

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DIOGO MIRANDA DE MELO

**PROPOSTA DE MELHORIAS NA CONFECÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO:
UM ESTUDO EM UMA INDÚSTRIA DE MDF**

CURITIBA

2015

DIOGO MIRANDA DE MELO

**PROPOSTA DE MELHORIAS NA CONFECÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO:
UM ESTUDO EM UMA INDÚSTRIA DE MDF**

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu*, em nível de especialização, em Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná

Professor(a): Márcia Bortolucci Espejo

CURITIBA

2015

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo propor melhorias na confecção do Orçamento Base Zero em uma indústria de MDF, visando estudar um método de adaptação e aperfeiçoamento do processo orçamentário existente com a metodologia teórica, a fim de tornar eficiente e eficaz o Orçamento Base Zero na empresa. A pesquisa de campo foi realizada através da coleta de dados realizada no período de ago/2014 a fev/2015, utilizando-se o método observacional, verbal e análise documental. A abordagem metodológica adotada para a pesquisa é qualitativa e quantitativa, sendo classificada como exploratória com caráter descritivo. Quanto à sua natureza, considera-se pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos, assim como proporcionar uma visão mais ampla sobre a metodologia orçamentária da empresa. Os principais resultados apontam que o processo orçamentário da empresa não é totalmente estruturado de acordo com a metodologia teórica do OBZ e necessita de uma revisão das falhas ocorridas neste processo, bem como propostas de melhorias e esquemas adaptados para implantação desta adequação ao método correto. Para que esse tratamento de problemas seja eficiente e eficaz a fim de se obter uma melhor gestão dos gastos da empresa e reduzir custos desnecessários, torna-se necessário incorporar o procedimento de orçamento base zero através da sistemática proposta, seguindo o fluxograma e sistema de pacotes de decisão adaptados conforme as características da empresa em estudo.

Palavras-chave: Planejamento Orçamentário, Orçamento Base Zero, Pacotes de decisão.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	6
1.2 OBJETIVOS	7
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	7
1.2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO	7
1.3 JUSTIFICATIVA	8
2 REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 CONCEITOS DE ORÇAMENTO	9
2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO	10
2.2.1 Orçamento Estático	11
2.2.2 Orçamento Contínuo ou <i>Rolling Forecasting</i>	11
2.2.3 Orçamento Base Zero	12
2.2.4 Orçamento Flexível	14
2.2.5 Orçamento Ajustado e Orçamento Corrigido.....	15
2.2.6 Orçamento Baseado em Atividades (ABB).....	15
2.2.7 Orçamento Beyond Budgeting	18
2.3 METODOLOGIA DO ORÇAMENTO BASE ZERO.....	19
2.3.1 Problemas de Implantação e Benefícios do Orçamento Base Zero	22
2.3.2 Pacotes de Decisão.....	23
2.3.3 Processo de Priorização das Atividades	26
2.3.4 Estabelecimento dos procedimentos de Implantação	28
3 METODOLOGIA	29
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	29
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	30
3.3 COLETA DE DADOS	30
3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS.....	31
4 PROCESSO DE ORÇAMENTO BASE ZERO ATUAL DA EMPRESA	32
4.1 DIVERGÊNCIAS ENTRE O PROCESSO ATUAL E A METODOLOGIA OBZ	35
4.2 PROPOSTA DE MELHORIAS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....	37
4.2.1 Etapa 1: Estabelecimento de metas e objetivos	38
4.2.2 Etapa 2: Criação dos Pacotes de Decisão	38

4.2.3 Etapa 3: Definição da Matriz de Responsabilidade	39
4.2.4 Etapa 4: Priorização	41
4.2.5 Etapa 5 a 6: Negociação e Consolidação.....	43
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	44
REFERÊNCIAS	45

1 INTRODUÇÃO

O cenário mercadológico atual obriga as empresas a buscarem sempre a otimização nos seus sistemas produtivos, reduzindo custos e aumentando os padrões de qualidade nos seus produtos ou serviços, segundo Slack, Chambers e Johnston (2002). O processo orçamentário tem parte fundamenta neste processo, pois está diretamente ligado às estratégias da alta direção das empresas.

Partindo do princípio que o plano orçamentário é essencial para a gestão dos recursos da empresa, entende-se que é um fator chave para a obtenção dos objetivos propostos pela direção das organizações. Nesse sentido, as indústrias buscam constantemente o aperfeiçoamento e desenvolvimento de novas técnicas que contribuam para a melhoria nas suas atividades, visando atingir a qualidade e satisfação total dos clientes.

Para Lima e Jorge (2007) o planejamento orçamentário tornou-se uma ferramenta necessária para assegurar um bom resultado financeiro ou até prever os impactos no mesmo. A busca em manter ou aumentar a lucratividade proporciona que os esforços sejam concentrados em prever as dificuldades e situações futuras de um negócio, para que este não sofra um colapso ou resultado não esperado.

O desenvolvimento dessa pesquisa será importante e trará benefícios para a empresa, pelo fato de oferecer a mesma um estudo detalhado sob a metodologia do orçamento base zero, identificando os pontos de debilidade no processo já existente e propondo melhorias para aperfeiçoar este processo. Deve-se considerar também que é uma oportunidade de se desenvolver um trabalho utilizando os conhecimentos adquiridos durante o período acadêmico com a prática da empresa.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Tendo em vista que a indústria multinacional de MDF possui um sistema de planejamento orçamentário a fim de garantir o EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) e lucratividade esperada pela alta direção, são utilizadas várias ferramentas utilizadas para esta gestão, dentre elas o orçamento base zero.

Porém o sistema de orçamento ainda está muito recente na empresa e a diretriz para alteração do sistema de Orçamento Base Histórico (OBH) para o Orçamento Base Zero (OBZ) ocorreu sem um treinamento das partes envolvidas que participam da confecção do orçamento, e isto faz com que o Orçamento Base Zero não seja aplicado devidamente. Portanto, o planejamento orçamentário de custos precisa de uma análise para encontrar quais as falhas que estão interferindo no processo e seus efeitos, e assim promover formas de resolver os problemas levantados por meio da aplicação de conceitos e práticas encontradas nas bibliografias mais recentes sobre o assunto. Diante disso surge a questão: “Que medidas podem aperfeiçoar o processo orçamentário operacional Base Zero na indústria de MDF?”

Esta pesquisa terá como objetivo otimizar e minimizar as falhas no processo de confecção do orçamento de custos, apresentando os resultados obtidos com este estudo e proporcionando uma oportunidade para aplicar os conhecimentos obtidos durante o período acadêmico, e através do mesmo confrontar a teoria e a prática.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Propor medidas para aperfeiçoar o processo de Orçamento Base Zero de custos na indústria de MDF

1.2.2 OBJETIVO ESPECÍFICO

- a) Buscar conteúdo científico referente ao tema de estudo por meio de pesquisas bibliográficas;
- b) Apresentar a metodologia de aplicação do Orçamento Base Zero;
- c) Apontar as principais falhas no processo de Orçamento Base Zero atual da empresa;
- d) Propor medidas e soluções de acordo com o estudo realizado utilizando a metodologia de Orçamento Base Zero;

1.3 JUSTIFICATIVA

O orçamento base zero é um sistema orçamentário muito criticado por diversos autores, porém em empresas que crescem de forma rápida e não estruturada acaba por adquirir muitos custos e investimentos indevidos ocorridos por uma má gestão no início de suas atividades, os quais vão se repetindo ao longo dos anos ainda mais quando se utiliza o Orçamento Base Histórico. Desta forma o Orçamento Base Zero vem como forma de reorganização das aplicações dos recursos financeiros da empresa, investindo no que realmente é importante e eliminando desperdícios.

Esta pesquisa servirá para aperfeiçoar o sistema orçamentário da empresa, bem como demonstrar os benefícios que o orçamento base zero pode conceder a organização que o utiliza.

O presente trabalho será aplicado no orçamento de custos fixos, variáveis e despesas de uma indústria de MDF pertencente a um grupo multinacional do ramo florestal. O que viabiliza temporal e espacialmente a confecção da pesquisa e a acessibilidade aos dados, visto que quem confecciona o orçamento desta indústria é o próprio autor, que poderá colocar em prática os fundamentos teóricos obtidos por esta pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONCEITOS DE ORÇAMENTO

O orçamento é um sistema de planejamento administrativo que é constituído pelas etapas das operações em um período futuro determinado, o qual deve expressar formalmente as políticas, planos, metas e objetivos designados pela direção da empresa como um todo, e também para seus subsistemas. Ele é formado por planos relacionados a itens como: níveis de estoques, acréscimos de capital, necessidades de caixa, financiamento, planos de fabricação, planos de vendas, necessidades de mão de obra, etc. (WELSCH, 1973).

A prática orçamentária é, atualmente, a sustentação da maioria dos mecanismos de controle das organizações, pois é uma das poucas técnicas capazes de integrar os processos da atividade organizacional em um único sumário coerente. O orçamento é capaz de medir o desempenho gerencial relacionando tanto custos, como medida interna, quanto rendimentos da empresa, como medida externa (OTLEY, 1999).

O planejamento orçamentário tornou-se uma ferramenta necessária para assegurar um bom resultado financeiro ou até prever os impactos no mesmo. A busca em manter ou aumentar a lucratividade proporciona que os esforços sejam concentrados em prever as dificuldades e situações futuras de um negócio, para que este não sofra um colapso ou resultado não esperado. (LIMA, JORGE, 2007).

O orçamento pode ser considerado como o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. Ele deve estar baseado no compromisso dos gestores com metas a serem alcançadas (FREZATTI, 2007). Ainda que existam muitos benefícios, são perceptíveis insatisfações demonstradas pelos pesquisadores e entidades com relação ao orçamento empresarial. Essas insatisfações são apontadas de modos e intensidades distintas e frequentemente se referem à utilização do orçamento (FREZATTI et al., 2008).

Ainda que a exteriorização dessa insatisfação seja antiga, é válido ressaltar que é crescente o volume de críticas sobre o tema, tanto aquelas que envolvem o aperfeiçoamento do instrumento quando as que propõem sua eliminação, variando apenas na intensidade, no foco e até mesmo nas propostas (FREZATTI et al., 2008).

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 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.

QUADRO 1 – OBJETIVOS DO ORÇAMENTO

FONTE: BROOKSON (2000, P. 9, *APUD* LUNKES, 2009, P. 29)

Conforme Brookson (2000) os objetivos do orçamento consistem em planejar as atividades de uma maneira lógica, coordenando estas atividades de todas as áreas da organização e garantindo que estas realizem as ações planejadas. Outros objetivos também correspondem a comunicação de informações referente aos objetivos em longo prazo da empresa e fornecendo estímulos para que os colaboradores trabalhem de forma cooperativa para o alcance destes. Assim como também controlar estas atividades com o propósito de monitoramento dos desvios que possam ocorrer. E por fim serve para avaliar o desenvolvimento e cumprimento das metas propostas.

2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

Na visão de Bornia e Lunkes (2009) nos primórdios do orçamento, o mesmo era utilizado de maneira mais simples, apenas prevendo recursos, e controlando os por meio de dados contábeis. A partir de 1919, surgiu a necessidade de aperfeiçoamento das técnicas existentes, considerando novas variáveis a fim de permitir uma maior assertividade quanto à previsão, maior flexibilidade, direcionamento e por fim, no ano 2000, uma projeção flexível e descentralizada.

A Figura 1 mostra a evolução dos processos orçamentários e bem como as características de cada um, desde o qual possuía uma conotação simples de previsão e controle até os mais elaborados e estruturados existentes.

