

# **UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ**

**Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de  
Empresas**

## **"O ORÇAMENTO BASE-ZERO COMO TÉCNICA DE PLANEJAMENTO FINANCEIRO"**

**Regina Celi Vidal Gomes**

Monografia apresentada ao Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas da Universidade de Taubaté, como parte dos requisitos para obtenção do Certificado de Especialização pelo curso de MBA-Finanças e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Edson Aparecida de Araújo Querido Oliveira.

**Taubaté  
2000**

# SUMÁRIO

<b>LISTA .....</b>	<b>3</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>4</b>
<b>1 - INTRODUÇÃO .....</b>	<b>5</b>
<b>2 - OBJETIVO E O AMBIENTE DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA .....</b>	<b>8</b>
<b>3 - ORÇAMENTO .....</b>	<b>12</b>
3.1 Definição de Orçamento .. ..	14
3.2 Tipos de Orçamento.....	15
<b>4 - O ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ) .....</b>	<b>21</b>
4.1 Sistemática do Orçamento Base Zero (OBZ) ... ..	25
4.2 Projeto “Voltas às Origens” .....	30
4.3 Problemas na implantação do Orçamento Base Zero .....	34
<b>5 - A APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO .....</b>	<b>41</b>
<b>6 - O CONTROLE ORÇAMENTÁRIO .....</b>	<b>55</b>
<b>7 - CONCLUSÃO .....</b>	<b>64</b>
<b>8 - ANEXOS .....</b>	<b>67</b>
<b>9 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>76</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>77</b>

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 2.1 - O processo de planejamento financeiro a curto prazo (operacional) .....	10
Figura 3.1 - Grupos de Quadros Orçamentários .....	17
Figura 4.1 - Relação entre planejamento e orçamento .....	24
Figura 4.2 - Uso dos pacotes de decisão .....	26
Figura 4.3 - Relação entre Pacotes de Decisão com Variável Base Zero .....	29
Figura 4.4 - Atribuição dos Gestores no OBZ .....	30
Figura 4.5 - Projeto "Volta às Origens" .....	31
Figura 4.6 - Composição de Pacotes e Variável Base Zero .....	33
Figura 5.1 - Pacote de Decisão e Contas Contábeis .....	43
Figura 5.2 - Estudo de oportunidades para redução de gastos .....	47
Figura 5.3 - Estudo de oportunidades para redução de gastos .....	48
Figura 5.4 - Demonstrativo da redução de gastos com a implantação do OBZ .....	52
Figura 6.1 - Demonstrativo dos desvios entre valor orçado e o valor realizado .....	59
Figura 6.2 - O processo administrativo .....	61

## **RESUMO**

O objetivo deste trabalho é apresentar um tema de importância reconhecida em todos os meios empresariais, o “ *Orçamento* ”, demonstrando toda a metodologia de sua elaboração e os possíveis impactos no resultado das empresas, em virtude da eficácia do planejamento. Tendo como foco principal, um tipo particular de sistema orçamentário, o *Orçamento Base Zero*. Desse modo, procurou-se, partindo de uma base teórica, analisar e desenvolver a técnica utilizada para a elaboração desse sistema, visando uma considerável redução no nível de gastos de uma empresa, independente do ramo de atividade a que ela pertença. O trabalho aqui apresentado, tem como objetivo, além de demonstrar toda a metodologia do Orçamento Base Zero, que é possível através de um sistema de planejamento financeiro bem estruturado, obter um razoável retorno nos resultados, demandando recursos menores para os gastos da empresa. Antes de mais nada, busca-se, produzir um trabalho original, porém, muito longe de se esgotar o assunto, devido à sua grande abrangência e diversidade, mas que possa trazer alguma contribuição, mesmo que pequena, para estudos posteriores de métodos de elaboração de orçamentos.

## **1 - INTRODUÇÃO**

O ambiente mundial vem passando por modificações profundas no que diz respeito aos aspectos social e econômico. Neste cenário de competição global, as empresas são compelidas a adotar sistematicamente novos métodos de trabalho que possam aumentar a sua competitividade e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais voraz. O aspecto da competição entre as empresas, conduz a novas abordagens de produção, tecnologia, técnicas operacionais. O enfoque deste trabalho se destina a explicar uma das técnicas administrativas que possa reduzir drasticamente as despesas de diversas áreas da empresa.

Para tanto escolheu-se abordar um tema de importância reconhecida em todos os meios empresariais, o “ *Orçamento* ”, demonstrando toda a metodologia de sua elaboração e os possíveis impactos no resultado das empresas, em virtude da eficácia do planejamento, tendo como foco principal, um tipo particular de sistema orçamentário, o "*Orçamento Base Zero*".

Desse modo, procurou-se, partindo de uma base teórica, analisar e desenvolver a técnica utilizada para a elaboração desse sistema, visando uma considerável redução no nível de gastos de uma empresa, independente do ramo de atividade a que ela pertença. O trabalho aqui apresentado, tem como objetivo, além de demonstrar toda a metodologia do Orçamento Base Zero, que é possível através de um sistema de planejamento financeiro bem estruturado, obter um razoável retorno nos resultados, demandando recursos menores para os gastos da empresa.

Antes de mais nada, busca-se produzir um trabalho original, porém, muito longe de se esgotar o assunto, devido à sua grande abrangência e diversidade, mas que possa

trazer alguma contribuição, mesmo que pequena, para estudos posteriores de métodos de elaboração de orçamentos.

O trabalho divide-se nos seguintes capítulos:

O **Capítulo 1**, apresenta uma revisão bibliográfica sobre os aspectos básicos da área financeira e mostra que os planos financeiros (operacionais) a curto prazo são ações planejadas acompanhadas da previsão de seus reflexos financeiros.

O **Capítulo 2**, descreve os aspectos básicos do orçamento, demonstrando suas peculiaridades, sua finalidade, sua definição e alguns tipos de orçamentos existentes, bem como sua importância e o modelo tradicional de orçamento.

