exercício e, cada despesa referente ao seu grupo de responsabilidade só seria permitida, caso fosse contemplada no seu orçamento. O papel do gestor de pacote foi de suma importância para que pudesse ser cumprido o real objetivo do orçamento, e dessa forma, o gestor teve autoridade para não aprovar despesas maiores do que o que havia sido orçado anteriormente. Os pacotes de decisão estavam diretamente interligados ao plano de contas contábil, pois, no balanço patrimonial da empresa, constavam todos os dados essenciais para a criação do orçamento empresarial.

Com a conscientização dos gestores, coube a definição das variáveis - base zero e dos níveis base zero de cada pacote. Os níveis base zero são agrupamentos de centros de custos que compõem as variáveis da base zero. Os gestores ainda tiveram por responsabilidade identificar possíveis oportunidades de redução de gastos em seus pacotes, para tal, foi necessário que eles entendessem completamente o fato gerador de suas despesas e aplicassem políticas em prol do cumprimento das metas. Para a estruturação do orçamento foi disponibilizada aos gestores uma planilha na qual tiveram que discriminar as despesas, inserindo seus respectivos valores quando aplicável. Após o total preenchimento, o plano em questão foi submetido à aprovação da Diretoria da área e repassado à Controladoria. Por fim, os arquivos contendo o planejamento orçamentário das áreas foram entregues ao departamento de Custos e Orçamentos para conciliação das despesas e preparação das bases a serem inseridas no sistema integrado e apuração da Demonstração de Resultado e Fluxo de Caixa orçado. Estas informações foram compiladas e organizadas em forma de apresentação, e posteriormente submetidas à aprovação da diretoria.

4.2.1 Dificuldades e Benefícios na Implantação do OBZ

A dificuldade mais notória identificada foi a apreensão dos gestores que se sentiram pressionados a tomarem decisões que seriam avaliadas por todos os envolvidos no processo orçamentário. O tempo foi outro fator crítico, pois os gestores alegaram que o desenvolvimento do orçamento base zero exigia um período maior para elaboração em comparação ao método anterior. A metodologia base zero exigiu que os gestores realmente planejassem suas despesas, utilizando para tal, memórias de cálculo que justificassem o que foi orçado. A implantação do orçamento base zero pode ser negativamente afetada, caso não haja apoio da direção, pois primeiramente são vivenciadas diversas dificuldades e problemas antes de serem percebidos os benefícios (WELSCH, 1983).

Com a implantação do OBZ, foi possível verificar o desempenho de cada atividade e até que ponto elas estavam sendo executadas de acordo com as necessidades da área. Constou-se que o OBZ evidenciou o que era realmente necessário para o crescimento da empresa, pois, por meio de um estudo detalhado, foi possível identificar as prioridades e assegurar que haveria recursos para o planejamento. Com a implantação do OBZ, foi proporcionado à organização o foco no resultado que empresa pretendia alcançar de acordo com as metas traçadas. O aprimoramento e o desenvolvimento das pessoas que trabalharam

no OBZ foi um dos grandes benefícios intangíveis obtidos pela organização, uma vez que, eles passaram a ser mais críticos e a argumentar sobre o que deveria ou não ser considerado no planejamento orçamentário.

4.3.2 Resultados da implantação do OBZ

A seguir, são apresentados os resultados obtidos entre os exercícios de 2004 e 2005, com a utilização do orçamento incremental e orçamento base zero respectivamente. Para a avaliação das metodologias, tomou-se como referência a demonstração de dois cenários, cujo objetivo foi demonstrar as variações ocorridas no planejamento orçamentário em função dos dados reais apurados no mesmo exercício. As Tabelas 1 e 2 demonstram de forma sintetizada as principais variações que ocorreram no orçamento incremental e no OBZ. Nelas são constatados os dados financeiros e não financeiros que são informações chave para avaliação dos resultados orçamentários.