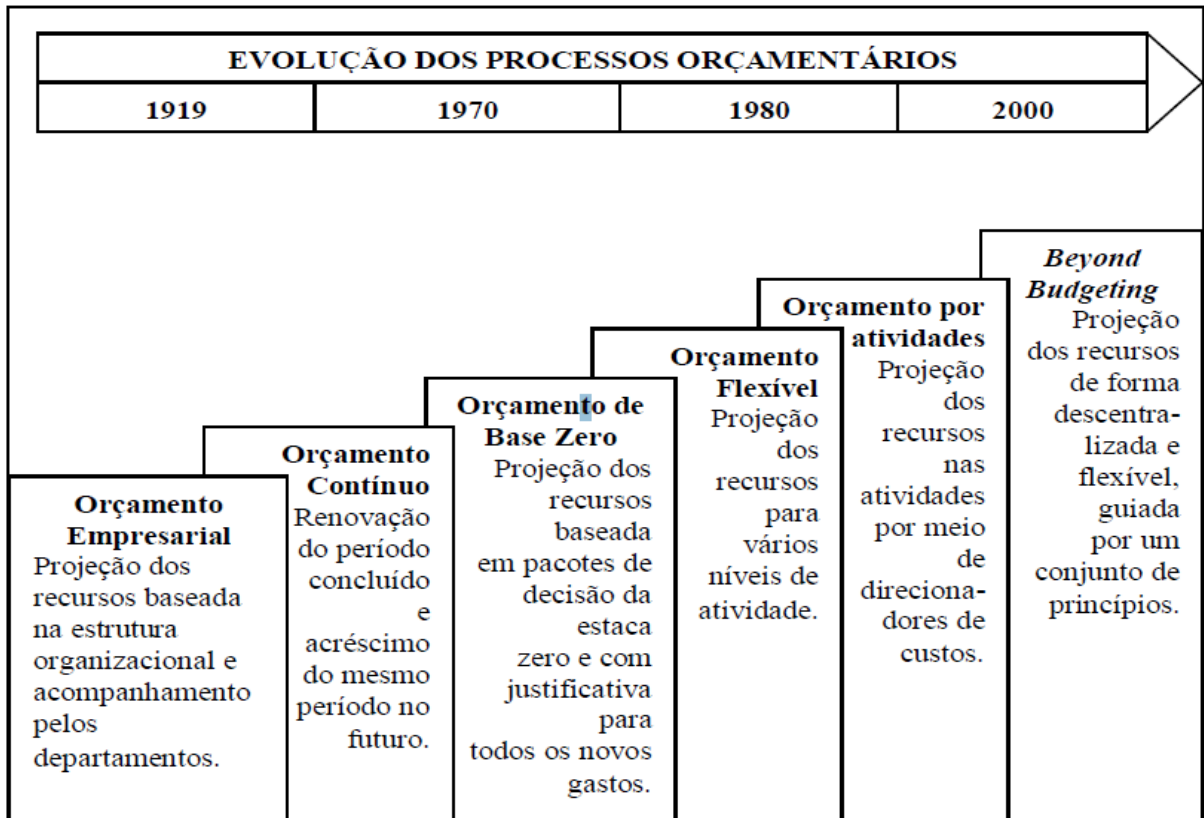


FIGURA 1 – EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS
FONTE: LUNKES (2009, P. 39)

2.2.1 Orçamento Estático

Para Padoveze e Taranto (2009), o primeiro orçamento desenvolvido foi o orçamento estático, originalmente chamado de budget. Neste modelo eram apenas planejadas as previsões de vendas e a partir disto, são desenvolvidas as atividades de cada setor da empresa. Esse modelo era tratado de forma que pudesse se obter uma base de dados fixa para utilização a períodos posteriores, para e em caso de alteração, que os gestores justifiquem estes desvios, desconsiderando toda a dinâmica e alterações que viriam a acontecer, fato que faz com que esta seja uma forma antiquada de orçamento, visto a complexidade e constante mutação que sofrem as organizações.

2.2.2 Orçamento Contínuo ou *Rolling Forecasting*

Lunkes (2009) aponta que a tendência dos modelos de orçamento é ter um ciclo anual para utilização, porém um ano pode ser muito tempo para um planejamento orçamentário, dependendo do mercado em que a empresa atua. No cenário

corporativo, muitas empresas atualizam o orçamento periodicamente, e nesse sentido o orçamento contínuo tem como objetivo acrescentar a cada final de período um ciclo novo de atividades seja de um mês apenas ou outros períodos. Dessa forma, o orçamento contínuo ajusta-se conforme a necessidade da organização (LUNKES, 2009).

Padoveze e Taranto (2009) afirmam que o foco principal desse método é o período em que o orçamento será realizado, desta forma, projetando os vários períodos subsequentes do orçamento, tendendo a se tratar de curtos períodos, e desta forma, o orçamento vai se ajustando a cada fim do ciclo às necessidades da empresa.

De acordo com Frow, Magindon e Ogden (2010), o orçamento contínuo possui quatro características principais:

- 1) Deve ser integrado aos controles de outros processos, portanto os gestores devem estar preparados para possíveis mudanças inesperadas
- 2) O orçamento contínuo não funciona como um controle de diagnóstico, mas pode também ser utilizado de forma mais interativa
- 3) O orçamento está atualmente mais envolvido no processo do planejamento estratégico que atua nas necessidades de mudança, ao invés do sistema arcaico antes existente de manter o foco apenas nos objetivos orçamentais.
- 4) Promove a mobilização contínua dos gestores, em detrimento do modelo fixo de gestão utilizado no modelo tradicional.

O orçamento contínuo possui três vantagens em relação aos demais processos orçamentários: Facilidade de orçar períodos menores; Incorporação de novas variáveis; Orçamento final mais preciso. (LUNKES, 2009)

2.2.3 Orçamento Base Zero

O orçamento base zero foi criado por Peter A. Pyhrr em 1970, após o surgimento de uma reorganização e avaliação crítica do processo orçamentário que na época havia muitos problemas no orçamento realizado, dentre eles a principal causa era a forma com que faziam apenas se baseando no custo histórico, se

concentrando apenas em orçar e justificar as variações dos anos anteriores. (PYHRR, 1981)

Para Lunkes (2009), no Orçamento Base Zero o ano anterior não é utilizado como parâmetro para a confecção de um novo orçamento. Padoveze e Taranto (2009) afirmam que o OBZ segue a vertente dos conceitos que buscam manter o orçamento mais rígido, sendo aplicado por empresas que discutem anualmente cada uma suas atividades, considerando a necessidade de existência ou não de cada uma, a fim de eliminar processos desnecessários.

Este orçamento requer que as atividades estejam justificadas antes de se decidirem investir recursos novamente. Ou seja, este orçamento projeta todos os seus recursos como se a empresa estivesse começando no momento, sem consultar históricos e decidir com base neles. Isto evita que vícios e possíveis esforços desnecessários se tornem recorrentes e utilizem recursos que poderiam ser concentrados em atividades mais rentáveis. (LUNKES, 2009)

Neste processo orçamentário cada gestor é obrigado a preparar um conteúdo de decisões que contenha análises de custos, a finalidade das atividades que serão solicitadas, as alternativas, o desempenho, e as consequências da não execução das atividades, ou seja, ele deverá justificar todas as suas solicitações e apresentar à alta administração a importância de cada uma, a fim de servir como apoio a decisão de investir recursos em cada uma delas. (LUNKES, 2009). Para Padoveze e Taranto (2009), Os pacotes de decisões servem como comparativos com outras atividades, a fim de nortear a gerência quanto à prioridade destas atividades.

O OBZ é dividido em “pacotes” de acordo com o seguinte conceito: pacote base zero (PBZ), o qual se trata de um documento que identifica e descreve uma atividade para que o gestor possa avaliá-la e priorizá-la, ou então auxiliar na decisão de rejeitá-la. Este pacote é subdividido em **variável base zero** (VBZ), o qual se constitui pela menor parte dos gastos efetuados, e **núcleo base zero** (NBZ), que é a junção de várias VBZ. (LUNKES, 2009)

Para elucidar estes “pacotes”, Lunkes (2009) demonstra as divisões na Figura 2.

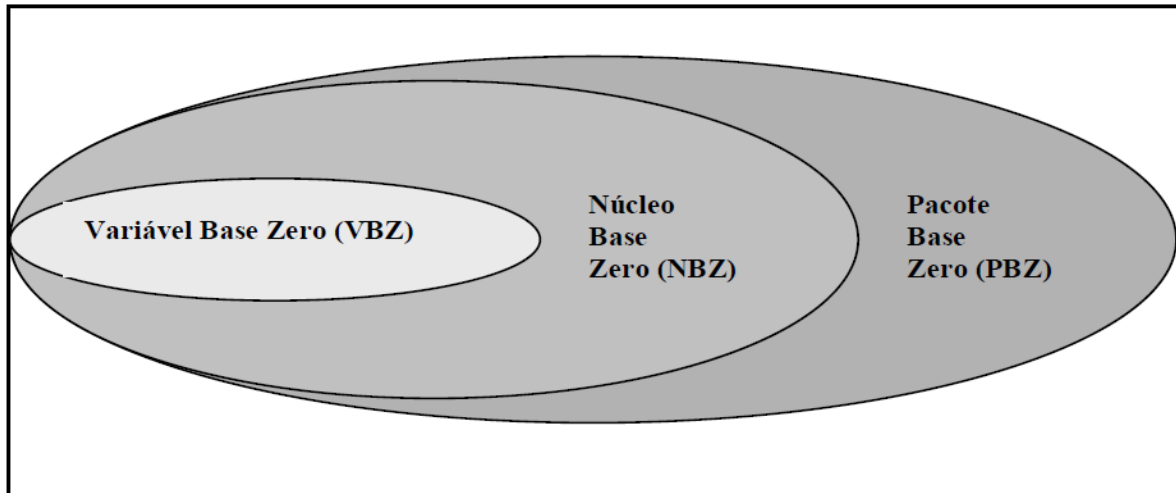


FIGURA 2 – RELAÇÕES ENTRE VARIÁVEL, NÚCLEO E PACOTE BASE ZERO
 FONTE: LUNKES (2009, p.89)

Porém Lunkes (2009) aponta que o OBZ possui como principal desvantagem o tempo de elaboração, devido a este sistema de controle ser muito burocrático, e muitas vezes acabam por acumular muito material e utilizar esforços demasiados dos gerentes, correndo o risco do orçamento ser mal planejado. Como vantagem o OBZ pode ser aplicado em qualquer empresa, pois as unidades de atividades estão relacionadas com o resultado global do negócio.

2.2.4 Orçamento Flexível

As variações nas projeções do orçado em relação ao realizado dificultam muito a análise da eficiência de sua implementação. Desta forma, surge a necessidade do orçamento não ser mais visto como um pacote fechado e ser imposto da alta gestão para o nível operacional, assim emergindo a criação do orçamento flexível. (LUNKES, 2009)

Este orçamento surgiu em 1970 na Alemanha, com Kilger e Plaut, sendo composto por dois princípios: O primeiro se refere à separação dos custos fixos e variáveis de acordo com os centros de responsabilidades e seu controle por custo de cada produto; o segundo refere-se à separação dos custos fixos e variáveis de acordo com o centro de responsabilidade. (LUNKES, 2009)

O princípio do orçamento flexível é a construção de vários orçamentos em diferentes níveis e volumes, com o propósito de mostrar as diferenças e variações entre eles, de acordo com os níveis de fabricação e vendas. Sendo assim a empresa necessitará saber todas as atividades que cada empregado realiza, assim como o que

cada máquina produz, enfim, identificar o consumo ideal de cada produto, estratificando suas características, formando assim um “leque” de opções e variáveis que irão influenciar no processo orçamentário e tomada de decisão. (LUNKES, 2009).

Ainda para Lunkes (2009) este orçamento permite que sejam feitos *benchmarking* entre produtos e operações, processos e ou atividades com outras empresas. Permite também a empresa identificar se a variação entre real e orçado de um produto seja efeito de um consumo diferente do previsto ou uma variação de preço além do orçado.

2.2.5 Orçamento Ajustado e Orçamento Corrigido

Conforme Santos (2009, p.76), “O orçamento ajustado é um orçamento que passa a vigorar quando se modifica o volume ou o nível de atividade inicialmente planejado para outro nível de volume ou atividade, decorrente de um ajuste de plano.” Portanto a alteração no orçamento após o período delimitado para execução só irá acontecer quando houver mudança de nível seja em volume ou atividade.

Ainda segundo o mesmo autor (SANTOS, 2009, p.76) “O conceito do orçamento corrigido é o ajuste do orçamento original, de forma automática, sempre que houver alteração de preços em função de inflação.” Ou seja, o orçamento corrigido apesar de ser semelhante ao ajustado, ele só irá alterar o orçamento original a fim de corrigir o índice inflacionário nos preços utilizados na organização, como matéria prima e insumos por exemplo.