O **Capítulo 3**, propõe-se ao estudo e explanação das premissas, dos componentes integrantes da elaboração, do acompanhamento por parte dos envolvidos no processo de preparação e dos possíveis impactos no resultado através da aplicação deste sistema de previsão financeira. Com isso, pretende-se mostrar neste trabalho a importância do orçamento base zero que consiste em assegurar que cada despesa prevista ainda será necessário no ano seguinte, pois leva-se em conta os gastos e necessidades reais, ao invés de percentagens históricas.

O **Capítulo 4**, descreve o processo de Implantação do Orçamento Base Zero, procura-se demonstrar a aplicação das regras e premissas que constam no capítulo anterior, através de exemplos práticos, a vital importância da participação e comprometimento de todos para que os dados apurados sejam o espelho da realidade e quais os parâmetros a serem utilizados para a mensuração da cada componente do orçamento. Neste capítulo também é apresentado um caso prático e de sucesso na aplicação do orçamento base zero em uma grande indústria no ramo alimentício.

O **Capítulo 5**, descreve os procedimentos a serem adotados pela organização para a implantação do orçamento base zero, bem como a definição dos pacotes de decisão a serem definidos e priorizados que servirão de base para o OBZ.

O **Capítulo 6**, apresenta o processo do Controle Orçamentário visando focalizar os aspectos do acompanhamento dos resultados efetivos, verificando as defasagens entre valores orçados e realizados, para sugerir medidas saneadoras que deverão ser implementadas na próxima proposta orçamentária da empresa.

A conclusão apresenta os principais resultados da monografia, bem como sugestões e recomendações para alocar adequadamente os recursos limitados da empresa.

## **2 - O OBJETIVO E O AMBIENTE DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA**

A área de finanças é ampla e dinâmica, pois afeta diretamente a rotina de todas as pessoas e todas as organizações, financeiras ou não financeiras, privadas ou públicas, grandes ou pequenas, com ou sem fins lucrativos. Dessa forma, Gitman (1997) define finanças como sendo a arte e a ciência de administrar fundos.

Praticamente todos os indivíduos e organizações obtêm receitas ou levantam fundos, gastam ou investem. Finanças ocupa-se do processo, instituições, mercados e instrumentos envolvidos na transferência de fundos entre pessoas, empresas e governos.

A administração financeira, em si, diz respeito às responsabilidades do administrador financeiro numa empresa. As atividades desempenhadas por estes profissionais são bem diferenciadas, tais como: administração do caixa, administração do crédito, análise de investimento e captação de fundos, previsões financeiras e orçamentos.

A importância do orçamento em um ambiente empresarial juntamente com o planejamento financeiro são primordiais, ou seja, para que o orçamento seja considerado viável às estratégias da empresa, é necessário que haja um planejamento financeiro de modo que se possa monitorar a situação financeira da mesma, avaliar a necessidade de aumentar ou reduzir a capacidade produtiva e determinar os aumentos ou reduções dos financiamentos requeridos.

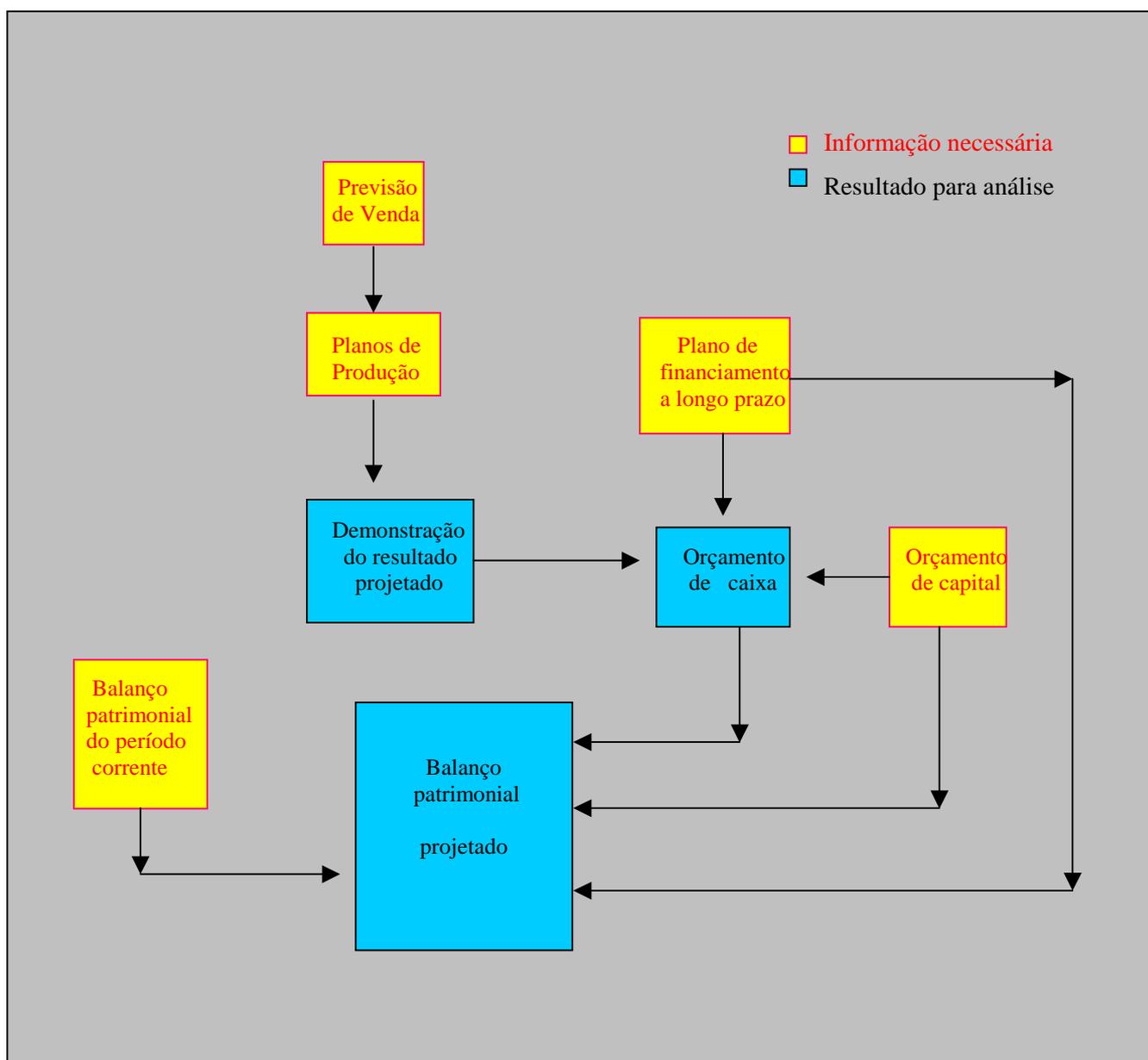
No momento de uma preparação do orçamento e do planejamento financeiro faz-se necessário administrar as incertezas, sejam elas internas ou externas. Os fatores externos dizem respeito a situação geral da economia, taxas de inflação, taxas de juros correntes, aspectos tributários e o crescimento dos custos, enquanto que os fatores internos correspondem a administração dos estoques, garantia de qualidade e

