

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

**PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UM
DEPARTAMENTO FINANCEIRO DE UMA EMPRESA
MULTINACIONAL**

LEONEL GARCIA SANTANNA*

Trabalho de Conclusão apresentado ao Departamento de
Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Ciências Econômicas da UFRGS – Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre, 2010/2

PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UM DEPARTAMENTO FINANCEIRO DE UMA EMPRESA MULTINACIONAL

Sinopse: Este trabalho analisou a proposta de aplicação do orçamento base zero em um departamento financeiro de uma empresa multinacional do ramo industrial de climatizadores, localizada na grande Porto Alegre. O estudo teve como escopo elaborar uma pesquisa bibliográfica desde o planejamento até o orçamento base zero, com o intuito de moldar o estudo de caso apresentado. Tendo em vista que procurou-se apresentar um instrumento que melhor contribuísse para o gerenciamento dos recursos a serem despendidos pelo departamento financeiro da empresa Alfa, para isso, foi proposto etapas a serem seguidas para possível aplicação do OBZ no departamento, a fim de fortalecer o processo orçamentário, gerando uma maior análise, retorno e crítica dos recursos a serem utilizados. Desse modo, procurou-se formas e métodos aplicados na implementação do Orçamento Base Zero em empresas segundo alguns autores. Sendo que o resultado final foi a conclusão de que a aplicação do OBZ pode ser feita em qualquer organização independente do porte, e que o fator chave para seu funcionamento é o apoio total da administração da empresa e conscientização dos funcionários desta, por ser um processo crítico, oneroso e que demanda muito tempo das pessoas envolvidas. Em contrapartida este evita a perpetuação de ineficiências nos processos e, ainda, aumenta o envolvimento e o interesse das pessoas, melhorando sensivelmente sua motivação. Tendo em vista que o objetivo principal do OBZ é envolver todos os empregados, buscando empenho e comprometimento com os resultados da empresa.

Palavras-chave: Orçamento, Orçamento Base Zero, *Zero-Base Budgeting*.

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual de competição global, as empresas estão obrigadas a adotar sistematicamente novos métodos de trabalho que possam aumentar a sua forma de competir e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais voraz.

Com isso, escolheu-se abordar um tema de importância reconhecida em todos os meios empresariais, o Orçamento, mais especificamente o Orçamento Base Zero (OBZ),

demonstrando toda a metodologia de sua implementação e os possíveis impactos no resultado de um departamento financeiro de uma empresa multinacional.

Seguindo esta lógica Brookson (2000), assevera que o orçamento é um plano de atividades futuras. Ele pode assumir diversas formas, mas normalmente reflete os departamentos e o conjunto da empresa em termos financeiros, fornecendo as bases para se aferir o desempenho da organização. O orçamento é uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que está por vir, normalmente um ano.

Conforme Lunkes (2009, p. 1),

“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 as novas exigências”.

Para Santos et al. (2008, p. 159),

“o orçamento base zero é uma ferramenta de redução de custos através do controle dos valores realizados em relação aos valores orçados da empresa. O método consiste em iniciar cada processo de elaboração de orçamento a partir de uma base zero, isto é, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez, questionando sempre onde e como se podem gastar os recursos mais eficazmente. Dessa forma, o orçamento base zero não carrega valores passados”.

Este trabalho caracteriza-se em uma pesquisa exploratória e bibliográfica, que fundamentou-se em um estudo de caso realizado em um departamento financeiro de uma empresa multinacional, localizada em uma cidade na região metropolitana de Porto Alegre, delimitando seu processo exploratório ao departamento financeiro na forma de uma proposta de aplicação do OBZ. O propósito da pesquisa foi descrever as diferentes etapas de uma aplicação do OBZ em uma empresa do ramo industrial de climatizadores, restringindo a implantação apenas a um segmento da empresa, o financeiro.

Yin (2005) define que o estudo de caso “permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real – tais como ciclos de

vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de setores econômicos”.

2 PLANEJAMENTO

Para entender a evolução do pensamento estratégico empresarial, faz-se necessário analisar seu ponto de partida, as estratégias militares. A origem da palavra estratégia vem do termo grego *strategos* (exército) com *ag* (liderar) e significa literalmente “a função de general do exército”, segundo Lunkes (2009, p. 1).

Tavares (2000) cita que a primeira fase do planejamento floresceu na metade do século XX, nos Estados Unidos, quando o planejamento financeiro, representado pelo orçamento, começou a ter aceitação crescente.

Diante disso, percebe-se que o planejamento evoluiu através dos anos para adaptar-se às novas condições do ambiente, de um planejamento financeiro para um planejamento estratégico com incorporação das estratégias emergentes, como aprendizagem organizacional, conhecimentos, habilidades, inovação, mercado, produtos, logística, tempo, clientes, entre outros, afirma Lunkes (2009).

De acordo com Lere (1991), o planejamento pode ser dividido em três tipos distintos: planejamento estratégico, tático e operacional.

Resumindo, o planejamento estratégico faz os gestores indicar a direção, o curso que a empresa tomará nos próximos anos.

O planejamento estratégico segue três etapas básicas, conforme Lunkes (2009):

- A elaboração da estratégia (Planejamento);
- A implementação da estratégia (Execução);
- O acompanhamento da estratégia (Controle).

Uma das técnicas de planejamento financeiro utilizada pelas organizações é a elaboração e a implementação do planejamento e do controle de resultados, definidos por muitos autores como a elaboração e a implantação do orçamento (COSTA, MORITZ, MACHADO, 2007).

Sendo assim, entra-se no orçamento propriamente dito, o qual será objeto de estudo no trabalho proposto. Logo em seguida define-se o conceito e os objetivos do orçamento tradicional a fim de apresentar uma comparação deste com o Orçamento Base Zero.

2.1 ORÇAMENTO, OBJETIVOS E CARACTERÍSTICAS

A necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento. Há vestígios de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a origem do dinheiro, segundo Lunkes (2009, p. 24).

A origem da palavra *orçamento* deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamada *fiscus* para coletar os impostos. Posteriormente, a palavra foi também utilizada para as bolsas da tesouraria e também para os funcionários que as usavam. No início da Idade Média, a tesouraria do Reino Unido era conhecida como “*fisc*”, comenta o autor.