Tabela 1: Metodologia orçamentária – Orçamento Incremental

Exercício - 2004				
Metodologia Orçamentária - Orçamento Incremental				
Indicadores	Real 2004	Orçado 2004	Variação absoluta	Variação %
Faturamento (Ton)	69.114	78.503	9.389	13,58%
Faturamento (R\$ mil)	822.860	1.076.966	254.106	30,88%
EBITDA	63.478	76.078	12.600	19,85%
EBITDA / REC. LÍQUIDA	8,67%	12,94%	0	4,27%
LUCRO LÍQUIDO	53.069	62.072	9.003	16,96%
MARGEM UNITÁRIA %	19,67%	24,04%	0	4,37%
CUSTO TOTAL (R\$ MIL)	380.566	457.935	77.369	20,33%
FOLHA DE PAGAMENTO	65.932	68.092	2.160	3,28%
Nº COLABORADORES	1.903	2.122	219	11,51%
GASTOS E. ELÉTRICA	21.984	29.821	7.837	35,65%
INVESTIMENTOS	57.023	67.762	10.739	18,83%

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Em números totais e percentuais, as variações ocorridas no exercício de 2004 foram muito maiores do que as ocorridas em 2005. O faturamento total (base para formação da receita bruta). Os desvios mais representativos ocorreram com energia elétrica (superiores a 30%). Como o faturamento total é a base para compor outros indicadores, tal como o EBITDA - *Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*, ou seja, lucro antes dos juros, impostos (sobre o lucro), depreciação e amortizações (MARTINS, 2003).

Tabela 2: Metodologia orçamentária – Orçamento Base Zero (OBZ)

Exercício - 2005				
Metodologia Orçamentária - Orçamento Base Zero (OBZ).				
Indicadores	Real 2005	Orçado 2005	Variação absoluta	Variação %
Faturamento (Ton)	88.754	90.000	1.246	1,40%
Faturamento (R\$ mil)	1.267.087	1.312.000	44.913	3,54%
EBITDA	82.036	84.945	2.909	3,55%
EBITDA / REC. LÍQUIDA	13,45%	13,89%	0	0,44%
LUCRO LÍQUIDO	63.098	64.096	998	1,58%
MARGEM UNITÁRIA %	26,98%	27,94%	0	0,96%
CUSTO TOTAL (R\$ MIL)	476.897	481.098	4.201	0,88%
FOLHA DE PAGAMENTO	71.023	72.934	1.911	2,69%
Nº COLABORADORES	2.101	2.109	8	0,38%
GASTOS E. ELÉTRICA	32.098	33.213	1.115	3,47%
INVESTIMENTOS	68.034	71.034	3.000	4,41%

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

O EBITDA / Receita Líquida, o Lucro Líquido e a Margem Unitária % também variaram na mesma proporção. Esses reflexos foram amenizados no exercício seguinte, quando foi aplicada a metodologia base zero. Os gráficos seguintes detalham o ocorrido com as receitas totais ao longo dos períodos durante o exercício de competência.

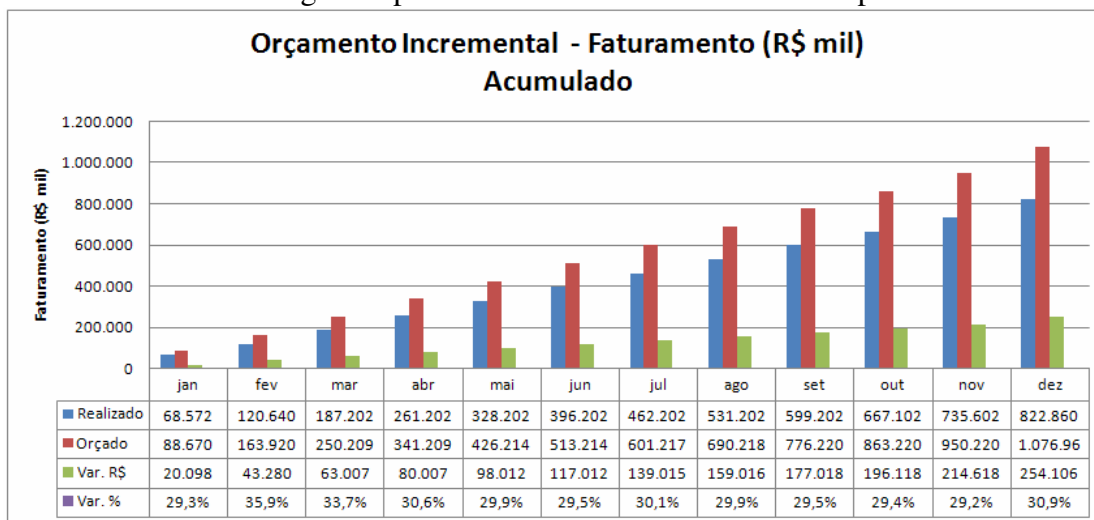


Gráfico 1 – Orçamento Incremental – Faturamento (R\$ mil)