competitividade dos produtos, sazonalidade da produção e controle dos gastos administrativos.

Segundo Zdanowicz (1998), o processo de planejamento financeiro decorre da necessidade da empresa em crescer, de forma ordenada, tendo em vista a implantação e a adequação de padrões, princípios, métodos, técnicas e procedimentos racionais, práticos e competitivos no tempo. O sistema orçamentário global consiste em: planejar todas as atividades a serem desenvolvidas para que possam ser cumpridas; projetar a obtenção de todos os recursos necessários, dentro de determinado prazo, para fazer o planejamento acontecer na empresa; controlar as etapas à medida que são executadas; e avaliar periodicamente os valores realizados com os valores planejados.

Normalmente, o processo de planejamento financeiro inicia-se com planos financeiros a longo prazo, ou estratégicos, que por sua vez direcionam a formulação de planos e orçamentos operacionais a curto prazo, que envolvem as seguintes etapas: o orçamento de caixa, a demonstração do resultado e o balanço patrimonial projetados, conforme demonstrado na Figura 2.1

Todas as etapas do orçamento serão explanadas no segundo capítulo, mas para melhor detalhamento da figura demonstrada na página anterior, pode-se entendê-la da seguinte maneira: em qualquer processo de planejamento financeiro a curto prazo, ou seja, o próprio orçamento, o tópico principal a ser analisado é a **previsão de vendas da empresa**, pois será a partir desta definição que o orçamento global da empresa será desenvolvido. Com base nessa previsão o administrador financeiro estima os fluxos mensais dos recebimentos de vendas.



Fonte: Gitman, 1997: 589

Figura 2.1 - O processo de planejamento financeiro a curto prazo (operacional).

O Plano de produção será elaborado com base em informações do orçamento de vendas. O planejamento financeiro da produção, se caracteriza nas estimativas de custos e despesas da área industrial, bem como irá servir de base às demais peças orçamentárias, em termos operacionais e de novos investimentos a serem realizados

pela empresa. Nesta etapa faz-se a projeção do consumo de matérias-primas, mão-de-obra direta, encargos sociais e despesas indiretas de fabricação.

Com esses dados, é definido o demonstrativo de resultado projetado para se elaborar o orçamento de caixa, sem se esquecer de que os financiamentos a longo prazo também devem estar previstos neste orçamento, bem como as aquisições de capital dos acionistas.

Com o Balanço Patrimonial corrente em mãos, mais o orçamento de caixa, faz-se o Balanço Patrimonial projetado, que consiste na fusão de inúmeros procedimentos que levem em conta as receitas, custos e despesas, obrigações, ativos, participações acionárias e envolve também a estimativa de alguns valores contábeis como depreciação e demais despesas operacionais.

Com o Balanço Patrimonial projetado, consegue-se efetuar diversas avaliações: a eficiência do plano geral de operações, ou seja, a relação significativa entre as receitas, custos e despesas operacionais; comparar a situação atual e futura da empresa, além de informar aos atuais e futuros acionistas sobre a provável remuneração dos capitais investidos na empresa.

### **3 - ORÇAMENTO**

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.

Segundo Sanvicente (2000), o planejamento fica limitado aos recursos da empresa e pelo ambiente externo, baseia-se em padrões de desempenho considerados desejáveis pela administração e pelos proprietários da empresa.

Esses padrões ou alvos são chamados de objetivos, sejam de que natureza forem: taxa de lucro sobre o ativo total, sobre o patrimônio líquido, liderança tecnológica, aumento na participação do mercado, os objetivos devem possuir duas características básicas para poderem ser usados em planos e orçamentos:

- devem ser datados, isto é, deve-se estipular o período durante o qual será empregado qualquer tipo de esforço para alcançá-los;
- é preciso haver a possibilidade de quantificar os objetivos e o que eles expressam, ou seja, um objetivo deve ser acompanhado por uma unidade de medida - valor monetário, unidade de produção, unidade de vendas, horas de trabalho, entre outros, mesmo que essa base quantificada sejam alteradas posteriormente.

Segundo Hilário Franco (1996), em seu livro *Contabilidade Industrial*, os orçamentos podem ser classificados, de acordo com a extensão da previsão a ser realizada, em parciais e gerais sendo descritos da seguinte forma:

- **Orçamentos parciais** são aqueles destinados à previsão de determinadas operações, tais como da ampliação de um setor da Fábrica, a previsão de gastos com publicidade ou campanha de ampliação de vendas, o orçamento de custo de determinado produto ou serviço, a previsão de capital necessário ao incentivo da produção, entre outros;
- **Orçamentos gerais** são aqueles que abrangem todas as operações a serem realizadas em determinado período administrativo, com o fim de se conhecer a extensão, as possibilidades, os limites e os resultados da gestão nesse exercício financeiro.”