Para Sá e Moraes (2005, p. 59),

a definição de orçamento empresarial é um instrumento de gestão necessário para qualquer empresa, independentemente de seu porte ou tipo de atividade econômica. Assim, a técnica orçamentária projetará as prováveis receitas, verificando, assim, se a empresa encontrará suporte para manter-se no mercado. É preciso especializar-se, conhecer profundamente o mercado e o cliente, para antecipar-se às tendências, detectar as mudanças e atender às suas necessidades e exigências para obter maior precisão na elaboração do orçamento.

Gomes (2000, p. 12) ainda corrobora que

Orçamento é um ato de previsão da gestão econômico-administrativa de determinado exercício. É uma peça de grande importância na orientação administrativa, pois a previsão é feita com base nos resultados da gestão de exercícios anteriores e serve como norma de ação para exercícios futuros. O Orçamento, diferentemente do Balanço Patrimonial, não representa fenômenos ou situações já ocorridos, mas uma previsão daquilo que deverá ocorrer em exercícios futuros, como resultado de um plano de ação administrativa.

O orçamento pode ser dividido em fases:

- Preparação do orçamento;
- Elaboração de orçamentos setoriais;
- Elaboração do orçamento empresarial.

Para sua elaboração o orçamento necessita de algumas premissas, segundo Sá e Moraes (2005), o orçamento deve embasar suas premissas em 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 que se está orçando.

Brookson (2000) ordena de forma diferente os objetivos quando afirma que os orçamentos são essenciais para o planejamento e o controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita (ver tabela 1).

Tabela 1 – Os seis objetivos principais do orçamento.

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
AValiação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: BROOKSON, 2000.

Zdanowicz (1983) salienta que o processo orçamentário deve apresentar as seguintes características: projeção do futuro, flexibilidade na aplicação e participação direta dos responsáveis. Tung (1994) complementa, expondo as características básicas do orçamento: um grau de acerto aceitável, a adaptabilidade ao ciclo operacional da empresa e a capacidade

de demonstrar com rapidez pontos problemáticos e indicar decisões corretivas por meio de relatórios emitidos.

Welsch (1983) destaca que o processo orçamentário exige da empresa um sistema de informação, com dados contábeis, históricos adequados e apropriados. Seguindo esta mesma opinião, Zdanowicz (1983), a empresa para implementar o orçamento deve ter no mínimo estrutura organizacional definida, contabilidade aberta e informatizada e fixação dos objetivos (ver figura 1).

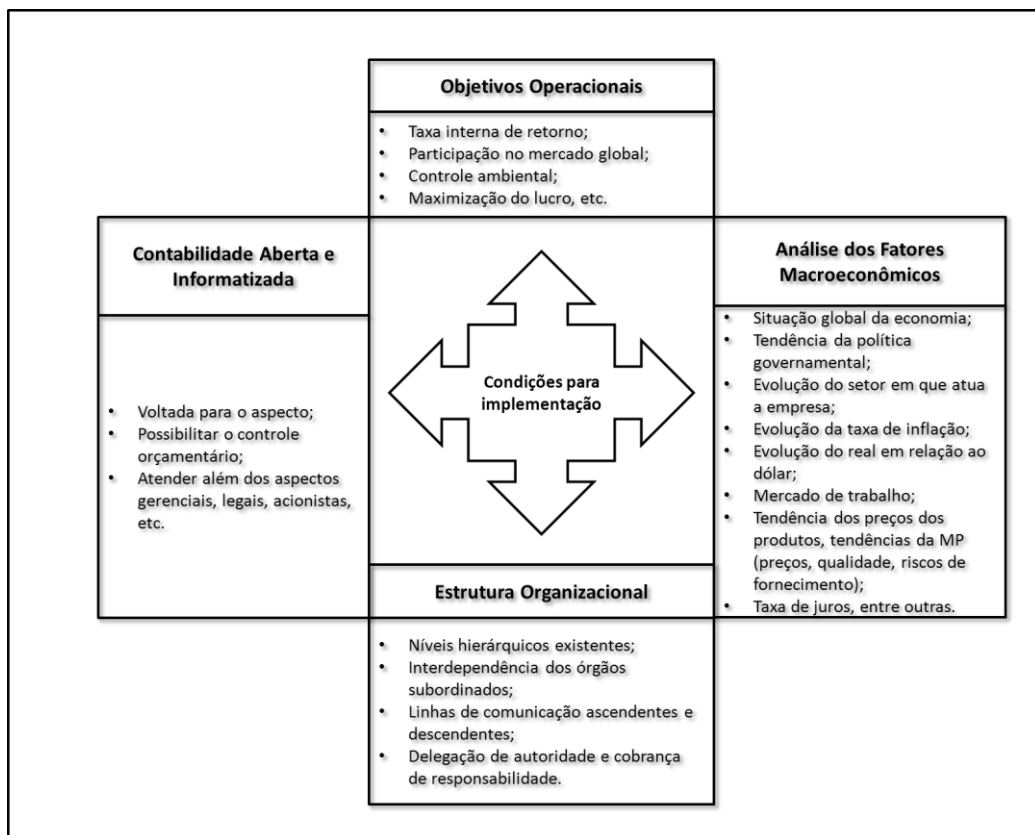


Figura 1 Condições para implementação do Orçamento.

Fonte: Adaptado de ZDANOWICZ, 1983.

O período de orçamento mais comum em empresas brasileiras é de um ano. Esse orçamento anual também pode ter ajustes mensais, trimestrais ou semestrais ou acréscimo do mesmo período acabado no futuro, comenta Lunkes (2009).

O orçamento tradicional possui algumas limitações às quais cito abaixo, conforme Boisvert (1999) apud Lunkes (2009, p. 37):

- O uso excessivo das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos;
- A aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada área ou setor;
- A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando assim a correção imediata da anomalia;
- A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento;
- A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e à modificação das metas orçamentárias, conseqüentemente.

Uma alternativa para solucionar tais problemas é o orçamento base zero, o qual 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 orçamento base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

2.2 ORÇAMENTO BASE ZERO

2.2.1 Aspectos Gerais

A origem do conceito de Orçamento Base Zero – OBZ – surgiu nos Estados Unidos, sob a denominação de ZBB (*Zero-Base Budgeting*), propondo algumas técnicas simples de avaliar a relação custo versus benefício para as decisões relacionadas à natureza e ao nível de serviço a ser fornecido pela empresa. Entretanto, na prática o conceito de orçamento base zero já havia sido utilizado durante o período 1911-1917 nas atividades do Tesouro Britânico, comentam Santos et al. (2008, p. 157)

Complementando, Lunkes (2009, p. 86), afirma que a primeira utilização do orçamento base zero ocorreu em 1960 no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos. No, entanto, somente em 1969 a Texas Instruments realizou estudos para a sua implementação, sendo inicialmente utilizado na Divisão de Assessoria e Pesquisa em 1970. A primeira publicação foi realizada em novembro/dezembro de 1970 na *Harvard Business Review* por Peter A. Pyhrr, mentor do processo na Texas Instruments. Em 1973, Pyhrr auxiliou a implementação do orçamento base zero no Estado da Geórgia.