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Nota-se que as variações ocorridas ao longo do exercício de 2004, quando a metodologia utilizada era o Orçamento Incremental, foram 13,6% em volume e 30,9% em receita de venda, maiores do que o realizado no período. Essa variação justifica-se pelo fato de a área de vendas ter se norteado pelo faturamento total do exercício anterior. Muitos produtos que foram orçados como vendas certas não ocorreram. Além disso, houve quedas nas exportações, o que não foi previsto no orçamento. No ano subsequente, foram realizados estudos junto ao mercado para verificar de fato qual era a demanda esperada para aquele ano.

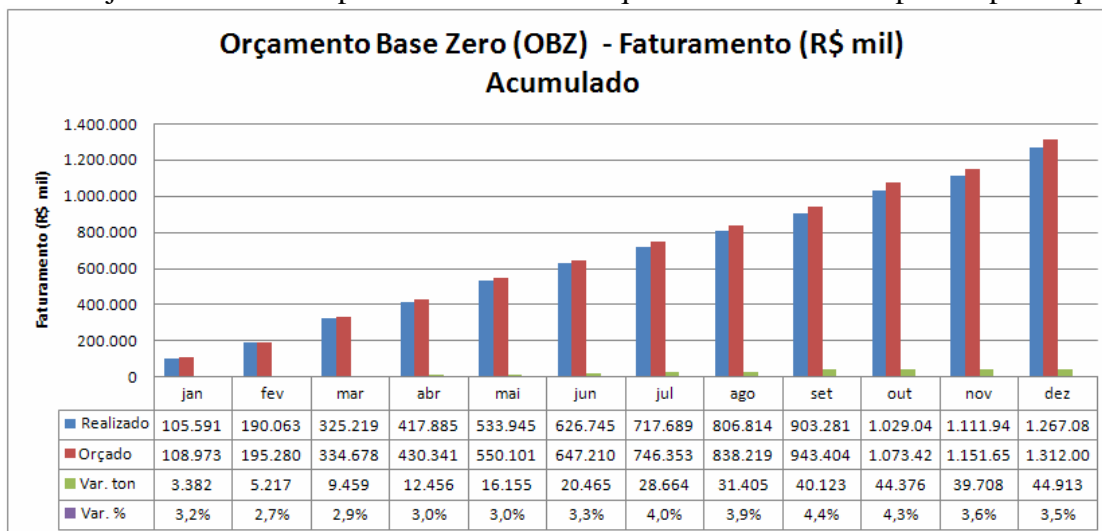
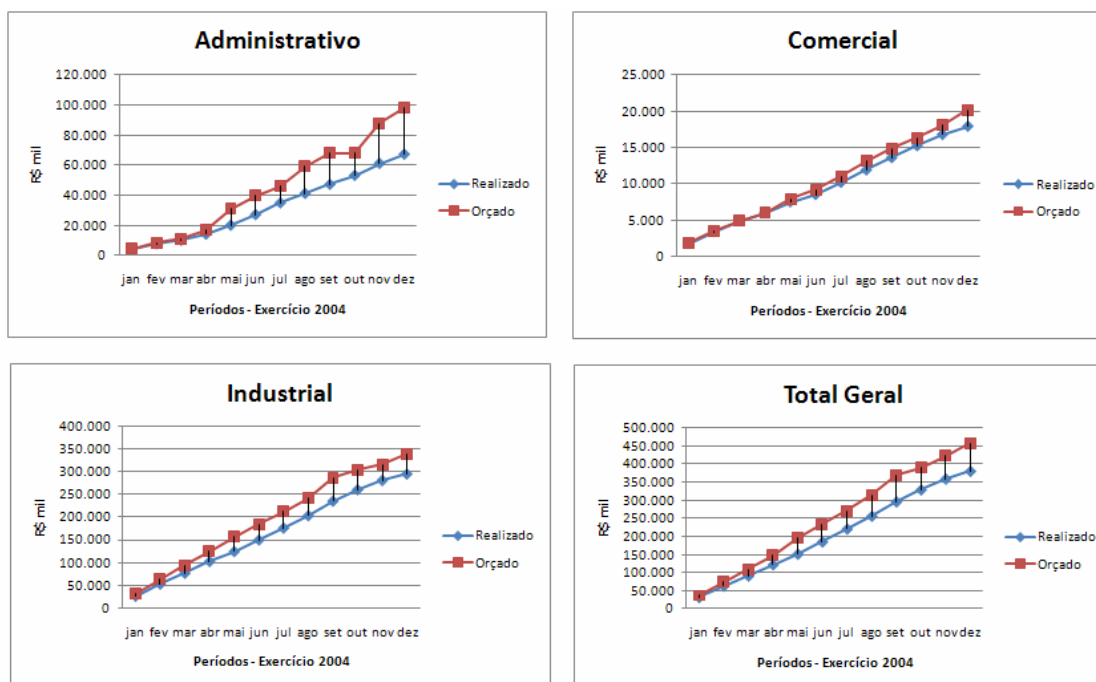