O Orçamento, além de ser uma ferramenta de previsão e de apuração de resultados, é também um elemento de controle, onde os administradores deverão pautar as suas ações pelo limites do orçamento.

Para a empresa atingir os resultados planejados no Orçamento, é preciso que durante a execução do plano, haja uma confirmação de que o mesmo vem sendo cumprido, comparando-se os dados obtidos com os valores orçados, apurando-se desvios, que poderão estar fora de certas faixas de tolerância, caso em que suas causas serão pesquisadas. Se o plano estava errado, o controle terá servido de aprendizado para melhores planejamentos futuros e se o plano estivesse correto, deve-se analisar os desvios do planejamento com a sua realização, se os desvios forem desfavoráveis, deve-se desenvolver um esforço para determinar ações que corrijam as anomalias e lhes

minimizem os efeitos mas, se os desvios forem favoráveis, a situação é revista para eventualmente otimizá-la, ou rever os planos, desfrutando melhor dos recursos gerados em excesso.

O controle do orçamento têm a finalidade de, a qualquer momento, demonstrar a situação da empresa frente ao seu planejamento, mostrando claramente se os objetivos estão e estarão sendo alcançados.

### **3.1 – Definição de Orçamento**

Como foi demonstrado na introdução deste capítulo, o orçamento é uma ferramenta de fundamental importância para a previsão e definição dos objetivos e metas financeiras para um determinado período futuro, além de ser também, um importante elemento de controle e apuração de resultados.

Desta forma, algumas definições em torno do assunto foram encontradas e assim, farão parte do presente trabalho:

**“Orçamento:** é o ato ou efeito de orçar; avaliação, cálculo, cômputo. Cálculo da receita e da despesa. Cálculo dos gastos para realização de uma obra.” (Aurélio)

**“Orçamento:** é o balanço prévio dos elementos ativos e passivos da gestão financeira. Como tal, deve apresentar a situação da receita e da despesa nas mais minuciosas discriminações; a despesa, na expressão das necessidades dos serviços organizados; as receitas em suas fontes originais e nas cifras da produção das mesmas.

Segundo Calderelli, (1992) em sua obra *Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira* o orçamento é uma peça contábil que funciona em três etapas:

- Previsão;
- Execução;
- Resultado.

O orçamento toma, então, uma forma contábil que possibilita o controle antecipado das receitas e despesas, possibilitando prever um resultado a ser alcançado.

### 3.2 – Tipos de Orçamento

São inúmeros os tipos de orçamentos existentes, apesar de suas finalidades e objetivos serem praticamente os mesmos, que é o planejamento econômico-administrativo de um período futuro dentro de uma empresa, seja ela, sem fins lucrativos, governamental ou outros tipos de empresa.

Para um melhor entendimento dos tipos de orçamento, citaremos alguns exemplos a seguir, segundo Calderelli, (1992) em sua obra *Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira* :

- **Orçamento Administrativo:** é aquele que é feito a priori e prevê os fatos administrativos de uma empresa ou entidade,
- **Orçamento Anual:** quadro previsivo da receita e despesa a serem realizados durante um ano,
- **Orçamento Complementar:** previsão adicional, isto é, que visa a complementação de um fato patrimonial ou verba,

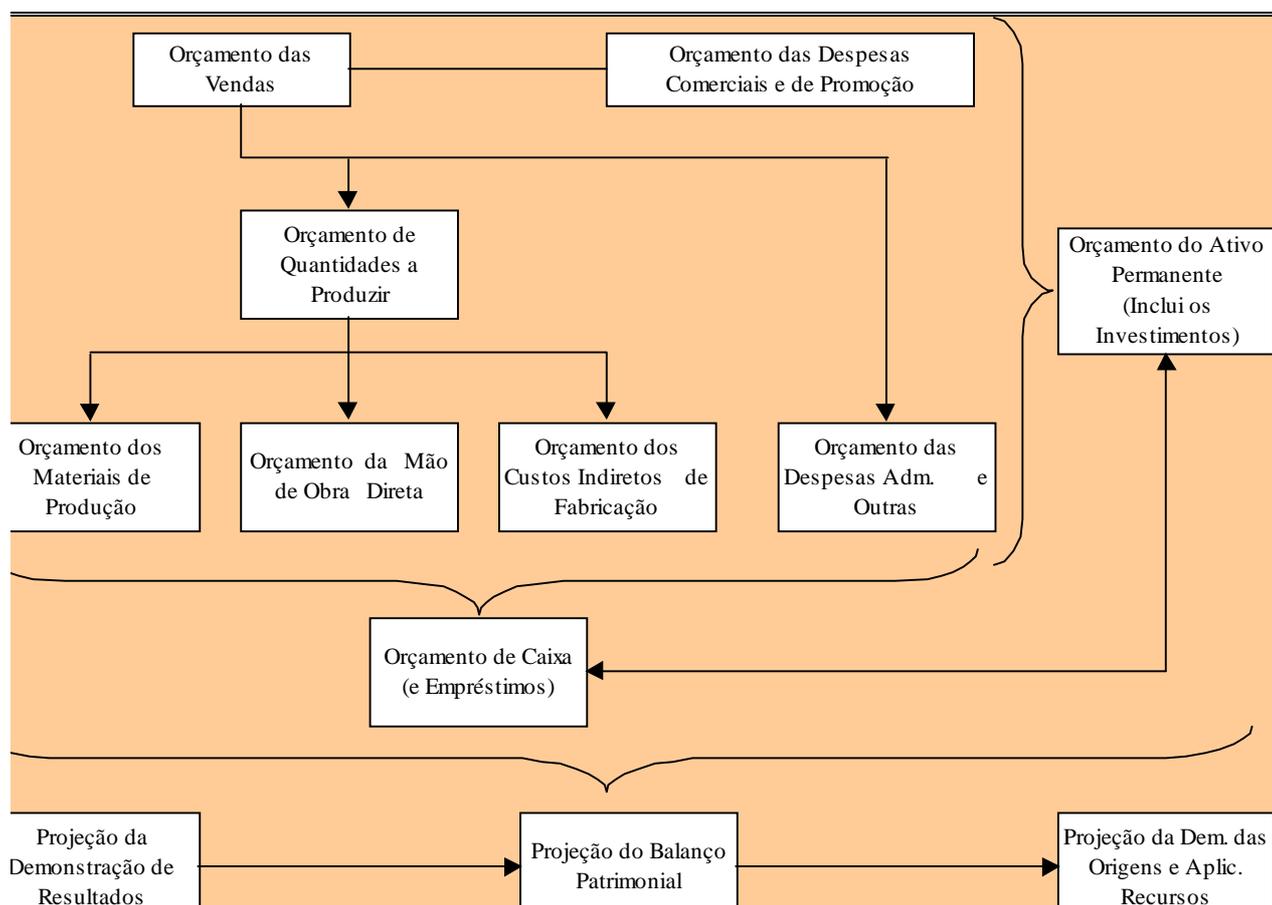
- **Orçamento de Aquisições:** são cálculos para investimentos a serem realizados,
- **Orçamento de Câmbio:** expressão utilizada para designar uma previsão dos recebimentos e pagamentos em divisas, a serem realizados,  
**Orçamento de Custos:** previsão das despesas a serem realizadas para a execução da tarefa produtiva,
- **Orçamento Público:** é uma tabela da despesa e da receita, com suas fontes e origem legislativa. É uma previsão das possibilidades financeiras do Estado e ao mesmo tempo uma autorização do Poder Legislativo, para que os impostos possam ser arrecadados e as despesas efetuadas. Não se pode cobrar impostos ou efetuar despesas, sem que estejam consignadas na lei orçamentária. O orçamento é portanto, instrumento da política financeira, destinado a orientar o poder público na execução do programa de governo.