Santos et al. (2008, p. 157) colocam ainda que o conceito de orçamento base zero é bastante antigo, e tem sido aplicado tanto em empresas públicas quanto privadas, tendo em vista maximizar os lucros ou benefícios. No Brasil, um exemplo, dessa afirmativa ocorreu no grupo AMBEV que, após a implementação do OBZ, obteve uma economia nos custos fixos de R\$ 152 milhões em relação ao ano de 1998.

2.2.2 Conceitos, Objetivos e Características

Para Pyhrr (1981),

o OBZ é um processo funcional de planejamento e controle operacional, segundo o qual cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias em detalhe, a partir do ponto zero, para serem avaliadas por análises sistemáticas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais.

Complementando este conceito Lunkes (2009, p. 86), define que:

“o orçamento de base zero 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 orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez”.

Diferentemente das demais técnicas orçamentárias, o orçamento base zero leva em consideração a importância de determinados programas, que farão diferença, para os interesses da empresa; dessa forma, não irá buscar simplesmente a informação de quanto será gasto, mas como obter, através da melhor utilização dos recursos, um desempenho positivo e em combinação com o processo de tomada de decisões, nas aplicações de novos recursos e novos desafios da empresa (SANTOS et al., 2008, p. 160).

Já Padoveze (2000, p. 384) diz que “a filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento partir da observação dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser perpetuadas”.

Ainda assim, Atkinson et al. (2000, p. 495) são um pouco mais enfáticos ao declararem que “o OBZ surgiu, em parte, para combater os orçamentos incrementais indiscriminados, já que essa abordagem pode requerer muito pouco raciocínio e pode resultar em má alocação de recursos”.

De acordo com Carvalho (2002), as principais características e objetivos do OBZ são:

- Analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”;
- Focalizar objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores chaves do negócio;
- Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- Desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas; e
- Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

Segundo Gomes (2000, p. 24), o OBZ tem algumas premissas para sua aplicação:

- *Linguagem exclusivamente contábil*, ou seja, todos os valores que estarão compondo a base orçamentária, serão obtidos na escrituração contábil e nos Balancetes dos exercícios anteriores;
- *R\$ Históricos*, todos os valores obtidos serão históricos, ou seja, em nenhum momento sofrerão qualquer tipo de atualização monetária; e
- *Garantir a correta alocação dos lançamentos contábeis (contas x centro de custo)*, ou seja, garantir a correta alocação dos gastos e despesas na escrituração contábil, evitando assim, distorções dos valores orçados quando confrontados com a realização das despesas.

No processo orçamentário do OBZ deve-se propor reexaminar todas as suas atividades e prioridades, recursos financeiros a partir da estaca “Zero”, ao se projetar um novo exercício social. No OBZ os gestores devem apresentar justificativas para apropriações dos recursos, levando-se em consideração o custo/benefício ou a análise evolutiva dos acontecimentos, comenta Lunkes (2009, p. 88). E, ainda, devem ser feitas as seguintes perguntas:

1. O que gastar?
2. Quanto gastar?
3. Como gastar?
4. Onde gastar?
5. Por que gastar?

O processo de orçamento do OBZ faz com que todas as funções e atividades da empresa sejam analisadas detalhadamente, analisa as alternativas de cada atividade para atingir o resultado final desejado e identifica opções entre realização parcial ou total das metas estabelecidas e os custos a ela associado (GOMES, 2000). Dessa forma esse processo passa por 5 (cinco) fases, conforme Pyhrr (1981) (ver tabela 2).

Tabela 2 - Relação entre planejamento e orçamento.

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Preparação da base Orçamentária. Estabelecimento de metas e objetivos.	Coleta de dados.	Identificação e avaliação detalhada das atividades, alternativas e custos para realização dos planos.	Negociação do Orçamento. Determinação das opções entre objetivos e custos.	Consolidação do Orçamento e plano de operação.

Fonte: PYHRR, 1981.

2.2.3 Comparação do OBZ com o Orçamento Tradicional

O orçamento tradicional considera os valores realizados em períodos anteriores, que serão ajustados por alterações projetadas de preço e volume. Já o OBZ é criada uma nova base, partindo do zero. Nessas considerações podemos apresentar um comparativo entre orçamento tradicional e o OBZ na tabela 3.

Tabela 3 - Comparativo entre orçamento tradicional e orçamento base zero.

Orçamento Tradicional	Orçamento Base Zero
<ul style="list-style-type: none"> - preocupa-se com os meios, pessoal, material e equipamentos; - dá pouca atenção aos programas e atividades existentes; - estima os custos das atividades correntes; - exige menos informações; - decisão baseada em elementos da despesa (insumos); - menos envolvimento no processo orçamentário dos chefes dos níveis inferiores da hierarquia organizacional; - planejamento financeiro paralelo à elaboração orçamentária. 	<ul style="list-style-type: none"> - preocupa-se com os resultados efetivos; - exige avaliação e justificação dos programas existentes e dos novos em igualdade de condições; - avalia atividades correntes e alternativas; - exige mais informações; - decisão baseada em resultados (produtos finais); - exige mais envolvimento no processo orçamentário das chefias em todos os níveis; - exige planejamento antes da elaboração orçamentário.

Fonte: MOOJEN (1981).

2.2.4 Sistemática do OBZ

O OBZ pode ser dividido em pacote de base zero (PBZ), núcleo base zero (NBZ) e variável base zero (VBZ) (LUNKES, 2009).

PYHRR (1981), define o *pacote de base zero* (PBZ) como um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que o gestor possa: (1) avalia-la e

priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção dos recursos imediatos; e (2) decidir aprová-la ou rejeitá-la.

Lunkes (2009, p. 88), exemplifica o pacote, podem-se utilizar: pacote aluguéis, pacote utilidades, pacote pessoal e pacote fretes, entre outros. O pacote de decisão pode ser dividido em unidades menores chamadas de NBZ e VBZ (ver figura 2).