2.2.6 Orçamento Baseado em Atividades (ABB)

O orçamento baseado em atividades centraliza sua atenção na produção e na vendas de produtos ou serviços, dividindo os custos em indiretos e centros de custos. Para Padoveze e Taranto (2009), esse tipo de orçamento compreende quatro etapas:

- Orçar os custos para a realização das atividades de cada área
- Definir as atividades de maneira individual, de acordo com o orçamento na produção e desenvolvimento de um novo produto;
- Calcular os custos de cada atividade
- Estabelecer um custo total das diversas atividades orçadas

Desta forma o orçamento tem como objetivo delimitar as atividades e recursos necessários para cada área de maneira descentralizada, para que cada área seja avaliada individualmente em função de um atingimento de objetivos em comum a todos, conforma a diretriz da empresa. (PADOVEZE e TARANTO, 2009)

Para melhor explicar sobre o Orçamento Baseado em Atividades, faz se necessário a menção ao Custeio Baseado em Atividades (ABC), o qual é a base deste processo orçamentário. Este tipo de custeio emergiu a partir da década de 80, possibilita alocar de maneira criteriosa os custos indiretos de acordo com as atividades de cada área da empresa. (LUNKES, 2009).

Ainda para Lunkes (2009), as empresas que utilizam o método ABC possuem recursos necessários para obter uma visão holística de sua estrutura de atividades e custos necessários para o atendimento aos seus clientes ou a fabricação de um produto, fato que permite discernir o que pode ser otimizado ou priorizado para a melhor obtenção de resultado possível, organizando os esforços e evitando desperdícios, bem como serve como ferramenta de apoio à tomada de decisão.

Houve uma evolução do custeio por atividades para o Orçamento Baseado em Atividades, pois este custeio forma a base metodológica deste orçamento, pois o orçamento será estimado com base nos direcionadores de custo das atividades. Ou seja, se a empresa já possui um sistema que define as atividades e os direcionadores de custo para seu custeio, esta já terá um norteio para orçar os recursos necessários para cada área. (LUNKES, 2009)

As diferenças entre ABB e ABC são apresentadas a seguir no quadro 2:

ABC	ABB
Objetivo: Determinar o custo de produtos e processos.	Objetivo: Determinar a quantidade de recursos necessários para alcançar o nível de produção desejado.
Histórico por natureza.	Preditivo por natureza.
Aplicação de cima para baixo.	Aplicação de baixo para cima.
Entrada de dados: históricos.	Entrada de dados: previsões.
Uma vez estabelecidos, os resultados dos custos são determinados, usando um tempo (direcionador).	Utiliza um processo interativo que compara resultados <i>versus</i> estimativas.
O resultado do modelo é usado geralmente sobre os custos para tomar as decisões operacionais.	O resultado do modelo prevê antecipadamente como uma mudança no orçamento afetará o desempenho da empresa no futuro.
É orientado primordialmente para resultados financeiros.	É orientado primordialmente para resultados quantitativos (unidades produzidas etc.). A conversão de valores financeiros é feita em segundo passo.
São estabelecidos os números de atividades necessárias e os custos das unidades produzidas a partir do volume atual de produção.	Uma definição mais precisa de demanda de produção é o ponto de partida. A quantidade de atividades é estimada para atender à demanda de produção prevista.
Prevê conexões entre os recursos, atividades, produtos e processos da empresa.	Prevê conexões entre produtos, atividades e recursos, capacidade de produção, desempenho financeiro e o orçamento tradicional.

QUADRO 2 – DIFERENÇAS ENTRE ABB E ABC
 FONTE: ADAPTADO DE LUNKES (2009, P. 124)

Conforme o quadro de Lunkes (2009) o Custeio ABC utiliza custos já ocorridos como histórico para a construção dos seus rateios e direcionadores de custo. Já o Orçamento Baseado em Atividades, prevê a geração destes custos e os possíveis fatores que causarão impactos às atividades em geral, ou seja, ele precede o Custeio ABC, trabalhando na prevenção e não na correção, sendo assim uma maneira mais eficaz de controle. Outra característica importante é que o custeio ABC é o orientado focando os resultados financeiros, já o Orçamento ABB busca primordialmente os resultados quantitativos (Unidades produzidas, etc.). A conversão para os resultados financeiros é feita em um segundo momento.

Lunkes (2009) elucida de uma maneira geral essa diferença mencionando que o orçamento ABB incentiva a união do grupo para busca de um objetivo em comum, discutindo seus efeitos e integrando as diversas atividades da empresa, enquanto que o custeio ABC apenas busca formar equipes eficazes de alocar os recursos empregados dentro da atividade organizacional.

2.2.7 Orçamento Beyond Budgeting

Para Lunkes (2009) o ambiente organizacional esta mudando constantemente, e com isto a concorrência e exigibilidade para tornar uma empresa mais competitiva se tornam cada vez maiores. Para isto o autor menciona que as empresas precisam estar aptas a responder rapidamente às ameaças e oportunidades do mercado, atrair e reter pessoas bem capacitadas, prover soluções inovadoras e principalmente operar com custos baixos. E não somente isto mas também conhecer mais seus clientes e prover desempenhos e resultados superiores aos existentes nas organizações.

Como os processos orçamentários que existiam antes do surgimento do *Beyond Budgeting* eram muito centralizados e inflexíveis, fato que os torna incompatível com a dinâmica que envolve o mercado, que necessita de um modelo orçamentário que se adapte a estas constantes mudanças. Portanto pode se traduzir o conceito de *beyond budgeting* como “além do orçamento”, conceito este desenvolvido por volta de 1998, por um grupo de mais de 60 empresas que abandonaram o orçamento tradicional e estudaram um método baseado em flexibilidade e descentralização organizacional (LUNKES, 2009)

Na visão de Padoveze e Taranto (2009), basicamente o *beyond budgeting* defende a não utilização do processo orçamentário nas empresas, devido a três problemas principais do tradicional modelo de orçamento: a manipulação dos números para que os resultados sejam atingidos, o alto custo para elaboração e a falta de conexão com o ambiente globalizado atual.

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), para entender melhor o *beyond budgeting*, é necessário ter em mente que esse processo é baseado nos seguintes elementos:

- Metas: São negociadas entre a alta administração e os gestores, estabelecendo um processo contínuo com base em “cobranças” e ou medidas internas e externas de desempenho dos gestores, conforme os objetivos almejados.
- Planejamento: É feito de maneira descentralizada, considerando cenários a curto e médio prazo, e as responsabilidades pelo desenvolvimento do planejamento são realizadas pelos gerentes ou até mesmo pelas próprias equipes operacionais. De forma com que cada setor ou fragmento da

empresa estipule seu próprio planejamento para o cumprimento das metas estabelecidas.


- Recursos: Uma vez que o planejamento é contínuo, os recursos são disponibilizados conforme a necessidade do momento.
- Coordenação: As ações de coordenação do processo de planejamento, execução e controle são desenvolvidas pelos gestores, visando dar *feedback* a todos os envolvidos no processo;
- Controle: As medidas de desempenho são comparadas com as informações sobre os concorrentes, por meio de indicadores dos setores, a fim de possibilitar uma motivação extra para que uma equipe supere a outra, bem como avaliar quem está se destacando ou não cumprindo com o estabelecido.
- Prêmios / Bonificações: São pagos com base nas metas e nos objetivos estabelecidos e alcançados pelo grupo, ou seja, a partir do controle realizado por meio de indicadores, as premiações e reconhecimentos virão a serem pagas às equipes que atingiram as metas estabelecidas. (PADOVEZE E TARANTO, 2009)

A grande virtude deste processo orçamentário é o seu conjunto de princípios e valores, os quais vão de encontro com as necessidades das empresas, permitindo velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo de tomada de decisão, e estes princípios são como um mapa que visa a descentralização destas decisões, para que estas se adaptem ao comportamento do ambiente mercadológico em que a empresa se encontra. (LUNKES, 2009).

2.3 METODOLOGIA DO ORÇAMENTO BASE ZERO

Para Pyhrr (1981) o processo de orçamento base zero consiste em planejar e orçar, ou seja, faz-se necessário antes um planejamento geral estabelecendo quais os objetivos a serem alcançados, e a partir deste se dá a construção do orçamento. Portanto o planejamento identifica o resultado desejado e o orçamento por sua vez identifica os recursos necessários.

Pyhrr (1981) aponta que o planejamento estabelece programas, metas e objetivos, como também toma decisões básicas de políticas para a organização como um todo.

Base (Ponto de Partida)	Direção (Como chegar lá)	Objetivos (Ponto Final)
<p>A. Situação de Planejamento ideal</p> <p>Conhecimento detalhado das atividades e operações atuais, inclusive custos e eficiência.</p>	<p>Avaliação detalhada das direções, atividades e programas, com despesas específicas e conjunto de prioridades estabelecidas dentro de cada programa.</p>	<p>Objetivos realistas, mensuráveis e atingíveis; com faixas de despesas estabelecidas e com um conjunto de prioridades dentre os objetivos.</p>
<p>← Modificação →  ← Modificação →</p>		
<p>B. Situação de planejamento deficiente</p> <p>Falta de atendimento detalhado das atividades, custo e eficiência.</p>	<p>Programas e direções muito amplas e gerais; falta de diretrizes de custo; administradores responsáveis pelas operações com pouca ou nenhuma direção específica.</p>	<p>Ordens "maternais" (aumentar os lucros; dar a melhor educação possível; diminuir a poluição do ar, atc.)</p>
<p>C. Impacto do orçamento base zero</p> <p>Avaliação detalhada das atividades, alternativas, benefícios e eficácia atuais.</p>	<p>Identifica e avalia as atividades e programas atuais e novos detalhadamente; alternativas; custos; benefícios e eficácia; estabelece prioridade dentro de cada programa, identificando o nível de realização dos objetivos em vários níveis de despesa.</p>	<p>Identifica opções entre programas e objetivos para que a direção possa tomar a decisão quanto ao nível de dotação que pode oferecer em comparação com os programas e objetivos de que tem que abrir mão.</p>

QUADRO 3 – ETAPAS DO PLANEJAMENTO OBZ
 FONTE: PYHRR (1981, P. 4)

Segundo o quadro 3, Pyhrr (1981) aponta que há duas situações de planejamento, uma que seria a ideal e outra uma situação deficiente, e em paralelo demonstra o impacto de cada fase do planejamento. Na primeira fase (ponto de partida) diz sobre o conhecimento detalhado das atividades e operações, onde o impacto disto é o poder de avaliar detalhadamente as atividades, alternativas e benefícios de cada uma, para que sirva de apoio na decisão. Já na fase 2 temos um cenário mais completo de informações, onde são apresentados as despesas específicas e conjunto de prioridades, onde em um programa muito amplo e com poucas direções específicas, pode comprometer a qualidade do orçamento, pois impossibilitará a priorização do que realmente é necessário e o que pode ser descartado, a fim de se encaixar nas receitas disponíveis. E por fim a terceira fase é a tomada de decisão, na qual haverá maior assertividade desde que a fase 1 e 2 sejam elaboradas corretamente.

Para Pyhrr (1981) existem dois passos básicos no orçamento base zero:

1) A identificação de pacotes de decisão. Este passo é a fase inicial, onde são realizadas a descrição e análise de cada atividade do processo em que a empresa irá realizar.

2) Priorização dos pacotes de decisão. Este passo é quando os pacotes serão classificados conforme sua prioridade, com base na relação custo benefício ou até apenas por avaliação subjetiva.