Um orçamento operacional de uma empresa compõe-se de vários suborçamentos, que para referenciá-los, os designaremos como orçamentos, sendo alguns deles : **orçamento de vendas, orçamento de despesas comerciais, orçamento de matérias primas, etc.** A figura 1.2 ilustra, apesar de não ser completa, a seqüência dos orçamentos para compor o Orçamento Operacional.

A figura 3.1 demonstra parte do processo orçamentário composto pelos orçamentos. Segundo o autor, o Orçamento se divide em 9 partes, conforme descrito a seguir:

- Orçamento de vendas;
- Orçamento de quantidades a produzir;

- Orçamento de matérias-primas e compras;
- Orçamento de mão-de-obra direta;
- Orçamento das despesas do edifício (despesas fixas);
- Orçamento dos custos indiretos de fabricação;
- Orçamento das despesas comerciais e administrativas;
- Orçamento do ativo permanente; e
- Orçamento de caixa.



Fonte: Sobanski, 1994:19

Figura 3.1 – Grupos de Quadros Orçamentários (Sobanski, 1994:19)

Esta seqüência de orçamentos não é necessariamente uma seqüência lógica de elaboração, visto que alguns orçamentos dependem de outros já estarem concluídos. Por exemplo: uma indústria que tem uma demanda maior que a sua capacidade de produção, iniciará seu orçamento pela capacidade de sua produção e, só após esse passo, poderá determinar quanto vai vender. Um outro exemplo: um produtor de álcool e açúcar, poderá iniciar o seu planejamento da quantidade de cana a ser colhida, ou seja, iniciará o planejamento pelo orçamento de matérias-primas e compras, para só depois determinar a quantidade a ser produzida e vendida.

De maneira geral, a elaboração de um orçamento ocorre a cada período de doze meses e esse calendário pode ser alterado conforme as necessidades da empresa. Caso o orçamento compreenda o período do ano civil, ou seja, o prazo entre 1º de janeiro a 31 de dezembro, normalmente costuma-se iniciar o processo de elaboração com três meses de antecedência.

A maioria das empresas industriais começam a preparar o orçamento pela previsão de vendas, pois o departamento de marketing faz uma minuciosa pesquisa de mercado para obter informações de demanda, possibilidade de ampliar o mercado de atuação conquistando assim novos clientes. Com essa previsão é que serão calculados os níveis de estoques, produção (que estão diretamente ligados ao volume de vendas). No entanto, se a capacidade produtiva de uma empresa for superior a demanda, o programa de produção deverá ser o ponto de partida.

Diante das previsões do que se espera vender, conforme as perspectivas de mercado, programa-se o orçamento da produção que constitui do planejamento das atividades que serão necessárias para gerar a quantidade prevista no orçamento de vendas. Com a conclusão do orçamento de produção é possível elaborar as seguintes previsões:

- Consumo de matéria-prima, compras e quantificar a necessidade de estoque de matéria-prima e de produtos em elaboração;
- Programação dos custos indiretos de fabricação como luz e força, manutenção, depreciação de máquinas e equipamentos, salários indiretos, aluguéis de máquinas, além de outros gastos indiretos; e
- Utilização de mão de obra direta e indireta e custos correspondentes.

Para a conclusão do processo orçamentário são elaboradas as previsões de despesas com vendas e despesas administrativas da empresa como um todo. Após a elaboração de todos os orçamentos, dá-se início à preparação dos demonstrativos financeiros projetados, que compreendem a Demonstração de Resultados e o Balanço Patrimonial projetados.

Com o Balanço Patrimonial projetado é feito as projeções dos saldos do contas a receber que decorrem das vendas orçadas e da política de crédito e cobrança adotada pela empresa. No conjunto de aplicações de numerários da empresa, elabora-se os gastos necessários com o ativo imobilizado, ou seja, é considerado uma parcela para os projetos de expansão física, aquisições de novas máquinas, avanços tecnológicos, veículos e demais aquisições que venham ocorrer durante o ano. Essa avaliação envolve tanto pagamentos quanto recebimentos em caso de vendas de ativos imobilizados da empresa.