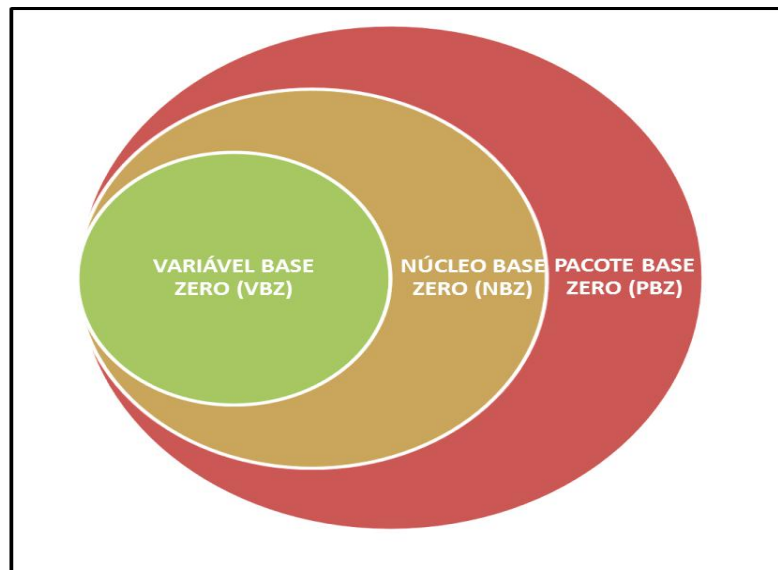


Figura 2 *Relações entre pacote, núcleo e variável base zero.*

Fonte: Adaptado LUNKES, 2009.

A *variável base zero* (VBZ) é a menor unidade de acumulação dos gastos, como a conta contábil que registra o consumo de recursos. Pode-se utilizar como exemplo a conta “cartuchos para impressora”, “canetas”, “disquetes”, entre outros, comenta o autor.

O *núcleo de base zero* (NBZ) é a junção de várias VBZ por apresentarem natureza de gasto semelhante e, também, para facilitar o controle pelo responsável. Um exemplo seria as VBZ citadas anteriormente classificadas na NBZ “material de escritório”, exemplifica Lunkes (2009, p. 89).

2.2.5 Etapas da Aplicação do OBZ

O desenvolvimento do OBZ estabelece-se sete etapas básicas, que são:

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades

Para Santos et al. (2008, p. 167), antes de elaborar as metas das unidades, é necessário definir diretrizes, premissas e padrões gerais, abrangendo a análise da situação atual e uma visão global do negócio, o ambiente e a conjuntura econômica e social, as metas de vendas e marketing, as compras, a produtividade, a política de investimentos, de recursos humanos, de informática, entre outros. Esses fatores podem estar contemplados nos indicadores estratégicos do *balanced scorecard* ou no orçamento estratégico.

Os objetivos ou os indicadores estratégicos são o ponto de partida para as metas orçamentárias, que devem ser comunicados e entendidos pelas demais áreas funcionais da empresa. Somente assim as ações podem ser tomadas para atingir os objetivos pretendidos (LUNKES, 2009, p. 90).

2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão

Para Pyhrr (1981), essa etapa envolve a análise e a descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão. Tendo identificado e priorizado os pacotes de decisão, a administração pode alocar recursos de acordo com isso, destinando recursos financeiros às atividades mais importantes (ou pacotes de decisão), sejam elas atuais ou novas.

Um pacote básico pode representar um nível mínimo de atividade como, por exemplo, o nível de atividade que pode ser necessário a 80% do nível atual de custo. Outros pacotes podem ajudar a identificar atividades onerosas ou custos elevados. De acordo com Pyhrr (1981), a identificação inclui:

- A finalidade (metas e objetivos);
- As consequências de não se executar a atividade;
- Medidas de desempenho;
- Caminhos alternativos;
- Estratégia, custos e benefícios.

3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade

A partir da fixação das metas orçamentárias pode-se definir a matriz de responsabilidade de cada pacote de decisão e de cada conta VBZ e NBZ. Para elaborar o orçamento base zero da unidade é preciso primeiro garantir a existência de donos de PBZ e principalmente VBZ atuantes, afirma Lunkes (2009, p. 91).

O autor ainda coloca que os responsáveis pelas VBZs devem:

- Estudar e conhecer bem a atual estrutura;
- Dimensionar a estrutura para o exercício seguinte;
- Elaborar a memória de cálculo para cada variável base zero;
- Realizar a comparação com a mesma VBZ do ano anterior;
- Justificar a solicitação dos recursos.

Para Lunkes (2009, p. 91) o responsável de cada pacote de decisão deve realizar sua consolidação e o defender frente ao gestor da OBZ. Ele é responsável pela aprovação e pelo controle dos gastos da referida unidade de responsabilidade. Já o gestor do OBZ é responsável pelo gerenciamento e controle global do orçamento da unidade.

4ª Etapa: Elaboração das PBZs, NBZs e VBZs

Os pacotes de decisão são divididos em variáveis base zero. A empresa deverá usar, de preferência, as mesmas contas do plano de contas ou qualquer outro critério. Cada VBZ possui um responsável pela sua elaboração, monitoramento e controle. Qualquer gasto realizado na unidade deve ter a aprovação do dono da VBZ (LUNKES, 2009, p. 92).

O autor ainda complementa que o responsável pela unidade de responsabilidade (donos da VBZ) deve manter recursos estritamente necessários à manutenção da atividade e à satisfação de clientes internos e externos. Ele também deve buscar continuamente formas de melhoria e redução dos gastos de sua unidade de responsabilidade. No caso em que a unidade de responsabilidade apresente problemas para manter os gastos dentro do previsto, devem ser utilizadas ferramentas para diagnosticar as distorções, a exemplo da utilização do diagrama de causa-efeito, entre outras, coloca Santos et al. (2008, p. 168).

Por outro lado, o uso de recursos estritamente necessários, no limiar, deve ser bem gerenciado; caso contrário, a empresa pode apresentar resultados negativos a médio e longo prazo, como: perda de participação no mercado, insatisfação dos clientes, falta de informação, não-crescimento, falta de motivação dos colaboradores, não-atendimento das obrigações legais, entre outros (SANTOS et al. 2008, p. 168).

O orçamento pode ser elaborado para um período de um ano, entretanto, é recomendável um polimento a cada três, quatro ou seis meses, tendo essa possibilidade de flexibilidade para inclusão de variáveis que não eram possíveis prever quando da elaboração do orçamento anual.