Gráfico 2 – Orçamento Base Zero – Faturamento (R\$ mil)

Fonte: Dados de pesquisa (2009)

Projeções de vendas baseadas em contatos com os principais clientes, atreladas ao planejamento de capacidades de produção, possibilitaram que as variações totais fossem de 1,4% em volume de vendas e 3,5% em receita de vendas. De acordo com os gráficos a seguir, o mesmo pode ser comprovado com os custos e despesas dos exercícios de competência de cada um dos métodos.

**Gráfico 3 – Custos e despesas do exercício de 2004 – Orçamento Incremental**

Fonte: Dados de pesquisa (2009)

Segmentando a organização nas áreas Administrativa, Comercial e Industrial, constatou-se que as linhas de orçado *versus* realizado, oscilaram a partir do terceiro período do ano acumulado, ao utiliza-se a metodologia orçamento incremental. Tal oscilação foi ascendente até o final do exercício, como demonstrado no gráfico “Total Geral”. A Tabela 3 identifica os valores mais representativos, em cada uma das áreas.

Tabela 3: Principais variações ocorridas em 2004 – Orçamento Incremental

Principais Variações ocorridas em 2004 - Orçamento Incremental	
	R\$ mil
Administrativo	
	Variações anuais
Aquisição de equipamentos de informática que não se realizou em 2004	1.300
Instalação de ponto eletrônico que não se realizou em 2004	770
Contração de uma consultoria de negócios	400
Comercial	
	Variações anuais
Frete e Embalagem	802
Aumento do quadro da Engº Produtos não previsto pelo gestor	760
Demissões no departamento de vendas não previsto pelo gestor	556
Industrial	
	Variações anuais
Demissões ocorridas na área produtiva não previstas em 2004	6.200
Consumo de materiais de manutenção maior que o previsto em 2004	4.010
Consumo de materiais auxiliares de produção maior que o previsto em 2004	3.690

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Como se observa, diversos gastos realizados em 2003 foram replicados em 2004 sem prévia análise. Após o projeto de implantação do OBZ, foram apuradas as variações daquele ano, com a mesma segmentação utilizada no exercício anterior, conforme demonstrado no Gráfico 4, a seguir:

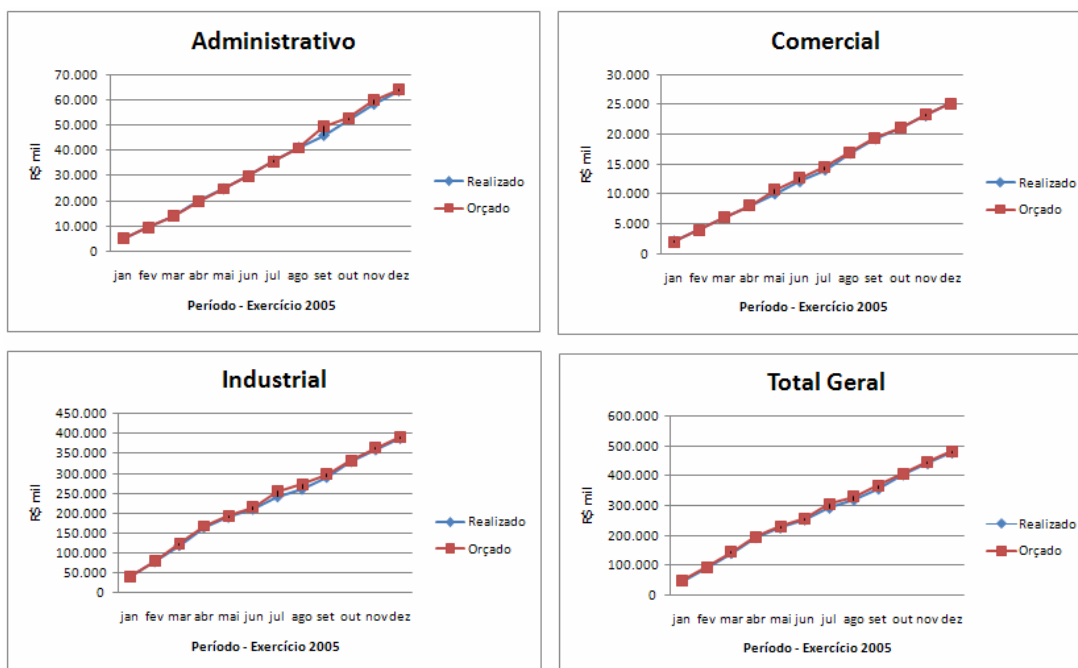


Gráfico 4 – Custos e despesas do exercício de 2005 – Orçamento Base Zero

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Verificou-se que os valores orçados acompanharam a linha do realizado, possuindo variações muito pequenas quando comparadas aos gráficos do orçamento incremental. Com a implantação do OBZ, foi possível analisar o orçamento por pacotes de decisão, e cada gestor de pacote justificava os motivos das variações em seu PBZ de responsabilidade, para cada uma das diretorias da empresa. A Tabela 4 demonstra a comparação das despesas realizadas *versus* orçadas do período de julho de 2005 e a posição acumulada por Diretoria.

Tabela 4: Resultado do Orçamento Base Zero – Consolidado por diretoria

Resultado do Orçamento Base Zero- R\$ mil Consolidado por diretoria								
Classes de custo	JULHO				Acumulado Jan a Jul/05			
	Real	Orçado	Real - Orçado	Var. em %	Real	Orçado	Real - Orçado	Var. em %
***** Resultado Global	16.212	16.538	(326)	-2,0%	121.147	124.774	(3.627)	-2,9%
***** Presidência	854	865	(11)	-1,3%	5.312	5.792	(480)	-8,3%
***** Controladoria e Suprimentos	156	158	(2)	-1,2%	1.537	1.497	40	2,7%
***** Diretoria Administrativa	411	423	(12)	-2,8%	3.166	3.421	(255)	-7,4%
***** Diretoria Financeira	106	105	1	0,9%	817	846	(29)	-3,4%
***** Diretoria Industrial	11.243	11.436	(193)	-1,7%	82.842	84.981	(2.138)	-2,5%
***** Jurídica e Financeira	729	745	(16)	-2,2%	6.651	6.719	(68)	-1,0%
***** Recursos Humanos	552	569	(17)	-3,0%	4.105	4.024	81	2,0%
***** Suprimentos e Serviços	996	999	(3)	-0,3%	7.896	8.098	(203)	-2,5%
***** Tesouraria e Crédito	65	68	(3)	-3,9%	577	593	(17)	-2,8%
***** Comercial e Logística	1.100	1.170	(70)	-6,0%	8.243	8.803	(559)	-6,4%

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Pode ser verificado que as oscilações totais ocorridas foram da ordem de 2,0% no período e 2,9% no acumulado. Nessa ótica, observa-se que a Diretoria que mais contribuiu para o desvio do orçamento foi a Industrial, com R\$ 193 mil no período de análise e R\$ 2.138 mil no acumulado do momento. Entretanto, percentualmente a diretoria que possuiu o maior desvio foi a comercial e logística. Outro relatório utilizado no OBZ foi a tabela de variação por Diretoria *versus* Pacote (Tabela 5), por meio do qual o gestor pôde verificar em que pacote de decisão seu orçamento foi comprometido.