Após a finalização dessas operações é possível elaborar o orçamento de caixa, que é um reflexo dos níveis de operações programados em todos os orçamentos anteriores.

A partir do momento em que o Orçamento empresarial esteja concluído, é de responsabilidade das pessoas envolvidas no processo acompanhar a eficácia do orçamento e tomar as devidas providências quanto possíveis desvios de sua realização.

Neste capítulo foram ressaltadas as etapas de vital importância para o processo de planejamento financeiro e orçamento da empresa. No entanto, o orçamento deve ser analisado como um todo, pois só assim será possível saber quais itens poderão ser reduzidos, eliminados ou aumentados.

Com o objetivo de analisar e identificar as alterações a serem implementadas durante o processo orçamentário, ou seja, reavaliar todos os programas e despesas do ano, foi elaborado uma metodologia de orçamento chamado de "orçamento base zero" o qual será detalhadamente explanado no próximo capítulo.

## **4 – O ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)**

Nos dias de hoje, está cada vez mais clara a necessidade de um processo orçamentário eficaz em todos os setores da indústria. Todas as organizações tem que se adaptar a um meio em que a alocação de recursos constitui um desafio cada vez mais sério, com as empresas enfrentando uma queda nos lucros, custos cada vez maiores e pressões cada vez mais fortes para manter os preços baixos.

Para alocar efetivamente recursos limitados, um processo orçamentário tem que dar, ao mesmo tempo, a resposta a duas perguntas:

- Onde e como gastar o dinheiro da empresa eficazmente?
- Quanto gastar? (Qual deve ser, medido em unidades monetárias, o valor dos recursos limitados?)

Porém, muitos questionamentos são efetuados pelos gestores no que se refere a real diferença entre o orçamento base zero e os tradicionais orçamentos que geralmente são elaborados nas empresas.

Nos orçamentos tradicionais, geralmente não há metas bem definidas e o envolvimento na elaboração do orçamento, restringe-se apenas a alta administração, ou seja, não há uma participação efetiva dos funcionários da empresa. Essas projeções sempre são feitas considerando-se os orçamentos dos anos anteriores e isso normalmente gera como resultado as mesmas falhas e perpetuação dos erros.

Segundo Phyr (1981), antes de qualquer elaboração do orçamento base zero, a empresa tem que estabelecer alguns objetivos e metas e a partir daí o processo orçamentário tem que obrigar os gestores a identificar e analisar o que fazer como um todo, a tomar decisões operacionais necessárias e avaliar as alterações de

responsabilidade e de carga do trabalho - não depois do processo orçamentário, mas durante esse processo e como parte integrante dele.

O processo exige que cada administrador justifique detalhadamente todas as dotações solicitadas em seu orçamento, cabendo-lhe justificar por que deve gastar dinheiro. Cada administrador é obrigado a preparar um "pacote de decisão" para cada atividade ou operação, e este pacote inclui uma análise de custo, finalidade, alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios.

Segundo o autor, a análise de alternativas exigida pelo orçamento base zero introduz um conceito novo nas técnicas típicas de orçamento, pois os gestores tem primeiro que identificar diferentes maneiras de executar cada atividade e esta análise obriga a todos a avaliar um nível de despesa mais baixo que seu nível atual de operação.

O Orçamento Base Zero fornece à Direção da empresa elementos importantíssimos para a continuidade da organização, entre eles:

- fornece informações detalhadas relativas ao dinheiro necessário para se realizar os fins desejados;
- chama a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforço entre os departamentos;
- concentra-se nas quantias necessárias para os programas, e não no aumento (ou diminuição) percentual em relação ao ano anterior;
- especifica prioridades dentro dos departamentos, entre divisões e comparações entre diversas unidades da empresa, se houver;
- permite a determinação, por uma auditoria de desempenho, de se cada atividade ou operação teve o desempenho prometido; e

- pode ser avaliado, também, o desempenho dos empregados e, com o envolvimento necessário dos gestores de todos os níveis da organização, incutir-lhes um maior senso de responsabilidade por seus orçamentos e pelas tarefas pelas quais se comprometeram para conseguir a aprovação de seus orçamentos.

O OBZ é um instrumento que visa a redução dos gastos e das despesas, visualizando um aumento do resultado da empresa. O enfoque desse orçamento nas despesas, deve-se ao fato de que as empresas gastam indiscriminadamente com os seus processos administrativos e de apoio à produção, tendo nesses processos grande possibilidade de ganho, desde que bem orçados.

É claro que, não apenas o OBZ vai determinar a possibilidade de ganho de uma empresa, o orçamento de custos ocorre concomitante com o mesmo. Porém, na orçamentação dos custos, a empresa não tem o domínio de todas as variáveis que compõem o seu orçamento, pois na maioria das vezes, ela não é responsável por todo o processo produtivo, ficando dependente de matéria prima, mão de obra e demais gastos para a obtenção do seu produto final. Desta forma, temos nas despesas, uma grande possibilidade de retorno ao resultado.

A elaboração do orçamento fica sob a responsabilidade do nível gerencial, buscando esforços e alternativas de maximizar o resultado da Companhia. Cada gerente deve avaliar as atividades de sua área e as despesas decorrentes, propondo e justificando o nível de gastos previstos. Já que o OBZ é um instrumento de elaboração do Orçamento, caracteriza-se por algumas premissas e por um processo ordinário e lógico para a sua realização e eficácia.

Desta forma tem-se:

- **Premissas:**

- ☛ **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.

- **Processo Orcamentário:**

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. Dessa forma esse processo passa por 5 (cinco) fases, conforme figura 4.1

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

Fonte: Pyhrr, 1981:3

Figura 4.1 - Relação entre planejamento e orçamento

Para cada fase do fluxo acima, estima-se um prazo médio de um mês para a sua realização, onde os pontos de maior dificuldade se encontram entre a Fase 2 e a Fase 3. Através dos dados obtidos na Fase 2 é que se dá início à confecção do orçamento futuro, onde cada responsável pela elaboração do orçamento, através da reavaliação das despesas e gastos, deve propor (Fase 3) o nível de gastos para o próximo exercício, sempre justificando-os e tendo como objetivo principal, a maximização do resultado da Companhia.