Uma vez elaborados os pacotes de decisão, os gestores estão prontos para começar o processo de revisão. Determinar quanto gastar e onde gastar, classificando todos os pacotes em ordem de benefícios para a empresa. Teoricamente, uma vez fixado o valor, devem ser aceitos pacotes com nível de gasto baseado em critérios de estratégia/custo/benefício, corroboram Lunkes (2009, p. 94) e Santos et al. (2008, p. 169).

5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão

Segundo Pyhrr (1981), esse passo envolve a avaliação e o escalonamento desses pacotes por ordem de importância, mediante a análise da relação custo/benefício ou avaliação subjetiva.

Esta etapa do orçamento base zero é crítica, pois vai delinear o futuro da organização. Os critérios de seleção dos pacotes devem ser baseados nos objetivos estratégicos; portanto, os gestores devem ordenar todos os pacotes em ordem decrescente de benefícios para a empresa (SANTOS et al. 2008, p. 169).

Um pacote de decisão representa a operação de um programa particular (unidade de responsabilidade). Esses pacotes representam incrementos que refletem níveis diferentes de atividade e de consumo dos recursos (LUNKES, 2009, p. 94).

Os PBZs são ordenados por critérios previamente fixados pela controladoria da empresa e comunicados por meio do planejamento estratégico. Em geral, todos os pacotes abaixo da linha pontilhada são aceitos. A linha é uma medida de desempenho que deve ser respeitada; todo pacote que ultrapassa o nível de gastos ou não atinge o desempenho esperado deve ser revisado. (LUNKES, 2009, p. 95).

O autor ainda conclui que a idéia central é identificar e eliminar os gastos cujo valor excede os benefícios totais. Os incrementos nos pacotes de decisão somente devem ser aprovados quando o dono do pacote enfatizar os benefícios e os resultados que o aumento nos gastos trará a empresa. Ele deve descrever minuciosamente os objetivos, recursos materiais e humanos necessários à realização do incremento.

6ª Etapa: Aplicação dos recursos

A autorização dos recursos também deve ser responsabilidade do dono da VBZ, assim, ele controla a necessidade de materiais, sua compra e autoriza o pagamento. Por exemplo, o gestor de pacotes de fretes pode receber a nota fiscal de cobrança da transportadora, conferir os dados físicos e valores, e caso estejam corretos, enviar ao financeiro para efetuar o pagamento (LUNKES, 2009, p. 96).

7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ

Para melhor acompanhamento, sugere-se a criação de uma agenda mensal de acompanhamento para o gestor do OBZ de cada empresa, com os dias específicos e datas cuidadosamente agendadas, levando em conta o fechamento do mês anterior e o início do mês seguinte. Estas datas são reservadas para avaliação e controle. Um calendário anual de reuniões e acompanhamento deve contemplar, segundo Lunkes (2009, p. 96) e Santos et al. (2008, p. 170):

- Atualização de arquivos de fechamento e sua disponibilização aos responsáveis de pacotes, para análise do custo do mês, bem como para correção de possíveis erros em lançamentos;
- Definição de tendências dos três meses subsequentes ao mês atual, com justificativa das VBZs com gastos além das metas;
- Plano de ação para recuperação do gasto além das metas;
- Reunião de acompanhamento, apresentação do controle;
- Envio de planilha atualizada da composição do real *versus* meta;
- Elaboração da provisão de despesas para o fechamento do mês, com os responsáveis de pacotes.

Os autores ainda concluem que o calendário de acompanhamento do orçamento é importante para verificar o planejado x realizado. Caso as metas projetadas não sejam, atingidas, o responsável pela VBZ deve justificar as variações e implementar um programa de melhoria contínua. Para solucionar o problema, o dono da VBZ deve diagnosticar as causas que levaram a um resultado aquém do esperado.

3 PROPOSTA DE APLICAÇÃO DO OBZ NO DEPARTAMENTO

No sentido de resguardar informações da empresa, preservando sua identidade, trataremos dela apenas como sendo a empresa “Alfa”. Hoje a Alfa é o maior fabricante de condicionadores de ar no Brasil, sendo a única empresa que oferece desde equipamentos do tipo janela aos sistemas centrais de refrigeração (grandes capacidades), capazes de refrigerar ambientes como shopping centers, hotéis e hospitais, além de serem largamente utilizados em processos industriais.

A Alfa, pertence a Zezinho que junta com outras empresas de produtos de grande potencial tecnológico formam uma holding chamada Beta Technologies. Pode-se dizer que a Alfa é uma empresa de grande porte, com cerca de 80 anos de mercado, sendo do ramo de atividade industrial de climatizadores, possuindo duas fábricas no Brasil, sendo uma na grande Porto Alegre e outra em Manaus, e possui, também, redes de distribuição em todo país.

A empresa Alfa tem como missão oferecer produtos e sistemas que façam do mundo um lugar melhor, refletindo nosso compromisso com a segurança, meio ambiente e inovação tecnológica. A visão da empresa é manter seu posicionamento de mercado e alcançar retornos compatíveis com esta posição de liderança. Tendo os seguintes valores: ser a primeira opção em conforto ambiental através de produtos e sistemas diferenciados; proporcionar às pessoas o pleno uso do seu potencial através do compromisso para obter resultados, enfatizando educação e reconhecimento; e assegurar desempenho financeiro de Classe Mundial dentro dos mais elevados padrões éticos.

Sendo, assim, a proposta de aplicação do OBZ surge como um possível instrumento para gerenciamento das despesas do setor financeiro da empresa Alfa. Possibilitando talvez algum dia implementar em toda empresa.

Para começar a aplicação, deve-se tomar como base algumas premissas e etapas já citadas anteriormente, sendo que o objetivo é esboçar uma proposta de aplicação do OBZ. E para iniciar sugere-se alguns passos a seguir:

1ª Etapa: Definição das estratégias, objetivos e metas das unidades

A empresa Alfa possui diversas áreas bem organizadas, cada uma com sua devida direção. O planejamento estratégico é feito pela alta gestão da empresa. O presidente da divisão no Brasil, juntamente com seus diretores do Brasil e da corporação nos EUA, fazem e discutem o planejamento estratégico da empresa com foco no mercado brasileiro. Depois de aprovado o planejamento estratégico, parte-se para a preparação do orçamento da Alfa, com suas devidas metas e cortes orçamentários, a fim de gerar um maior retorno para seus acionistas. Entretanto, nota-se e sabe-se que o orçamento é desenvolvido pela alta gestão, ocorrendo que poucas pessoas têm acesso a este.