O primeiro passo (identificação) é onde serão descritos os detalhes da atividade, constituindo de:

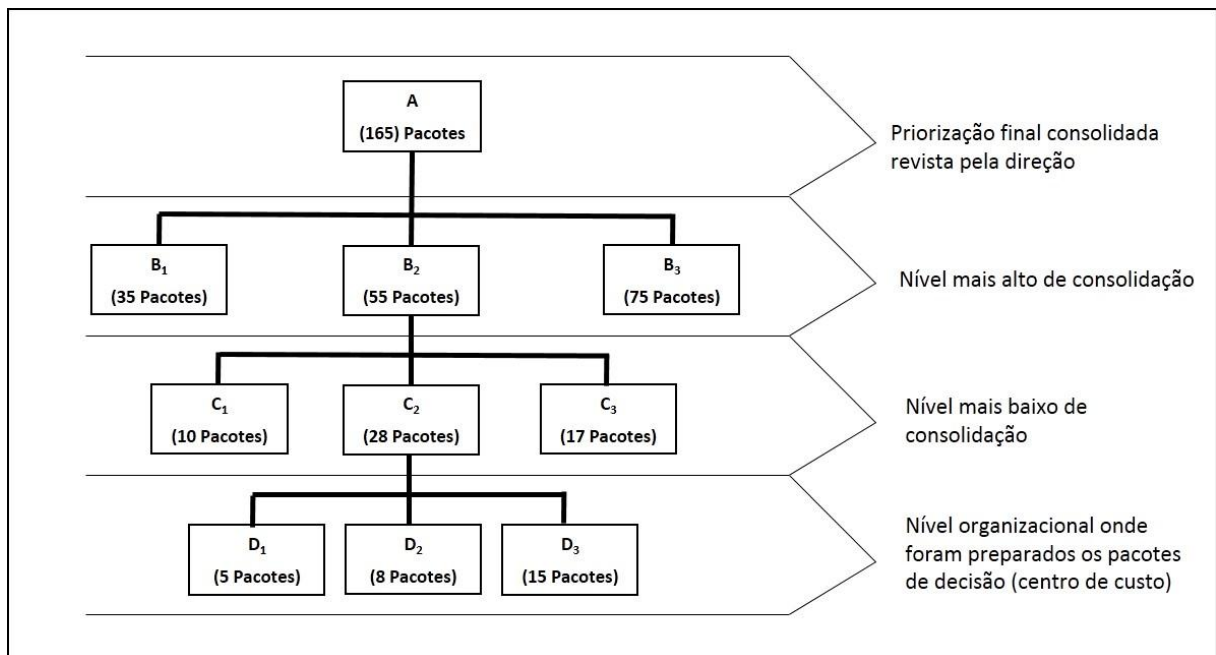
- Finalidade (metas e objetivos)
- Consequências da não execução da atividade
- Medidas de desempenho
- Caminhos alternativos
- Custos e benefícios

Para Pyhrr (1981, p.5) “A chave para o orçamento base zero está na identificação e na avaliação das alternativas de cada atividade.” E devem ser levados em conta dois tipos de alternativas quando da identificação dos pacotes de decisão, sendo a primeira às diferentes maneiras de se desempenhar a mesma função, para que se escolha a melhor alternativa e as outras sejam deixadas de lado; E a segunda compondo os diferentes níveis de esforço de desempenho de cada função, onde se identificam quais alternativas utilizam o mínimo de esforço possível para que estas sejam as mais bem classificadas para serem escolhidas.

Quanto à priorização dos pacotes de decisão, Pyhrr (1998) aponta que serve como uma técnica de alocação dos recursos limitados da empresa, fazendo com que se auto questione sobre quanto e onde se deve gastar. E estas perguntas se responderam a partir do momento em que se classificarem todos os pacotes por ordem de importância. Este processo deve se iniciar a nível departamental, para que em um segundo momento todos os departamentos sejam consolidados e destes será feito outra análise com base em todos os departamentos.

Este processo está ilustrado no quadro 4, onde os pacotes D1, D2 e D3, que podem ser representados pela coordenação de uma empresa, são enviados a um nível acima (C2) onde serão consolidados junto a outros pacotes (C1 e C3), este nível pode ser comparado ao da gerência. A partir destes se consolidam em um nível mais alto ainda, o qual pode ser analisado como o nível de direção. E por fim a direção envia ao último nível de decisão, encerrando assim o ciclo de aprovações. A estrutura hierárquica pode variar de empresa à empresa, mas a lógica é que a cada nível os

pacotes sejam priorizados e selecionados, para que ao final do processo restem apenas os programas imprescindíveis para a execução do processo organizacional.



QUADRO 4 – PRIORIZAÇÃO DOS PACOTES
 FONTE: PYHRR (1981, P. 4)

2.3.1 Problemas de Implantação e Benefícios do Orçamento Base Zero

Na visão de Pyhrr os problemas e os benefícios do orçamento são quase que idênticos:

Os tipos de problemas experimentados com o orçamento base zero e os benefícios dele auferidos, tanto pela indústria quanto pela administração pública, são quase que idênticos. Entretanto, variou muito a intensidade dos problemas comuns de implantação dependendo principalmente da capacidade dos administradores envolvidos, mas com alguns problemas específicos resultantes do tamanho e da natureza de cada operação. Quase todos estes problemas podem ser eliminados ou minimizados pela administração eficaz do processo para que os benefícios conseguidos com o orçamento base zero compensem, de muito, os problemas criados em seu processo de implantação. (PYHRR, 1981, p. 23)

Ou seja, todos estes problemas podem ser neutralizados quando se há uma administração eficaz e uma liderança forte, a fim de apoiar os subordinados a participar do processo de maneira integral.

Na visão de Pyhrr os problemas que podem ser enfrentados na fase de implantação do OBZ são os seguintes:

- Temores e problemas administrativos – Tempo excessivo gasto no planejamento do orçamento no primeiro ano de implantação; Premissas e

objetivos não muito claros; a apreensão por parte dos administradores quando são obrigados a detalhar e mostrar a todos suas atividades.

- Problemas de preparo de pacotes de decisão – Determinação das atividades, funções ou operações que serão consideradas nos pacotes de decisão; Estabelecimento do nível mínimo de esforço, dada a possível subjetividade do tema; Redução do custo do pacote de decisão mínimo, mantendo ao mesmo tempo, o nível atual de pessoal; Identificação das medidas de trabalho e dos dados de avaliação, devido a dificuldade de mensuração e da possível falta de dados históricos; Custeamento e auditoria dos pacotes para assegurar o nível de despesa apropriada para a atividade proposta; Ênfase nas reduções de custo em cada atividade;
- Problemas do processo de priorização – Determinação de quem fará a priorização; Avaliação de funções diferentes, visto ao possível não conhecimento destas pela alta administração; Priorização de pacotes considerados como de alta prioridade ou “necessidades”, e para isto não se deve perder tempo com os processos que estão com as despesas adequadas, mas sim naqueles em que possuem alto nível de esforço; Ter muitos pacotes de decisão

Devido ao grande esforço gerado na preparação do orçamento base zero, é que o autor se refere a que os benefícios são idênticos aos problemas, pois forçam a todos os setores se desenvolverem e se organizarem em seus planejamentos inclusive financeiros, pois são eles é quem farão as atividades acontecerem e conseqüentemente o resultado financeiro virá de suas ações. Pois na maioria das empresas o processo orçamentário é realizado pelo setor financeiro, porém não são estes os responsáveis pela execução. Portanto o processo de orçamento base zero traz como benefício além de melhores orçamentos, uma melhor organização e desenvolvimento da equipe administrativa.

2.3.2 Pacotes de Decisão

Pyhrr (1981, p. 58) define brevemente o que é um pacote de decisão dizendo que:

A finalidade do formulário dos pacotes de decisão é comunicar a análise e as recomendações feitas por cada administrador para suas atividades e operações aos níveis mais altos da administração, para revisão e priorização. Todavia, se os administradores identificarem adequadamente suas atividades separadas e seus diversos de esforço, provavelmente serão preparados muitos pacotes mesmo nas pequenas organizações, de modo que o formato do pacote tenha que ficar a meio caminho entre o tamanho do documento e as informações que devem ser prestadas.

Conforme Pyhrr (1981) existem alguns itens que devem ser levados em consideração na confecção dos pacotes de decisão:

- Informações necessárias para se tomar uma decisão – Como a função do pacote é conter informações para tomada de decisão, deve conter pelo menos uma análise básica de custo benefício em relação a atividade apresentada.
- Tipo de análise desejada – Estes pacotes devem conter várias partes a serem analisadas por todos os administradores possam analisar as alternativas, medições quantitativas, recursos necessários, projeções ou consequências da não aprovação do pacote, para que seja possível a avaliação do pacote criado.
- Análise especial e de apoio (em separado) – Para que não fiquem muito extensos e difíceis a serem analisados, os pacotes se houverem informações adicionais, estas devem ser anexadas junto ao pacote, para que este se torne mais objetivo, e se necessitar maiores informações estas poderão ser consultadas em um outro documento auxiliar.
- Outras informações necessárias depois de tomadas as decisões de dotação – Para que não seja desperdiçado tempo com detalhes de alocação de custo com pacotes não aprovados, estas informações devem ser realizadas após terem os pacotes aprovados, para que então se trabalhem nestas informações.
- Tipo de comunicação e tamanho da organização – O tamanho e quantidade de informações contidas nos pacotes variam de acordo com o tamanho e sistema organizacional da empresa, pois se por exemplo o administrador tiver a oportunidade de discutir verbalmente os pacotes, estes podem ser bem sucintos e com pouca informação. Por isto esta análise deve ser realizada antes de se criar os pacotes, para que não se desperdice tempo à toa.

Para Pyhrr (1981) os pacotes se subdividem em 5 partes principais:

- 1) Informações gerais – Aqui constarão as informações básicas como nome do programa, setor, datas, nome do gestor, etc.

2) Descrição da finalidade e do programa – Esta parte servirá para ligar a atividade proposta aos objetivos e metas da empresa, para que justifique inicialmente a finalidade do pacote.

3) Custos – Aqui deve ser avaliado antes quais informações absolutamente são necessárias para a administração avaliar. O nível de detalhamento deve ser avaliado pelo gestor o qual é o mais adequado, pois o ideal é que os números sirvam para se ter uma base de qual será o custo em comparação ao benefício do pacote, e não é a intenção detalhar até a sua alocação contábil por exemplo. Porém deve conter uma informação confiável para que demonstre maior confiabilidade para posterior aprovação.

4) Benefícios – Esta parte serve para mostrar qualitativamente os benefícios do pacote solicitado, a fim de auxiliar na escolha a aprovação.

5) Alternativas – Deve conter as diferentes maneiras de se executar a atividade proposta, com diferentes níveis de esforço e as consequências da não aprovação.

Abaixo consta um exemplo de pacote de decisão, a fim de elucidar como podem ser preenchidas as informações pertinentes.

(1) Nome do Pacote Laboratório de Qualidade do Ar (1 de 3)	(2) Órgão Saúde	(3) Atividade Controle de Qualidade do Ar	(4) Organização Ambiente	(5) Posição 3			
(6) Definição da Finalidade							
A análise laboratorial do ar-ambiente tem que ser feita para a identificação e avaliação de agentes poluidores por tipo por volume. A análise de amostras permite que os engenheiros determinem o efeito do controle e permite o uso de um sistema de prevenção de emergências.							
(7) Descrição das Ações (Operações)							
Uso de um laboratório central para fazer todos os testes e análises das amostras: 1 químico II, 1 químico I, 2 técnicos e 1 esteno I. Este pessoal poderia analisar e preparar relatórios de 37.300 amostras no máximo. Com este número por ano, só teríamos amostras das cinco principais áreas urbanas do estado (70% da população). Estes 5 empregados são o mínimo para se fazer a análise ampla até de um reduzido número de amostras em base contínuas.							
(8) Resultado das Ações							
A análise laboratorial do ar-ambiente das informações valiosas à administração e aos engenheiros de campo, permitindo-lhes avaliar os efeitos do Programa de Qualidade do Ar, identificar agentes poluidores novos ou já existentes por tipo e por volume e manter um sistema de prevenção contra emergências.							
(9) Consequências da Não-Aprovação do Pacote							
Os engenheiros de campo ficariam obrigados a depender de seus equipamentos de testes portáteis, que não dão os dados quantitativos desejados (os equipamentos portáteis só identificavam os agentes poluidores por tipo principal, não mediam o tamanho das partículas e não faziam análises químicas quantitativas para determinar os componentes químicos específicos do agente poluidor) e que diminuem muito a eficácia do sistema de prevenção contra emergências, que requer análises químicas quantitativas detalhadas.							
(10) Medidas Quantitativas	AF	AF	(11) Recursos Necessários		AF	AF	AF
	1971	1972	(em milhares de dólares)		1971	1972	72/71
Amostras analisadas e informad.	38.000	55.000	Operacionais		160	224	71%
Custo por amostra	\$ 421,00	\$ 407,00	Transferências				
Amostra por hora-homem	3,8	3,9	Invest. Em Ativo Perm.				
			Aluguéis				
			Total		160	224	71%
			Pessoas (cargos)		5	7	71%