Como a finalidade deste trabalho é demonstrar a Metodologia da elaboração do Orçamento, será dada maior ênfase às Fases 1, 2 e 3 do processo orçamentário, que serão vistos mais detalhadamente no decorrer do trabalho.

#### **4.1 – SISTEMÁTICA DO ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)**

Para um melhor entendimento da sistemática do OBZ, e para se atingir a eficácia desejada com a implantação do sistema orçamentário, a seguir, será dada uma explanação geral sobre os vários itens necessários para o início do planejamento, com sua respectiva nomenclatura, definição e exemplos, quando necessário. A nomenclatura dos itens e possíveis subitens podem ser modificados de acordo com a necessidade de quem está implantando o sistema ou para a adequação dos itens ao seu Plano de Contas.

Há diversos assuntos a serem tratados quando são determinados os pacotes de decisão em uma empresa. O primeiro passo da implantação do orçamento base zero é a determinação de onde devem ser preparados os *pacotes de decisão* em cada organização. Este primeiro passo identificará os administradores que estarão envolvidos no preparo dos pacotes de decisão e determinará os níveis organizacionais a serem

atingidos pelo processo de priorização. Cada organização tem que decidir, por si mesma, o que tem sentido e o que é viável.

- **PACOTES:** São agrupamentos de Contas com características similares, os pacotes subdividem-se em dois tipos de pacotes: **Pacote de Gastos** e **Pacote de Capital Empregado** e entre destes dois pacotes existe mais uma subdivisão, conforme descrito na Figura 4.2.

<b>GASTOS</b>		<b>CAPITAL EMPREGADO</b>	
<b>Pessoal</b>		<b>Imobilizado Líquido</b>	
<b>Terceiros</b>		<b>Estoques</b>	
<b>Marketing</b>		<b>Impostos</b>	
<b>Depreciação</b>		<b>Contas a Receber</b>	
<b>Outras Provisões Contingenciais</b>		<b>Outras Provisões Contingenciais</b>	
<b>Contingências Trabalhistas</b>		<b>Contingências Trabalhistas</b>	
<b>Aluguéis</b>		<b>Diferido</b>	
<b>Informática</b>		<b>Fornecedor</b>	
<b>Custos Financeiros</b>			
<b>Utilidades</b>			
<b>Jurídico</b>			
<b>Despesas Gerais</b>			
<b>Incentivo à Vendas</b>			
<b>Pesquisa</b>			
<b>Prejuízo com Distribuição</b>			

Fonte: Ambev, 1998

Figura 4.2 - Uso dos pacotes de decisão

As alternativas realistas existentes para cada administrador influenciam o preparo dos pacotes de decisão. Compromissos ou contratos legais podem inibir ou atrasar uma recomendação que, normalmente, seria aceitável.

- Os contratos de espaço alugado podem inviabilizar mudanças ou a centralização das operações até o término do prazo do aluguel, ou as multas a serem pagas pela rescisão do contrato podem contrabalançar os benefícios da mudança desejada.
- Os contratos de trabalho inibem a liberdade de ação da administração, e a prática industrial nas relações com os revendedores ou com os distribuidores podem eliminar algumas alternativas, a não se que as economias de custo ou que as melhores nas operações sejam suficientes para superar os problemas provocados pela mudança.

Para dar uma idéia inicial de como preparar seus pacotes, é necessário identificar os seguintes assuntos possíveis a serem considerados. Geralmente os assuntos tratados em um pacote de decisão são:

- Pessoal;
- Projetos ou Programas;
- Serviço recebido ou prestado;
- Item de despesa da linha;
- Redução de custo; e
- Despesas de capital

Contudo, deve-se chamar a atenção de todos os administradores que prepararão um pacote de decisão para o fato de que o assunto do pacote não importa. Os administradores só devem interessar-se pelos benefícios conseguidos em troca de

determinada despesa - quer dizer, pelo que as pessoas conseguem, e não pelo fato de o pacote ter cinco pessoas, ou pelos benefícios das despesas de capital para reduzir o número de pessoas.