A partir da aplicação do OBZ no departamento financeiro da Alfa, o qual é composto por diversas áreas como, por exemplo, tesouraria, cobrança, planejamento tributário, contabilidade, custos, contas a pagar, controladoria, etc. Pode-se dizer que é possível ter um maior envolvimento das pessoas que fazem parte destes, até para conscientização e também como meta de cada um em relação aos resultados da empresa. Sendo que este departamento é composto por cerca de 50 pessoas, sendo 5 gerentes, 1 diretora, e 1 *controller*.

2ª Etapa: Identificação dos pacotes de decisão

Fazendo uma análise das despesas geradas pela área financeira da empresa, pode-se identificar alguns pacotes de decisão, os quais tendem a dar maior impacto financeiro para o departamento. Entre eles classifica-se como, por exemplo, o pacote de decisão: aluguéis, pessoal, manutenção e utilidade. Os pacotes identificados servem como exemplo, pois o departamento possui diversas outras despesas, que geram vários outros pacotes de decisão.

3ª Etapa: Definição da matriz de responsabilidade

Com a estrutura atual de pessoal do departamento financeiro, e pelo conhecimento das pessoas escolhidas em relação a Alfa, pode-se criar uma matriz de responsabilidades para

todo o financeiro, colocando pessoas responsáveis por pacotes de decisão e por VBZs. Também neste momento define-se a matriz de responsabilidades pela hierarquia da área financeira da Alfa, sendo que a gestora do OBZ é a Diretora Financeira, e os demais gestores dos pacotes de decisão são os gerentes, e, finalmente, os donos das VBZs os funcionários propriamente ditos, conforme a figura 3.

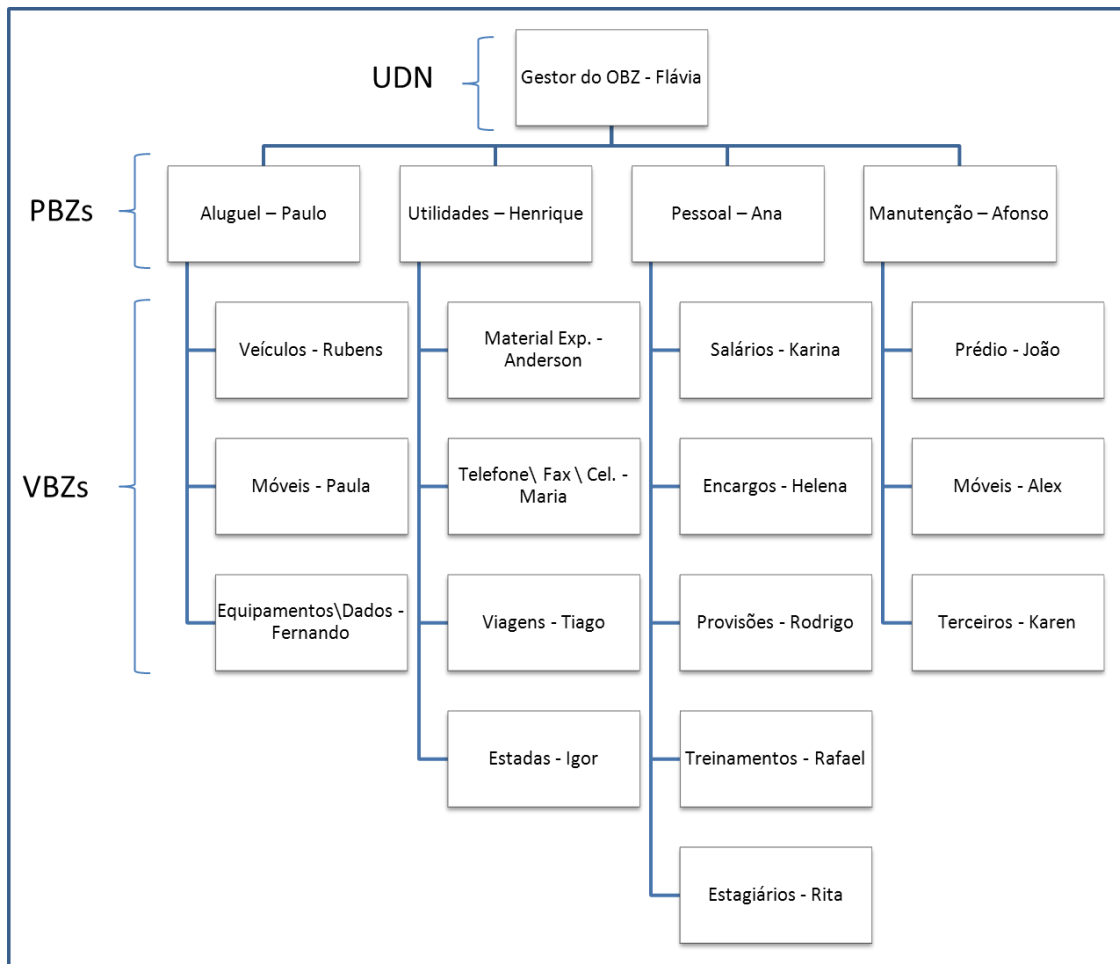


Figura 3 *Matriz de responsabilidade do OBZ.*

Fonte: Adaptado LUNKES, 2009.

4ª Etapa: Elaboração das PBZs, NBZs e VBZs

Conforme foi feito o mapa de responsabilidades, pode-se utilizar as contas do plano de contas, ou caso necessite pode-se fazer adaptações destas, para que o controle das VBZs se torne mais prático e gerencial. As contas do plano de contas da empresa são bem detalhadas, e o sistema de centro de custos é bem gerenciado, tendo cada setor, área, seus respectivos. Ainda na elaboração dos Pacotes de decisão, NBZs e VBZs os responsáveis por cada VBZs,

num primeiro momento, devem elaborar o orçamento de cada unidade de responsabilidade com a sua respectiva documentação, comprovação, necessidade e melhorias, alinhadas ao planejamento estratégico e as políticas da empresa.

Tendo definido o orçamento de cada VBZs, com seus valores devidos, estas devem ser apresentadas ao gestor do pacote de decisão, para que este faça um filtro, alterações e as consolide a tempo de ser apresentado a diretora, nesta caso a gestora do OBZ. É importante salientar, que neste momento, deve-se ter muito cuidado com a organização e gestão da documentação de cada VBZ. Também cabe dizer que os pacotes devem ser classificados em ordem de benefícios e retorno para a empresa, sendo estes baseados em critérios de estratégia, custo e benefícios. Abaixo temos um exemplo de PBZs e VBZs, projetados para 6 meses, conforme a tabela 4.