Tabela 5: Variação por Diretoria / Pacote

Variação por Diretoria / Pacote											
Em milhares de REAIS											
DIRETORIA	Contingências	Benefícios	Consumo	Depreciações e Amortizações	Despesas Gerais	Informática e Telecom	Pessoal	Serviços de Terceiros	Utilidades	Vendas e Marketing	Total Geral
***** Resultado Global	(49)	(397)	(373)	(39)	(103)	(128)	(1.186)	(194)	(805)	(354)	(3.627)
Comercial e Logística	(8)	(17)	(123)	1	(43)	(4)	(63)	1	(17)	(348)	(621)
Controladoria e Suprimentos	1	(10)	(2)	0	(1)	2	21	(0)	0	(1)	10
Diretoria Administrativa	0	(29)	(3)	(107)	(3)	(141)	(37)	2	0		(318)
Diretoria Financeira	6	(2)	(9)	3	1	4	(43)	13	(1)		(29)
Diretoria Industrial	22	(145)	(236)	53	(30)	2	(415)	177	(765)	0	(1.338)
Diretoria Jurídica	(88)	(22)	(25)	1	6	0	(126)	(243)	4	(5)	(498)
Presidência	(4)	(58)	9	11	(26)	(0)	(212)	(122)	1	0	(401)
Recursos Humanos	19	(30)	5	1	0	(0)	69	(30)	(1)		32
Suprimentos e Serviços	2	(80)	10	(0)	(8)	9	(344)	11	(26)		(427)
Tesouraria e Crédito	0	(3)	(0)	0	(1)	1	(35)	(2)	0		(40)

Fonte: Dados da Pesquisa (2009)

Foi possível observar que o valor de R\$ 3.627 mil representou o estouro orçamentário ocorrido no período de janeiro a junho de 2005, demonstrado em uma perspectiva matricial. Neste relatório identificou-se que o principal pacote que sofreu desvios, foi o de utilidades da diretoria industrial, com R\$ 765 mil, seguido do pacote de pessoal, também da diretoria industrial, com 415 mil. Como demonstrado, o OBZ contribuiu positivamente para o controle orçamentário da empresa Gama, e consequentemente para a redução significativa dos gastos. Atualmente, a empresa está no quarto ano de utilização do OBZ, sendo que os resultados apurados em 2006, 2007, 2008 e 2009 apresentaram variações muito menores dos que as obtidas quando se utilizava a metodologia incremental.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O plano coordenado de ações que define a execução do planejamento financeiro e sua proposta de estimativas e controle de operações que irão ocorrer no futuro, convergem ao fundamento principal para que qualquer organização alcance o seu objetivo principal, que é a conservação do lucro. Como ferramenta para atingir tal objetivo, no tocante orçamento empresarial, apresentou-se o Orçamento Base Zero como ferramenta de controle orçamentário que contribuiu de forma significativa, para a melhora dos resultados da organização.

Com ações que envolveram comparar a metodologia outrora utilizada, denominada orçamento incremental, que se baseava em incrementos de dados históricos sem correlação a sua repetição no exercício seguinte, o orçamento base zero veio como proposta de iniciar do zero todas as etapas do planejamento orçamentário, não se restringindo apenas em planejar gastos, mas a estabelecer objetivos, envolver os gestores de todas as áreas da entidade, estabelecer comunicação e expectativas realísticas de resultados.

O empenho de todos, a começar da alta administração até nível operacional, foi fundamental para que o resultado satisfatório fosse alcançado, o que pode ser constatado quando comparamos os demonstrativos entre o exercício sem a utilização do OBZ e com a utilização deste método. As etapas do planejamento orçamentário, que envolvem desde o planejamento de vendas até a apuração das demonstrações de resultado e fluxo de caixa trabalharam de forma harmoniosa e procuraram entender os impactos de seu trabalho nas demais operações existentes. Ao avaliar as desvantagens, foi observado que o tempo de implantação foi maior quando comparado a metodologia antiga. Notou-se também, que, devido ao fato de os gestores terem que justificar suas despesas futuras, houve um descontentamento, pois era alegado que os inúmeros controles exigidos causaram maior burocracia às atividades.

Entretanto, mesmo sendo um instrumento já existente há mais de três décadas, apresentou-se como um instrumento de extrema importância em todos os níveis da

administração, pois demonstrou quais áreas necessitavam de adequação para atingir os objetivos definidos na carta diretriz durante o processo formal do orçamento operacional, e também, nas revisões que ocorreram durante o exercício. Acredita-se que a empresa Gama deva investir em um sistema integrado de gestão orçamentária, de maneira a propiciar maior agilidade na compilação e gestão dos dados. Concluiu-se que, na empresa estudada, o OBZ surgiu como uma ferramenta eficaz para determinar a coordenação das ações em prol do alcance de seu objetivo principal, que é a redução dos custos e despesas e consequente obtenção de lucro. O empenho de todos os colaboradores em diferentes níveis hierárquicos da empresa foi fundamental para que o resultado positivo fosse alcançado.