QUADRO 5– EXEMPLO DE PACOTES DE DECISÃO PARTE 1
FONTE: PYHRR (1981, P. 62)

(CONTINUAÇÃO)

(1) Nome do Pacote Laboratório de Qualidade do Ar (1 de 3)	(2) Órgão Saúde	(3) Atividade Controle de Qualidade do Ar	(4) Organização Ar-Ambiente	(5) Posição 3		
(12) Alternativas (Diferentes Níveis de Esforço) e custo						
Laboratório de Qualidade do Ar (2 de 3) : \$61000 - Analisar mais 27700 amostras (totalizando 55000 amostras, que equivalem ao nível atual), determinando, assim, a qualidade do ar de mais 5 áreas urbanas problemáticas e de mais 8 municípios escolhidos com base na pior poluição (cobrindo 80% da população)						
Laboratório de Qualidade do Ar (3 de 3) : \$45000 - Analisar mais 20000 amostras (totalizando 75000 amostras), determinando, assim, a qualidade do ar de 90% da população, só deixando as áreas rurais com pouco ou nenhum problema de poluição sem amostragem.						
(13) Alternativas (Diferentes Maneiras de Executar a Mesma Função, Atividade ou Operação)						
1. Contratar o trabalho de análise de amostras com o Georgia Tech - custo de \$6 por amostras para um custo total de \$224K para a análise de 37300 amostras. O sistema de prevenção de emergência não seria tão eficaz, devido à sua exigência de tempo para o preparo dos relatórios do trabalho de análise feito por alunos de nível superior.						
2. Fazer o trabalho de análise de amostras inteiramente nas localidades regionais - custo total de \$506K no primeiro ano e de \$385K nos anos subsequentes. É preciso comprar equipamento especializado no primeiro ano para várias localidades se o laboratório central for fechado. Os anos subsequentes também exigiram pessoal de laboratório em várias localidades a níveis mínimos que não utilizariam o pessoal integralmente.						
3. Fazer o trabalho de análise de amostras no laboratório central apenas para os agentes de poluição especiais, e montar laboratórios regionais para baixar os custos de correio - custo total de \$305K para análise de 37300 amostras. Ainda haveria um excesso de custo, devido à quantidade mínima de pessoal nos laboratórios, em várias localidades além do laboratório central especial.						
(14) Fontes de Recursos (em milhares de dólares)	AF 1971	AF 1972	(15) Projeção dos Recursos Comprometidos Neste Pacote *	Recursos	AF 1971	AF 1972
Operacionais:	Federais	20	24	Estaduais	160	224
	Outras			Total		
	Estaduais	140	200	Razões:		
Transferências:	Federais					
	Estaduais					
Transferências:	Federais					
	Estaduais					

QUADRO 6 – EXEMPLO DE PACOTES DE DECISÃO PARTE 2
 FONTE: PYHRR (1981, P. 62)

Os pacotes de decisão devem conter as informações já citadas anteriormente, porém devem ser ajustadas de acordo com o porte e a necessidade da empresa, para que a informação seja tratada e recebida de maneira correta. O sistema de pacotes não irá funcionar se tomar muito tempo dos gestores, e conter informações desnecessárias, bem como se ocorrer o inverso e o pacote de decisão não obtiver as informações necessárias, este poderá ser descartado indevidamente e comprometerá o planejamento do gestor.

2.3.3 Processo de Priorização das Atividades

Pyhrr (1981, p.73) explica o processo de priorização como:

(...) a listagem dos pacotes de decisão por ordem decrescente de importância para organização, para que a administração possa alocar seus recursos determinando “Quanto devemos gastar?” e “Onde devemos gastar?” A própria priorização, por definição, identifica e recomenda onde o dinheiro pode se determinar o nível de limite das dotações, (isto é, os pacotes 1 a 100 receberão dotações, o pacote 101 e todos os pacotes que se lhe sigam não receberão dotações). Nesta decisão final, a direção tem que determinar não só a quantia que a organização pode alocar como também os pacotes que a organização pode deixar de lado.

A fim de organizar essa priorização de pacotes, Pyhrr (1981) recomenda utilizar uma espécie de formulário de priorização onde classificará os pacotes de decisão por ordem de prioridade. E para que se possa haver uma ação mais objetiva sobre o grande volume de pacotes que poderá ser gerado, o autor elucida uma tática de ação através da divisão deste grupo de pacotes, conforme a Figura 3:

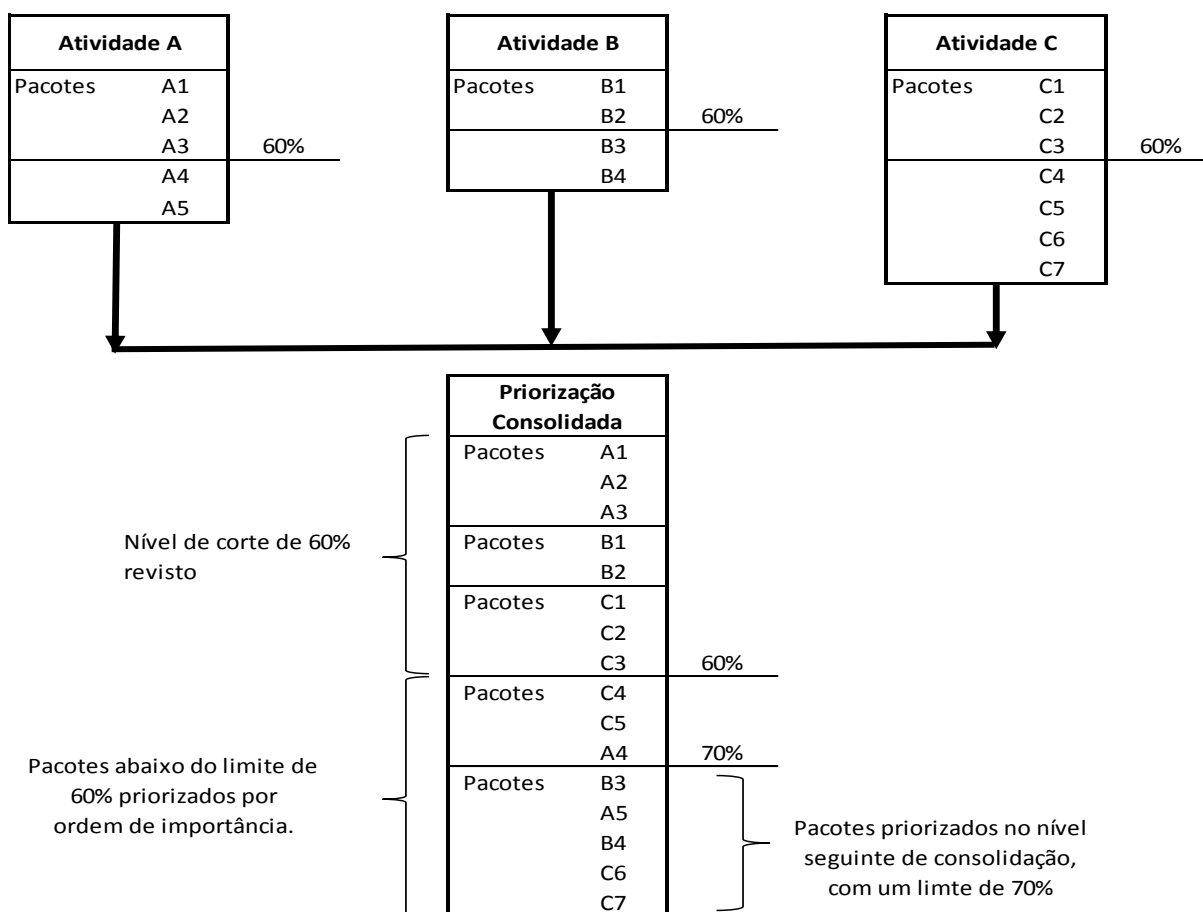


FIGURA 3 – PROCEDIMENTO DE CORTE
 FONTE: PYHRR (1981, P. 78)

Na visão de Pyhrr (1981) o sistema de corte consiste em classificar pelo total das despesas de cada pacote em relação ao total do orçamento, e a partir destes valores separa um percentual (o autor recomenda 60%) de pacotes de maior importância, para que a administração não dispense tempo desnecessário avaliando

pacotes com alto grau de importância, mas sim se concentrando nos 40% restantes, analisando detalhadamente a fim de poder identificar o que pode ser cortado.

Conforme o tamanho da empresa, haverá vários níveis de consolidação de pacotes, portanto o percentual de corte deve ir diminuindo conforme o nível de consolidação for aumentando. Pyhrr (1981) recomenda se tiver 3 níveis, que o primeiro seja 60%, 70% e 80% nesta ordem, para que não se cortem demasiados pacotes importantes, conformem os níveis forem aumentando.

2.3.4 Estabelecimento dos procedimentos de Implantação

Para Pyhrr (1981) toda organização tem que projetar os procedimentos que seguirá para implantar o orçamento base zero, o qual deve conter os seguintes passos:

- 1) Onde deve ser implantado o OBZ – definir se será implantado em toda a empresa ou em apenas alguns departamentos;
- 2) Em que níveis organizacionais os pacotes de decisão serão preparados – O qual muitas vezes pode ser utilizado o organograma da empresa como base, para que as despesas sejam separadas por centros de custos e os seus respectivos gestores.
- 3) Qual deve ser o formato dos formulários dos pacotes de decisão – Quais itens a empresa desejará que o gestor inclua no pacote, como custos, título, alternativas, consequências da não aprovação, etc.
- 4) Como deve ser o processo de revisão e de priorização; em que níveis organizacionais as prioridades devem ser consolidadas; e como deve ser feita a priorização;
- 5) Que premissas de planejamento e diretrizes são necessárias para os administradores prepararem e priorizarem eficazmente os pacotes de decisão;
- 6) Como o processo deve ser administrado e comunicado;
- 7) Que exigências de tempo ou que calendário de eventos é necessário para a implantação do processo;

A partir do momento que estes passos forem realizados corretamente, é possível a implantação do orçamento base zero em uma organização.

3 METODOLOGIA

Este item apresenta os procedimentos metodológicos da pesquisa, os quais permitem a compreensão do posicionamento adotado no estudo proposto.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa, pois utilizará registros históricos da empresa como fonte de estudo e análise da forma de realização do orçamento. E também quantitativa pois utilizará dados da organização a fim de utilizar como indicadores ou informações para análises comparativas.

Esta pesquisa é classificada quanto a sua natureza sendo uma pesquisa aplicada, ou seja, objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais. (PARRA FILHO e SANTOS, 2000).

Esta pesquisa em relação aos objetivos classifica-se como sendo uma pesquisa exploratória, o que na concepção de Gil (2002) este tipo de pesquisa tem como objetivo a familiarização com um assunto ainda pouco conhecido, e que ao final permite conhecer mais sobre o tema permitindo a construção de hipóteses. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso. Ainda para Gil (2002) as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Ou seja ela descreve todo o conteúdo levantado sobre determinado assunto baseado no seu perfil, descrevendo as características e entre outras informações.

A pesquisa, do ponto de vista de seus objetivos, pode ser classificada como descritiva com caráter exploratório, uma vez que o objetivo do estudo é descrever e aperfeiçoar o método de orçamento base zero utilizado em uma indústria do ramo florestal.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos a pesquisa se classifica como bibliográfica, que segundo Gil (2002), é uma pesquisa desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

E também um estudo de caso junto a uma indústria do ramo florestal, que para Fachin (2001, p. 42):

“É caracterizado por ser um estudo intensivo. É levada em consideração, principalmente, a compreensão, como um todo, do assunto investigado. Todos os aspectos do caso são investigados. Quando o estudo é intensivo podem até aparecer relações que de outra forma não seriam descobertas.

5.1.1 Instrumentos de pesquisa

Na forma de buscar informações de como é o sistema orçamentário da empresa em estudo, o instrumento de pesquisa será observacional devido ao método utilizado pela empresa ser além de sistemático é também verbal pois se trata de várias reuniões com gestores das áreas da empresa que participam da elaboração do orçamento, portanto, a observação se realizará na fase exploratória no que diz aos procedimentos que a empresa realiza em relação ao tema da pesquisa.