Tabela 4 - Exemplo de PBZs e VBZs.

Pacotes de Decisão	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	Total
Aluguel de Veículos	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	3.500	21.000
Aluguel de Móveis	9.250	9.250	9.250	9.250	9.250	9.250	55.500
Aluguel Equip. / Dados	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	24.000
Pacotes Aluguéis	16.750	16.750	16.750	16.750	16.750	16.750	100.500
Material de Expediente	4.230	4.230	4.230	4.230	4.230	4.230	25.380
Telefone/Fax/Celular	3.680	3.680	3.680	3.680	3.680	3.680	22.080
Viagens e Estadas	8.240	8.240	8.240	8.240	8.240	8.240	49.440
Pacotes Utilidades	16.150	16.150	16.150	16.150	16.150	16.150	96.900
Salários	34.300	34.300	34.300	34.300	34.300	34.300	205.800
Encargos	31.200	31.200	31.200	31.200	31.200	31.200	187.200
Provisões	3.250	3.250	3.250	3.250	3.250	3.250	19.500
Treinamentos	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	7.800
Estagiários	2.600	2.600	2.600	2.600	2.600	2.600	15.600
Pacotes Pessoal	72.650	72.650	72.650	72.650	72.650	72.650	435.900
Prédios	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	3.600	21.600
Móveis	2.300	2.300	2.300	2.300	2.300	2.300	13.800
Terceiros	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	240.000
Pacotes Manutenção	45.900	45.900	45.900	45.900	45.900	45.900	275.400
Total	151.450	151.450	151.450	151.450	151.450	151.450	908.700

Fonte: Próprio Autor.

5ª Etapa: Priorização dos pacotes de decisão

Depois que os gestores dos pacotes de decisão revisam os orçamentos, alinhando-os as metas estratégicas e os limites de gastos, parte-se para a avaliação e o escalonamento destes

pacotes por ordem de importância. Ainda no processo de avaliação e priorização dos pacotes de decisão a Alfa deve desenvolver um conjunto de critérios para classificar por ordem de relevância ou importância os pacotes, tudo isso alinhado ao planejamento estratégico e aos benefícios futuros gerados por estes, conforme a figura 4, tem-se um exemplo proposto no processo de seleção dos pacotes de decisão.

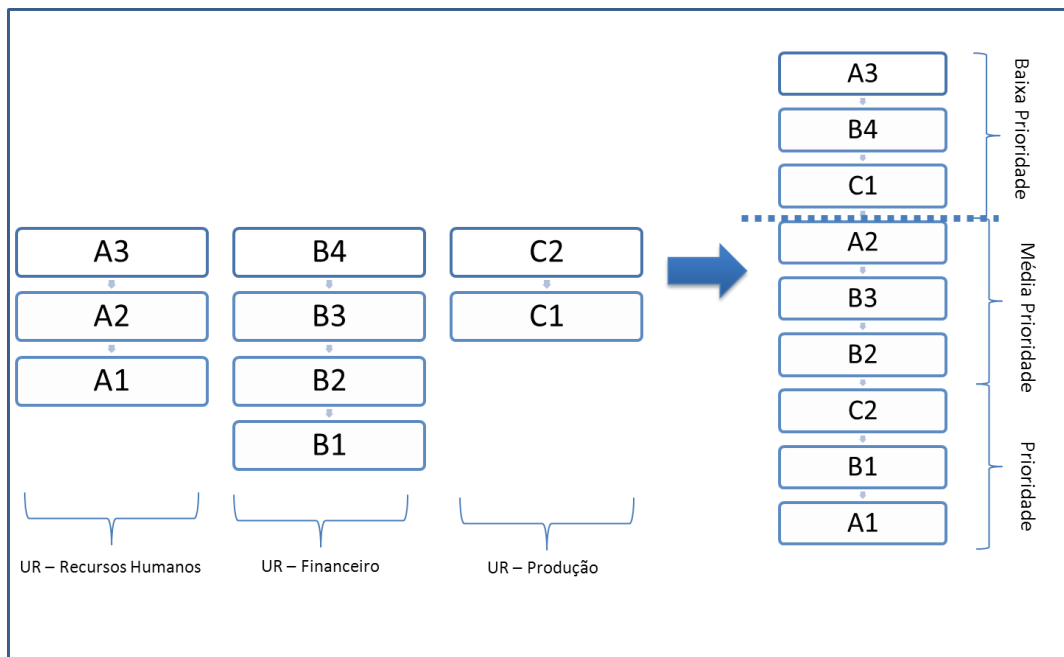


Figura 4 *Priorização dos Pacotes de Decisão.*

Fonte: Adaptado LUNKES, 2009.

A gestora do OBZ deve estar ciente que esta etapa é a que define o futuro da empresa, pois qualquer decisão precipitada pode acarretar problemas a longo prazo. Seguindo a lógica, os gestores tem de organizar todos pacotes em ordem decrescente de benefícios para a empresa, conforme os critérios de priorização desenvolvidos pela Alfa.

6ª Etapa: Aplicação dos recursos

Os responsáveis pelos VBZs devem autorizar, controlar e gerenciar todo recurso utilizado por sua VBZ. Pode-se sugerir a criação de processos como, por exemplo, um workflow, no qual todo pagamento ou requisição de compra passe pelo dono da VBZ.

A Alfa pode investir na criação de relatórios gerenciais que possibilitem o acompanhamento em tempo real dos pacotes de decisão, VBZs e NBZs. Fazendo também,

uma comparação entre o realizado versus o planejado, com suas devidas variações, conforme a tabela 5.

Tabela 5 – Exemplo Comparação Realizado e Previsto por Pacotes e VBZs.

Pacotes de Decisão	JANEIRO		
	Realizado	Previsto	Desvio
Aluguel de Veículos	3.250	3.500	(250)
Aluguel de Móveis	9.130	9.250	(120)
Aluguel Equip. / Dados	3.980	4.000	(20)
Pacotes Aluguéis	16.360	16.750	(390)
Material de Expediente	4.100	4.230	(130)
Telefone/Fax/Celular	4.020	3.680	340
Viagens e Estadas	7.900	8.240	(340)
Pacotes Utilidades	16.020	16.150	(130)
Salários	36.000	34.300	1.700
Encargos	32.340	31.200	1.140
Provisões	3.450	3.250	200
Treinamentos	1.400	1.300	100
Estagiários	2.300	2.600	(300)
Pacotes Pessoal	75.490	72.650	2.840
Prédios	3.230	3.600	(370)
Móveis	2.100	2.300	(200)
Terceiros	42.000	40.000	2.000
Pacotes Manutenção	47.330	45.900	1.430
Total	155.200	151.450	3.750

Fonte: Próprio Autor.