Recomenda-se que futuras pesquisas sejam desenvolvidas para verificar se há mais empresas, de diferentes portes, segmentos e regiões brasileiras ou no exterior, praticando o Orçamento Base Zero em seus processos de gestão. Pela pesquisa realizada, constata-se que, muitas vezes, na prática, empresas que têm relevante expressão no mercado nacional estão implantando e institucionalizando instrumentos gerenciais, que os pesquisadores científicos consideram ultrapassados, por já estarem devidamente fundamentados na teoria. Fica uma reflexão: se na prática empresas utilizam um instrumento, será que o que está ultrapassado é mesmo esse instrumento?

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BECWAR, G. E.; ARMITAGE, J. L. Zero-Base Budgeting: Is It Really Dead? **Ohio CPA Journal**. Winter, pag.52-54. Ohio. 1989.
- BEVAN, S. Corporate fraud. **Credit Management**. Stanford, Abril de 2009.
- BLASCHEK, J. R.; LOPES, H. A. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? **Anais...** In: Congresso Internacional de Custos, Itapema-SC, 2005.
- CHING, H. Y. **Contabilidade Gerencial**: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.
- COSTA, A. M.; MORITZ, G. de O.; MACHADO, F. M. V. Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. **Revista Contemporânea em Contabilidade**. v. 1, n. 8, p.85-98. Florianópolis, 2004.
- DORNELAS, J.C. A. **Plano de Negócios**: Estrutura e Elaboração. Apostila. São Carlos – SP. 1999.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria**: Teoria e Prática. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R.; RELVAS, T. Proposta de Tratamento Abrangente dos Problemas Relacionados ao Orçamento: Análise Substantiva com Utilização da *Grounded Theory*. **Anais...** In: XXXIII EnANPAD. São Paulo, 2009.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade Gerencial**. 11a. Ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2007.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HANSEN, D.R.; MOWEN, M.A.M. **Gestão de Custos**: Contabilidade e Controle. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HERBERT, J. L. (org.). **Experiences in Zero-Base-Budgeting**. New York: Petrocelli, 1977.
- HODLOFSKI, C. Zero-Base Budgeting: A Tool for Cutting Back. **The Bottom Line: Managing Libraries Finance**. v. 5, no. 2, p. 13-19, 1992.
- HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond budgeting**: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business School Press, 2003.

- HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- IANESKO, J.A. Orçamento econômico-financeiro: Uma contribuição relevante para a tomada de decisões nas empresas. **Unopar Científica: Ciências Jurídicas e Empresariais**. Londrina, n. , p.119-140, 2001.
- LUNKES, R. J. Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial. **Tese** (Doutorado em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003a.
- _____. **Manual de Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003b.
- MA, J. Zero-Based Budgeting in China: Experiences of Hubei Province. **J. of Public Budgeting. Accounting & Financial Management**. Florida Atlantic University. P. 480-515. Florida, 2006.
- MAHER, M. **Contabilidade de Custos: Criando Valor para a Administração**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MATURI, R.J. Zero-based budgeting. **Home Business Magazine: The Home-Based Entrepreneur's Magazine**; v. 16, no. 3, 2009.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistemas de informação contábil**. 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. de A. **Custos - Análise e Controle**. 3ª. Ed. São Paulo: Thomson IOB, 2004.
- PATTILLO, J. W. **Zero-Base Budgeting: A planning resource allocation and control tool**. New York: National Association Of Accountants, 1977.
- PEREIRA, C. A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia IN: CATELLI, A. (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PYHRR, P. A. **Orçamento base zero: Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. Rio de Janeiro: Interciência, 1973.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- STEVEN, G. **Management Accounting: Performance Evaluation**. Financial Management. Londres, 2007. Disponível em: <http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5386/is_200711/ai_n21299651> Acesso em: 8 de Março de 2010.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1990.
- TUNG, N. H. **Orçamento Empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais**. 4ª. Ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1975.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- YIN, R. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3ª. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.