Também foi utilizada a análise documental que para Teles (1993) os documentos como fonte de pesquisa se dividem entre primárias e secundárias. As fontes primárias são os documentos que ainda não sofreram análises e que serão futuramente utilizados para a criação de informações. E as fontes secundárias são as obras nas quais as informações já foram elaboradas como livros, teses, monografias, entre outras.

A utilização da análise documental foi realizada no banco de dados da empresa a respeito dos registros e indicadores relacionados ao tema de estudo.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O presente trabalho irá atuar apenas no plano orçamentário de custos fixos, variáveis e despesas de uma indústria do ramo florestal que produz placas de fibra de média densidade (MDF), a qual possui em torno de 450 funcionários diretos.

3.3 COLETA DE DADOS

A pesquisa de campo iniciou no período de 05 de agosto e terminou em 02 de fevereiro de 2015.

O fato de utilizar-se a observação foi favorável devido a não necessitar de

questionários ou entrevistas, dada a coleta de dados ser realizada em reuniões com os representantes de todas as áreas da empresa, na qual permitia que uma observação da reunião, por tratar-se da discussão de fatos entre várias pessoas, torna-se mais proveitosa a coleta de dados do que questionários ou entrevistas individuais.

Não se faz necessária à divulgação dos nomes dos participantes das reuniões, haja vista que eram realizadas por representantes das áreas envolvidas e o intuito é demonstrar os custos das áreas, tornando irrelevante o nome dos participantes.

A análise documental se realizou através de consultas ao banco de dados e relatórios da empresa sobre os registros de orçamentos atuais, anteriores e dos custos incorridos no ano em questão, que serão necessários na descrição dos resultados obtidos com o método de orçamento base zero e quais as debilidades existentes na empresa neste processo.

3.4 TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Na visão de Gil (2002), o tratamento dos dados tem como finalidade a interpretação e extração de informação útil do mesmo, sendo então utilizados procedimentos estatísticos que sintetizam as informações obtidas. Já a análise dos dados tem serve para organizar e sumarizar os dados para o fornecimento de informação a fim de auxiliar no problema proposto para investigação.

Após a coleta dos dados da pesquisa documental a ordenação e compreensão das informações coletadas devido a forma com que a empresa cria seus indicadores, nos próprios documentos da empresa os dados estão tratados, necessitando apenas de uma análise das informações de acordo com o objetivo da pesquisa. Desta maneira as informações qualitativas e quantitativas, através de documentos e observação, servirão para a uma análise crítica de todo o processo orçamentário da indústria em questão. O que irá permitir que através das pesquisas bibliográficas, sejam indicados propostas e medidas que a empresa poderá tomar para aperfeiçoar seu processo orçamentário, o qual será apresentado no desenvolvimento do trabalho.

4 PROCESSO DE ORÇAMENTO BASE ZERO ATUAL DA EMPRESA

A indústria onde se realizou a pesquisa faz parte de um grupo florestal multinacional, onde o objeto de estudo faz parte de uma das indústrias do grupo, e esta no que tange o processo orçamentário, responde para o setor de planejamento econômico, o qual repassa as diretrizes dos procedimentos e premissas a serem seguidas na confecção do orçamento. Portanto esta indústria recebe a instrução de utilizar o sistema de planejamento orçamentário o OBZ (Orçamento Base Zero) com periodicidade anual, e é composto pelos seguintes itens:

- Custo Variável – Solicitado pelo setor de Processo
- Outros Custos Variáveis – Solicitados pelos gestores da indústria (produção e manutenção)
- Custo fixo – Solicitado pelos gestores em geral da Indústria
- Despesas – Solicitadas pelos gestores responsáveis das áreas administrativas
- Investimentos – Solicitados pelos gestores da indústria (produção e manutenção)

O orçamento é fixo durante o ano de execução, porém para fins de comparação de resultados, eficiência e produtividade, é adotado um orçamento paralelo que ajusta se conforme o mix produzido no mês, mas de caráter somente gerencial entre as lideranças operacionais. Ou seja, o que pode ser ajustado é apenas os índices de custo variável e produção, a fim de possibilitar uma análise que desconsidere o efeito mix e variação de preços de matéria prima, verificando apenas a produtividade e eficiência das linhas de produção.

O processo de planejamento orçamentário na empresa atualmente em suma consiste nas etapas:

- Planejamento – Etapa onde são definidas as premissas para confecção do orçamento, as quais definem: O método de orçamento; o índice de correção inflacionária a se utilizar como base; o limite das variações por grupo de despesas; O cronograma do início ao fim do processo; As alterações de conceitos de custeio; As alterações nas alocações de contas razões; Tempo de duração: 2 semanas;
- Preparação – O setor de planejamento econômico prepara os documentos a serem preenchidos pelas indústrias, onde estas irão informar os valores

solicitados e retornar ao departamento de planejamento. É preparada também uma base com os valores realizados pela indústria desde o mês de Janeiro até o mês de Junho, onde a partir desta, se faz uma base de gastos projetada, de maneira a utilizar os valores dos seis meses realizados, dividindo pelo total de meses e multiplicando por 12 (utiliza a média realizada e aplica para os próximos seis meses do ano). Esta base não serve como base para orçar gastos, mas sim como um norte para a gestão avaliar a evolução dos gastos anuais realizados e orçados. Em paralelo a isto, os analistas de custos preparam um documento suporte para apoio a tomada de decisão aos gestores, para a solicitação de orçamento; Tempo de duração: 2 semanas;

- Execução – Definidas as datas de início do processo orçamentário, o planejamento envia a diretriz juntamente com suas premissas e os documentos já mencionados. A partir disto, os analistas de custo das indústrias programam reuniões com os gestores de cada departamento, a fim de apresentá-los seus custos realizados e validar as suas solicitações de orçamento. Para cada linha do orçamento solicitado que já possui gasto real no exercício, não se faz necessário a inclusão da justificativa no documento. Para novas solicitações é solicitado ao gestor para que inclua o motivo da nova solicitação no orçamento, e dependendo do grau de representatividade, o gestor deve preparar uma justificativa mais elaborada para auxiliar na aprovação; Tempo de duração: 7 semanas;

- Consolidação e aprovação inicial – A aprovação inicial é realizada pelo gerente geral da unidade. O analista de custos consolida as solicitações dos gestores, juntamente com suas respectivas justificativas, e envia ao gerente geral da unidade, onde este fará uma análise do documento e solicitará uma reunião com cada gestor individualmente para validar e definir o que será ou não cortado ou incluído no orçamento; Tempo de duração: 1 semana;

- Devolução aos analistas para alterações – O gerente geral após validado os gastos de cada gestor, devolve as considerações e alterações para o analista de custos consolidar novamente. Após isto, o analista transmite o documento com as solicitações ao departamento de planejamento econômico; Tempo de duração: Aproximadamente 2 dias;

- Aprovação Final – O departamento de planejamento econômico analisa do documento enviado, e se necessário solicita ao gerente da indústria as justificativas para as linhas orçadas. Após esta etapa o documento é enviado a presidência para a segunda aprovação; Tempo de duração: 3 semanas;

- Controle – Após aprovado o orçamento anual, o documento é divulgado aos gestores e ao departamento de controladoria, onde serão responsáveis pelo acompanhamento mensal do orçamento; Tempo de duração: O envio do orçamento aprovado é realizado no último mês do exercício, e o controle é realizado durante todo o ano seguinte.

Este processo é elucidado pelo fluxograma na Figura 4

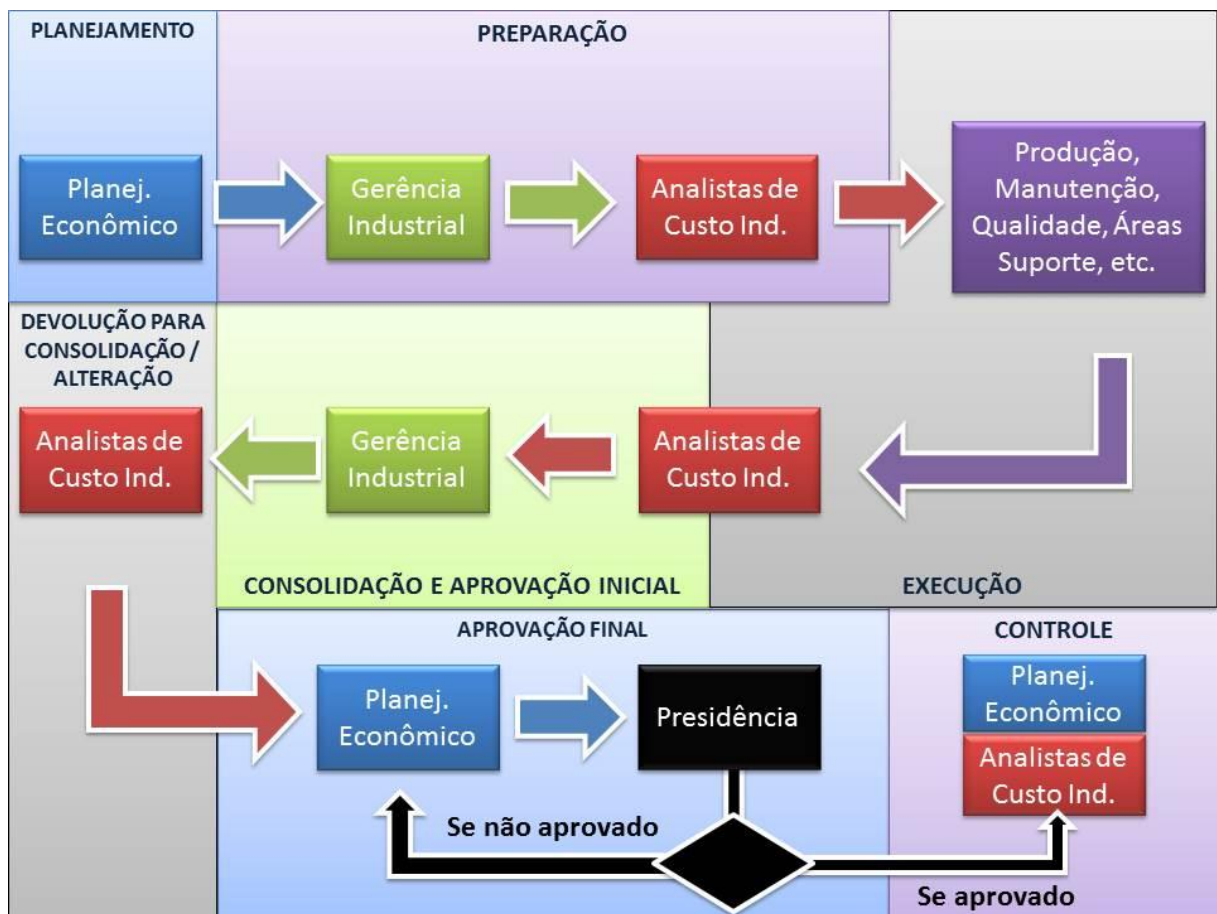


FIGURA 4 – FLUXOGRAMA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ATUAL
 FONTE: O Autor (2015)

Com relação ao tempo de duração do processo orçamentário, a Figura 5 exhibe um cronograma estabelecendo o tempo de cada etapa.