7ª Etapa: Acompanhamento do OBZ

O departamento financeiro juntamente com a Gestora do OBZ deve criar um calendário com dias e datas específicas, conforme a figura 5, para avaliação, controle e apresentação dos recursos utilizados pelos pacotes. E é neste momento que é verificado o planejado versus o realizado, e caso as metas orçadas não tenham sido atingidas, os responsáveis pelas VBZs devem justificar estas. Podendo o dono da VBZ utilizar ferramentas como, por exemplo, o Diagrama de Ishikawa ou Diagrama de causa-efeito, a fim de atingir os objetivos do pacote.

NOVEMBRO						
D	S	T	Q	Q	S	S
	1	2	3	4	5	6
7	8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19	20
21	22	23	24	25	26	27
28	29	30				

	Análise dos relatórios de fechamento por parte dos donos dos pacotes, ajustando os possíveis erros de lançamentos (4º dia útil);
	Projeção dos 3 meses subsequentes ao mês atual, com justificativas das VBZs com gastos além das metas, e um plano de ação para recuperação dos gastos (1º dia da segunda semana);
	reunião de acompanhamento, apresentação do controle, e possíveis análises (1º dia útil da segunda semana);
	Análise dos relatórios atualizados com a composição do Realizado x Planejado (penúltimo dia dos mês);
	Elaboração das provisões das despesas para o fechamento do mês, com a análise dos donos dos pacotes (último dia do mês).

Figura 5 *Calendário de acompanhamento do OBZ.*

Fonte: Adaptado LUNKES, 2009.

Assim se dá a proposta aplicação do OBZ no departamento financeiro, sendo que o processo é bem burocrático e demanda bastante tempo da administração e das pessoas envolvidas neste. Também, é bom salientar que este trabalho é somente um esboço de uma proposta de aplicação, não abrangendo todas e as mais detalhadas fases, etapas e acontecimentos, até por não ter acesso a todas informações da empresa Alfa.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da necessidade de fornecer informações que possam melhorar a tomada de decisão dos gestores e tornar a empresa cada vez mais dinâmica e competitiva, foi proposto a aplicação do OBZ no departamento financeiro da Alfa por etapas a fim de contribuir para o gerenciamento das despesas geradas por este, chegando-se a conclusão que o OBZ pode ser aplicado em qualquer organização independente do porte.

Neste sentido, a proposta de aplicação do OBZ no departamento financeiro da empresa Alfa, deve ser aplicada com o total apoio da direção financeira, e da gestão da empresa. Por ser um processo mais oneroso e que demanda maior tempo para ser elaborado comparado ao orçamento tradicional, deve-se ter compreensão de que pode ser possível uma melhoria nos processos do departamento, e caso o retorno ocorra, pode ser aplicado nos outros departamentos da Alfa.

Considerando, ainda, que cada quantia gasta precisa ser justificada, e que o OBZ leva a empreender revisões nas estimativas básicas para todos os pacotes a cada ano, evitando assim a perpetuação das ineficiências. Podemos destacar, também, alguns benefícios do

método estudado em relação aos métodos tradicionais, conforme segue: o OBZ cria uma atitude questionadora no lugar de assumir práticas decorrentes do passado; focaliza atenção na produtividade e não somente na relação de custo; e aumenta o envolvimento das pessoas e melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho.

Em tempos onde a pressão sobre as empresas é grande, o OBZ apresenta uma grande vantagem em relação aos demais métodos: a possibilidade de melhorar continuamente. Seguindo esta lógica, coloco novamente que a idéia principal do OBZ é envolver todos os empregados, buscando empenho e comprometimento com os resultados da empresa.

PROPOSAL FOR IMPLEMENTATION OF ZERO BASE BUDGET DEPARTMENT IN A MULTINATIONAL FINANCIAL COMPANY

Abstract: *This study examined the proposal for implementing Zero-Base Budgeting (ZBB) in the financial department of a multinational company in the business of industrial air conditioners, located near Porto Alegre. The objective of this study is to revise the literature from the planning to the implementation of Zero-Base Budgeting, in order to support the case study. Since the intention was to present an instrument that contributes to better management of resources to be spent by the financial department of Alfa company, for this, steps were proposed to be followed for possible application of ZBB in the department, in order to strengthen the budget process, generating a further analysis, feedback and review of resources to be used. Thus, ways and methods applied in the implementation of Zero-Base Budgeting in companies were sought, according to some authors. Since the end result was the finding that the application of ZBB can be done in any organization regardless of its size, and that the key to its operation is the full support of company management as well as its employee's engagement, because it is a critical and costly process that requires a lot of time of people involved. On the other hand, it avoids the perpetuation of inefficiencies in the process and also increases the involvement and interest of people, greatly improving their motivation. Considering that the main objective of ZBB is to involve all employees, seeking their efforts and commitment to the company's results.*

Key-words: *Budget, Zero-Base Budgeting.*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CARVALHO, José R. S. **Orçamento base zero na Eletrolux**. São Paulo: IBC-International Business Communications, 2002.

COSTA, Alexandre Marino; MORITZ, Gilberto de Oliveira; MACHADO, Filipe Menezes Vasconcellos. **Contribuições do orçamento base zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais**. Revista Contemporânea de Contabilidade. Florianópolis: UFSC, 2007.

GOMES, Regina Celi Vidal. **O orçamento base-zero como técnica de planejamento financeiro**. Taubaté: UT, 2000. Monografia(MBA), Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de empresas da Universidade de Taubaté.

LERE, John C. **Managerial accounting: a planning-operating-control framework**. New Jersey: Wiley, 1991.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOOJEN, Guilherme. **Orçamento base zero**. Revista Brasileira de Contabilidade, ano XI, nº 39, out./dez. 1981.

PADOVEZE, C L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

PYHRR, Peter A. **Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Interciência. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.

SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, José Rabello. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro, Qualitymark, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; MARTINS, Marco Antônio. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. São Paulo: Atlas, 2000.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão**. 4 ed. São Paulo: Edições Universidade – Empresa, 1994.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1983.

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