CRONOGRAMA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO - EMPRESA X	SEMANAS														
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Planejamento	■	■													
Preparação			■	■											
Execução					■	■	■	■	■	■	■				
Consolidação e Aprovação Inicial												■			
Devolução para Consolidação/Alteração												■			
Aprovação Final													■	■	■

FIGURA 5 – CRONOGRAMA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ATUAL
 FONTE: O AUTOR (2015)

4.1 DIVERGÊNCIAS ENTRE O PROCESSO ATUAL E A METODOLOGIA OBZ

Comparando o processo orçamentário atual e a metodologia de orçamento base zero segundo Pyhrr, temos as seguintes divergências separadas em etapas:

1) Planejamento: Conforme Pyhrr (1981) toda organização que deseja implantar o orçamento base zero deve seguir os passos abaixo

a) **Área de implantação do OBZ** (definição se será implantado em toda a empresa ou em apenas alguns departamentos) – A empresa em questão definiu que o processo de orçamento base zero seria implantado nas despesas, custos fixos e variáveis, e em toda a indústria; Quanto a isto, a metodologia foi empregue corretamente.

b) **Níveis organizacionais de preparação dos pacotes de decisão** – A empresa já é subdivida em áreas e centros de custo correspondentes, porém não são criados pacotes de decisão, fato que descaracteriza quase que totalmente o processo da empresa com a metodologia OBZ;

c) **Formato dos formulários dos pacotes de decisão** – (Quais itens a empresa desejará que o gestor inclua no pacote) – A empresa em questão não trabalha com pacotes de decisão;

d) **Metodologia do processo de revisão e de priorização; Níveis organizacionais que as prioridades devem ser consolidadas; Método de realização das priorizações** - A empresa em questão não trabalha com pacotes de decisão;

e) **Que premissas de planejamento e diretrizes são necessárias para os administradores prepararem e priorizarem eficazmente os pacotes de decisão;** A empresa em questão não trabalha com pacotes de decisão;

f) **Como o processo deve ser administrado e comunicado;** A empresa comunica através de e-mail entre o setor planejamento econômico e a gerência da indústria, informando as premissas para a confecção do orçamento e definido os prazos de execução, a fim de controlar e cumprir com o cronograma;

g) **Que exigências de tempo ou que calendário de eventos é necessário para a implantação do processo;** A empresa trabalha com um cronograma que serve como controle do tempo de execução do planejamento orçamentário, o qual possui um tempo estimado de duração de 4 meses;

A partir do momento que estes passos forem executados, é possível a implantação do orçamento base zero, segundo Pyhrr (1981)

Conforme os dados coletados referente aos passos a serem executados na implantação do OBZ, a Figura 6 demonstra o percentual de aderência à metodologia deste processo orçamentário. A partir disto vemos que muitos passos essenciais para este processo não são realizados, distanciando o processo atual da empresa do Orçamento Base Zero. Dentre os passos não cumpridos, o que mais se destaca é a não utilização de pacotes de decisão. O que foi coletado na pesquisa é que a diretriz é que se utilize o método base zero para os pedidos de verba, pedindo com base na necessidade e não apenas para seguir a média histórica. E justificando as linhas que ultrapassassem o valor incorrido médio histórico.

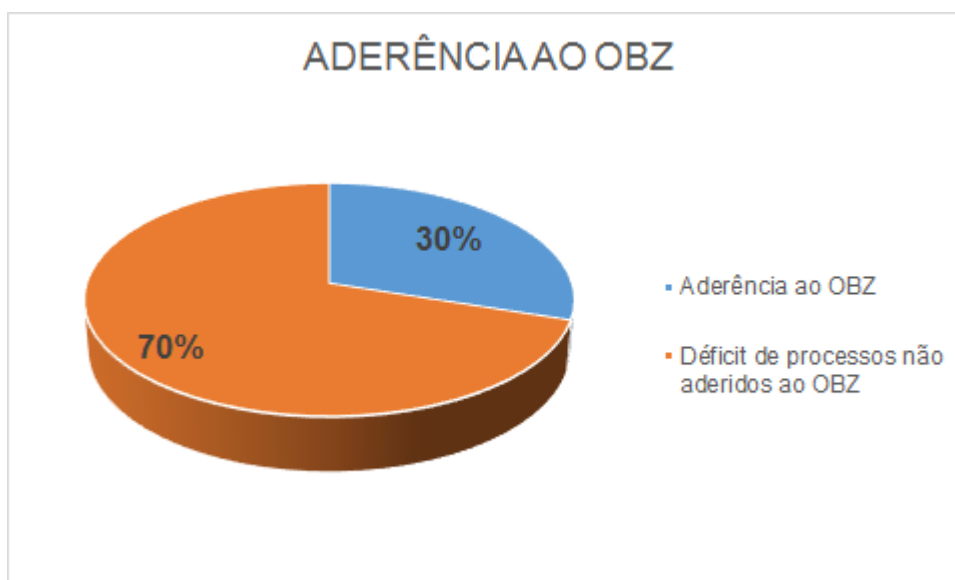


GRÁFICO 1 – ADERÊNCIA À METODOLOGIA OBZ
FONTE: O Autor (2015)

Para Pyhrr (1981) o planejamento estabelece programas, metas e objetivos, como também serve como base para tomar decisões básicas de políticas para a

organização como um todo. Analisando de forma geral, o orçamento da empresa atual, não há um objetivo claro para as áreas que irão confeccionar o orçamento, como um valor limite por exemplo, ou um custo unitário como meta a ser atingida, pois segundo Padoveze (2000, p. 384), “o OBZ está intimamente ligado ao custo padrão ideal”. Fato que deixa de direcionar os esforços para um objetivo concreto, necessitando de um tempo maior para o processo de confecção e maior número de revisões de orçamento entre gestão e operação.

4.2 PROPOSTA DE MELHORIAS NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO

Conforme Pyhrr (1981) o processo orçamentário do OBZ se divide em 5 fases, conforme Tabela 1

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.

TABELA 1 – FASES DO PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO
FONTE: PYHRR (1981)

Esses passos são para empresas que já praticam a um certo tempo este método, porém para as que estão implantando deve se tomar um cuidado maior em cada etapa.

Desta forma propõe-se reestruturar o processo orçamentário em 5 etapas:

- Etapa 1: Estabelecimento de metas e objetivos;
- Etapa 2: Coleta de dados (Criação dos pacotes de decisão);
- Etapa 3: Definição da Matriz de Responsabilidade
- Etapa 4: Identificação e avaliação detalhada das atividades (Priorização dos pacotes de decisão);
- Etapa 5: Negociação do orçamento. Determinação das opções entre objetivos e custos;
- Etapa 6: Consolidação do orçamento e plano de operação;

Desta forma com base no método já existente da empresa, é possível realizar algumas reestruturações e mudanças no processo.

4.2.1 Etapa 1: Estabelecimento de metas e objetivos

A primeira etapa se refere ao estabelecimento das diretrizes a serem seguidas no plano orçamentário, ou seja, a alta direção deve deixar bem claro para os responsáveis sobre as metas e objetivos que desejam atingir. A partir disto, haverá um esforço direcionado e coordenado.

A sugestão é que além do que já é praticado, estabeleçam quais os valores ideias e limites a serem orçados, a fim de facilitar os pedidos de orçamento.

Como na indústria em questão não se tem conhecimento sobre os pacotes de decisão, faz-se necessário comunicar e treinar os envolvidos para o novo método de orçamento.

4.2.2 Etapa 2: Criação dos Pacotes de Decisão

Essa etapa envolve análise e o detalhamento de cada atividade que o setor realiza ou necessitará desempenhar. Para Pyhrr (1981) os pacotes devem incluir:

- Informações Gerais;
- Descrição da finalidade e do programa
- Estratégia, custos e benefícios
- As consequências de não se executar a atividade;
- Alternativas para a atividade

Para Lunkes (2009) o OBZ é dividido em “pacotes” os quais os gestores que irão aprovar ou não conforme as informações contidas. Estes pacotes podem ser formados por **variáveis base zero (VBZ)** e **núcleos base zero (NBZ)**. As VBZ são o menor agrupamento de gastos, e os NBZ são o conjunto de várias VBZ que possuem a natureza de gasto semelhante, como por exemplo:

Variáveis Base Zero como: Serviços de Limpeza, Material de limpeza e Destinação de Resíduos, possuirão o mesmo Núcleo Base Zero de: Custos com Limpeza e Conservação.

Portanto o pacote de decisão é composto por um ou mais grupos de NBZ.

Pyhrr (1981) descreve algumas dicas para que este processo não haja esforços desnecessários para sua realização, como não se preocupar em detalhar informações burocráticas como centros de custo e contas razões de um pacote que

ainda nem foi aprovado, e que estas informações sejam realizadas após a aprovação, para que não se desperdice tempo em pacotes que não forem aprovados. Outro ponto é não enviar toda a informação detalhada sobre a atividade, esta deve estar descrita apenas para que o gestor saiba do que está sendo solicitado, e portanto, as informações extras e adicionais devem ser anexadas a parte, caso sejam solicitadas.

4.2.3 Etapa 3: Definição da Matriz de Responsabilidade

Com base na estrutura hierárquica da indústria, propõe-se determinar o fluxo de aprovações conforme a Figura 7, onde a primeira solicitação de orçamento vem dos níveis de coordenação para baixo. Estes por trabalharem mais na parte operacional, conhecem melhor as necessidades das áreas, e é de onde irão sair as demandas de orçamento, nas quais a gestão irá decidir se compete ou não aprová-las.

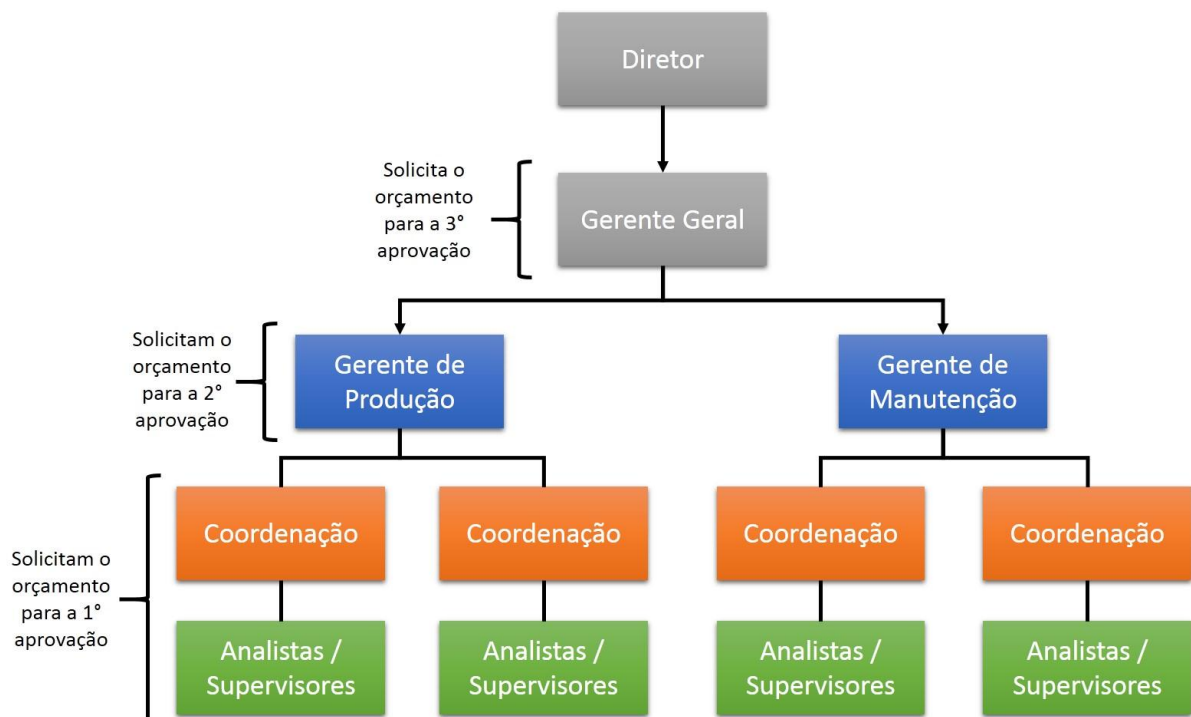


FIGURA 6 – ORGANOGRAMA DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO ATUAL
 FONTE: O Autor (2015)

Desta forma é possível organizar a matriz de responsabilidade da seguinte maneira:

- Analistas / Supervisores = Fornecem as informações junto a coordenação das variáveis base zero, estes portanto podem ser donos das VBZ.

- Coordenação = Responsáveis por agrupar as VBZ e formar os Núcleos Base Zero;
- Gerente de Área = Donos dos Pacotes Base Zero, responsáveis por selecionar os núcleos que farão parte do pacote de decisão, para que sejam aprovados pelo Gerente Geral.

Definidas as matrizes de responsabilidade, pode-se criar os pacotes de decisão com as informações recomendadas por Pyhrr (1981) como informações gerais, descrição da finalidade, das ações, assim como seus custos e benefícios; apresentando também as consequências da não aprovação e alternativas caso não seja possível aceitar o que foi solicitado.

A figura 8 apresenta uma sugestão de modelo para a utilização do sistema de pacotes de decisão para a empresa. O modelo foi contemplado com exemplos de como preencher o pacote de decisão, a fim de auxiliar no entendimento de como funciona.

As prioridades dos pacotes já estão inseridas no modelo, porém o sistema de priorização será explanado a seguir neste trabalho.

Conforme a pesquisa realizada na empresa, a melhor opção seria adotar o método de que cada área envie apenas um pacote de decisão para a aprovação da gerência da área, a fim de não deixar o processo moroso e complicado, pois caso contrário pode gerar insatisfação por meio dos envolvidos quanto a este processo, atrapalhando em sua eficácia. Portanto, cada área irá criar vários NBZ aos quais farão parte de apenas um PBZ, já filtrado pelos coordenadores, para o gerente da área realizar a primeira aprovação. Desta forma filtrando cada vez mais até chegar no nível da última aprovação. Tornando o processo mais rápido do que seria com vários

PACOTE DE DECISÃO					
Departamento	Linha de Produção	Coordenador Solicitante	OBZ - Exercício:	Meta Orçamentária	
Produção	Acabamento 1	Coordenador Linha de Acabamento	2016	> \$ 500.000	
NÚCLEO BASE ZERO					
Código NBZ	Descrição da Solicitação de Orçamento:				
PROD_ACB1_01	Mão de Obra para Limpeza do Pátio de Produção				
(1) Definição da Finalidade					
Limpeza do Pátio de Produção; Destinação de resíduos gerados;					
(2) Descrição das Ações (Operações)					
Limpar todo o pátio de produção das linhas de Acabamento - 1 x por turno Enviar os resíduos para destinação - 1x por dia					
(3) Benefício das Ações					
Atender aos requisitos mínimos de higiene e limpeza, como também manter o ambiente organizado e livre de riscos quanto à segurança e ao meio ambiente					
(4) Consequências da Não-Aprovação					
Atender aos requisitos mínimos de higiene e limpeza, como também manter o ambiente organizado e livre de riscos quanto à segurança e ao meio ambiente					
(5) Custos - Variáveis Base Zero					
Descrição	Quantidade	Preço Unitário \$	Custo \$	Período	
Mão de Obra	5	2.000,00	10.000,00	Mês	
Materiais	30	166,67	5.000,00	Mês	
EPI - EPC	15	13,33	200,00	Mês	
TOTAL			15.200,00	Mês	
(6) Solução Alternativa					
Realizar a limpeza com o quadro interno de operadores de produção. Porém haverá custos com horas extras, e risco de não atendimento total do serviço de limpeza, em função do tempo limite de horas extras diárias.					
Gestor - 1ª Aprovação		Gestor - 2ª Aprovação		Gestor - 3ª Aprovação	
Gerente de Produção		Gerente Geral		Diretor	
Solicitação Principal	Prioridade <input type="checkbox"/>	Aprovado <input type="checkbox"/>	Prioridade <input type="checkbox"/>	Aprovado <input type="checkbox"/>	Prioridade <input type="checkbox"/>
		Recusado <input type="checkbox"/>		Recusado <input type="checkbox"/>	Recusado <input type="checkbox"/>
Solicitação Alternativa	Prioridade <input type="checkbox"/>	Aprovado <input type="checkbox"/>	Prioridade <input type="checkbox"/>	Aprovado <input type="checkbox"/>	Prioridade <input type="checkbox"/>
		Recusado <input type="checkbox"/>		Recusado <input type="checkbox"/>	Recusado <input type="checkbox"/>
Prioridade:		1	2	3	Exemplo: Prioridade alta que afeta em Produtividade: Escolha A3
A	Alta	Saúde - Segurança - Meio Ambiente	Custos	Produtividade	
B	Média	Saúde - Segurança - Meio Ambiente	Custos	Produtividade	
C	Baixa	Saúde - Segurança - Meio Ambiente	Custos	Produtividade	

FIGURA 7 – MODELO DE PACOTE DE DECISÃO
FONTE: O Autor (2015)

4.2.4 Etapa 4: Priorização

Na visão de Pyhrr (1981) o sistema de priorização consiste em classificar todos os pacotes em ordem decrescente e definir um percentual de corte, em torno de 60 a 70% dos quais os pacotes já classificados como prioridade alta, serão automaticamente aprovados, e a gestão se concentrará apenas em avaliar os que não são de alta prioridade, evitando perder tempo com itens desnecessários que obviamente devem ser aprovados, devido à alta prioridade.

Baseando se no tamanho e estrutura hierárquica da empresa, estima-se que haverá 3 níveis de consolidação de pacotes, portanto o percentual de corte deve ir diminuindo conforme o nível de consolidação for aumentando. Pyhrr (1981) recomenda se tiver 3 níveis, que o primeiro seja 60%, 70% e 80% nesta ordem, para que não se cortem demasiados pacotes importantes, conformem os níveis forem aumentando.

Desta forma o sistema de priorização poderá ser composto desta forma:

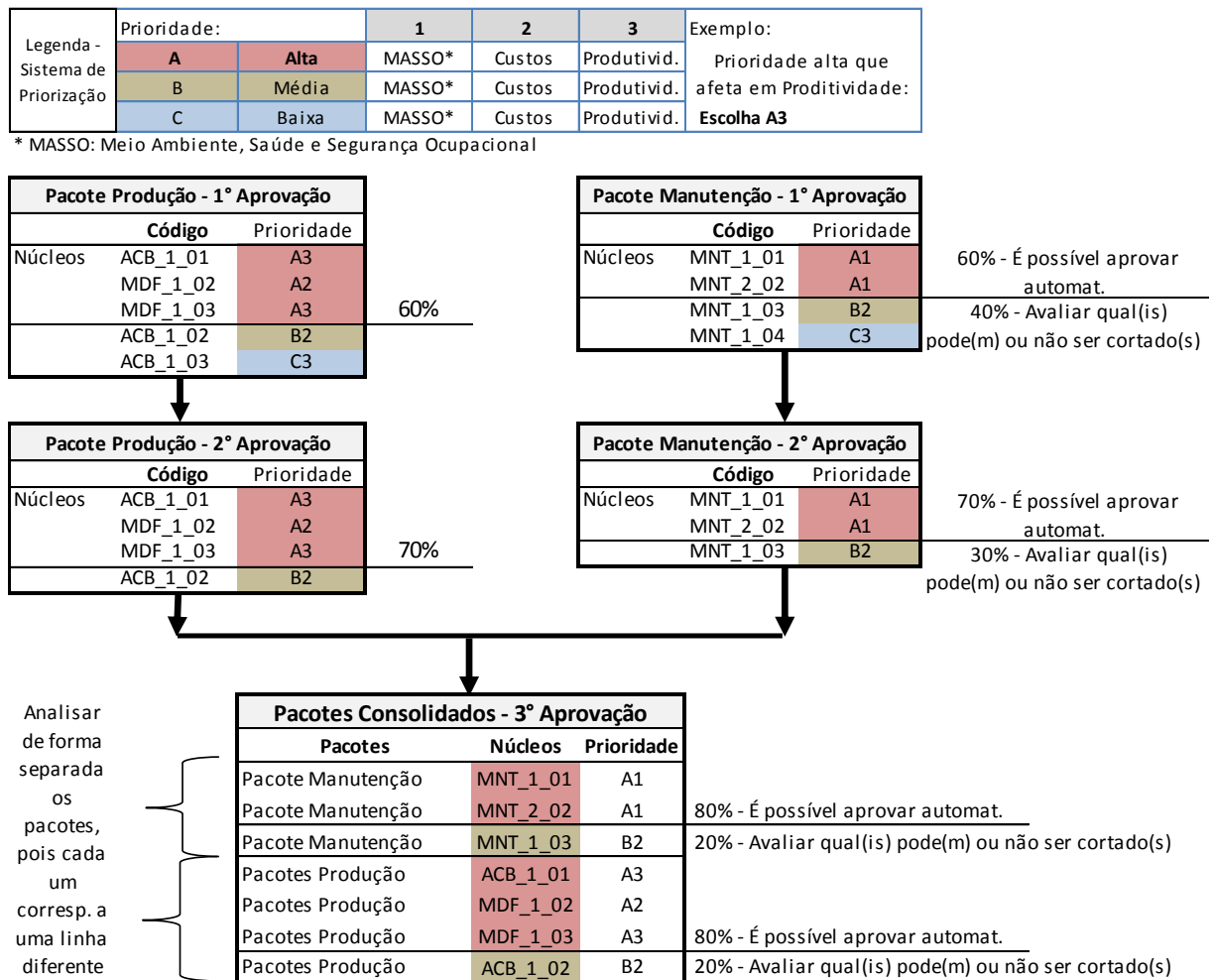


FIGURA 8 – PROPOSTA DE SISTEMA DE PRIORIZAÇÃO
 FONTE: O Autor (2015)

A primeira aprovação pode fazer a primeira linha de corte em 60% dos NBZ, a segunda linha de corte pode fazer em 70%, e por fim, a aprovação final pode ser em 80%.

4.2.5 Etapa 5 a 6: Negociação e Consolidação

Após os pacotes passarem pelo sistema de priorização, provavelmente alguns serão rejeitados, e é neste momento onde deve haver o feedback entre o aprovador e solicitante, para que o solicitante tenha a oportunidade de convencer ao aprovador a aprovação, caso o pacote seja muito importante porém, por alguma maneira foi vetado seja por baixa prioridade indicada ou por falta de recursos. E também permitir a adesão da alternativa descrita no pacote.

O processo de consolidação se dará após o consentimento da diretoria e em comum acordo com as demais áreas envolvidas. Assim como já é realizado na empresa atual, o orçamento poderá ser divulgado e necessitará de acompanhamento periódico como forma de controle ao atendimento do plano, visto que o orçamento está intimamente ligado aos objetivos da empresa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo realizado na indústria de MDF a respeito da sua implantação do processo orçamentário Base Zero, apresentou que haviam debilidades no processo quanto a metodologia teórica deste tipo de orçamento, baseando-se nos precursores deste tipo de orçamento. Portanto a pesquisa feita com o objetivo de apresentar quais eram os pontos que necessitavam de alterações para seguir o método correto.

A partir deste levantamento foi possível propor um modelo de procedimento a ser seguido pela equipe envolvido com o orçamento, considerando todas as variáveis e particularidades da empresa, para apresentar algo que possa ser aplicável na prática. De forma com que o processo não se torne moroso e ineficaz, devido a existir várias críticas sobre este tipo de orçamento devido a isto. Porém se o OBZ for aplicado de maneira objetiva, e seguindo todas as recomendações teóricas, as chances de sucesso se tornam maiores.

Para ser possível o presente estudo, o objeto de estudo foi limitado à indústria que faz parte do grupo multinacional, devido a uma diversidade de macro e micro departamentos, aos quais inviabilizariam a pesquisa se trabalhasse em todos eles.

Para tanto, faz se necessário também um estudo estruturado desde a matriz corporativa até aos departamentos desmembrados, a fim de avaliar a implantação desta metodologia orçamentária. Com isto, tem se uma estrutura padronizada de gestão orçamentária abrangendo toda a organização.

A proposição de medidas para aperfeiçoar o processo de Orçamento Base Zero de custos, no objeto de estudo desta pesquisa, uniu os conceitos teóricos à prática através dos modelos adaptados de pacotes de decisão e dos fluxos deste processo. O que torna mais palpável e concreta à sua possibilidade de utilização na empresa, assim como a demonstração das possíveis flexibilidades que esta metodologia pode apresentar.

REFERÊNCIAS

- BROOKSON, S. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R.J. **Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário**. Contabilidade Vista & Revista, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009
- FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Editora Atlas, 2007.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002
- LIMA, M. S.; JORGE, J. L. **Planejamento orçamentário como fator de diferencial competitivo nas organizações: um estudo realizado em uma indústria do segmento eletroeletrônico**. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO O, 31., 2007, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.
- LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009. 176 p.
- OTLEY, D. **Performance Management: a framework for management control systems research**. Management Accounting Research, Kidlington, v. 10, n. 4, p. 363-382, Dec. 1999
- PADOVEZE, C L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F.C. **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009. 210 p.
- PARRAFILHO, D.; SANTOS, J. A. **Apresentação de trabalhos acadêmicos: monografia, TCC, teses e dissertações**. 3º ed. São Paulo: Futura, 2000.
- PYHRR, P. A. **Orçamento Base Zero: Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.
- SANTOS, M. L. **Finanças: Fundamentos e Processos**. Curitiba: IESDE Brasil S.A. 2009. 192 p.
- WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. São Paulo: Editora Atlas, 1979.