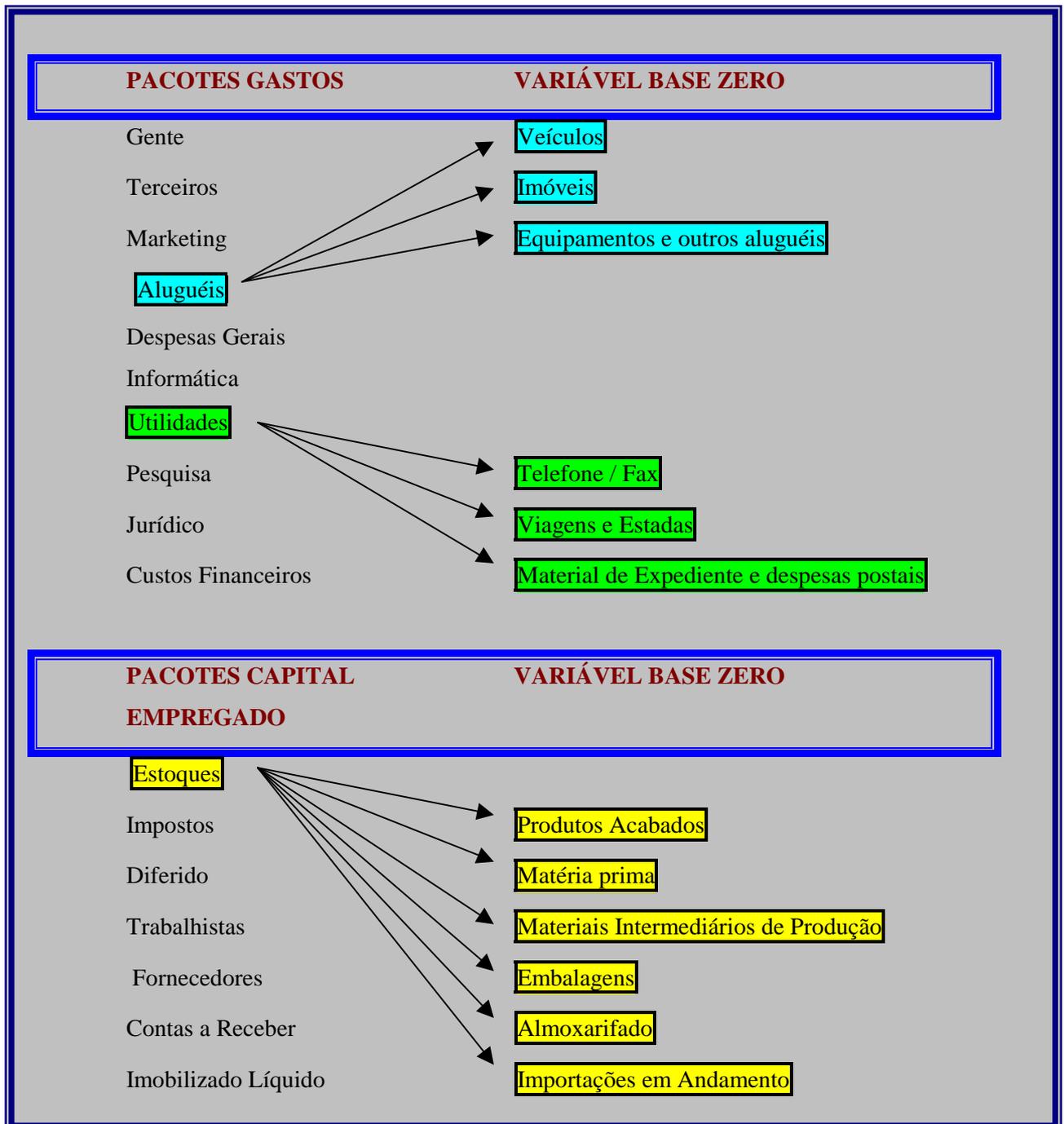
Estes assuntos, até certo ponto, se interpenetram. Os pacotes de todos os tipos de assunto podem ser pessoal ou capital. Estes assuntos meramente procuram identificar alguns pontos de interesse que devem ser considerados por um administrador quando ele começar a analisar sua organização e suas atividades.

Os Gestores de Pacotes, além de participar da elaboração do orçamento, são os responsáveis, após a sua aprovação, pelo acompanhamento da realização e cumprimento do mesmo. Todos os gastos e despesas referentes ao seu pacote devem ter a sua prévia autorização, antes da sua efetivação. O papel do Gestor de Pacote, é de extrema importância para que o orçamento tenha o seu real objetivo alcançado, que é não gastar mais do que está orçado, para isso, o Gestor tem plenos poderes para não aprovar gastos maiores que os previstos.

Todos os pacotes de decisão da empresa devem estar diretamente associados ao plano de contas contábil, pois todas as informações necessárias para a elaboração do orçamento devem estar inclusas no Balanço Patrimonial da organização. Dessa forma, no OBZ há diversas variáveis (contas contábeis) inseridas em um determinado pacote, conforme mostra a figura 4.3.

- **VARIÁVEL BASE ZERO (VBZ):** As Variáveis Base Zero, referem-se a uma Conta ou a um grupo de Contas Contábeis. As Variáveis Base Zero são os agrupamentos de Contas que compõem os Pacotes. Abaixo segue demonstrativo do Pacote de Gastos e do Pacote de Capital Empregado com suas respectivas variáveis Base Zero;

- **NÍVEL BASE ZERO (NBZ):** O Nível Base Zero, é o menor nível onde será realizado o levantamento de dados, referem-se a um Centro de Custo ou a um agrupamento de Centros de Custo. Os Níveis Base Zero são os agrupamentos de Centros de Custo que compõem as Variáveis Base Zero;

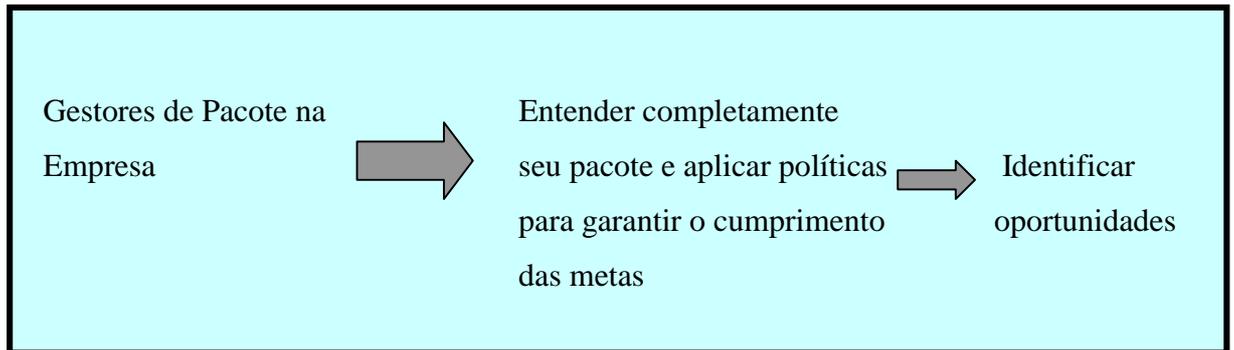


Fonte: Ambev, 1998

Figura 4.3 - Relação entre Pacotes de Decisão com Variável Base Zero

Além de orçar, analisar e controlar o seu Pacote, o Gestor ainda tem a atribuição de identificar possíveis oportunidades de ganho para o seu pacote, através de políticas de negociação, conforme mostra a figura 4.4.

Após esses esclarecimentos, dá-se início à elaboração do Orçamento.



Fonte: Elaborado pela autora

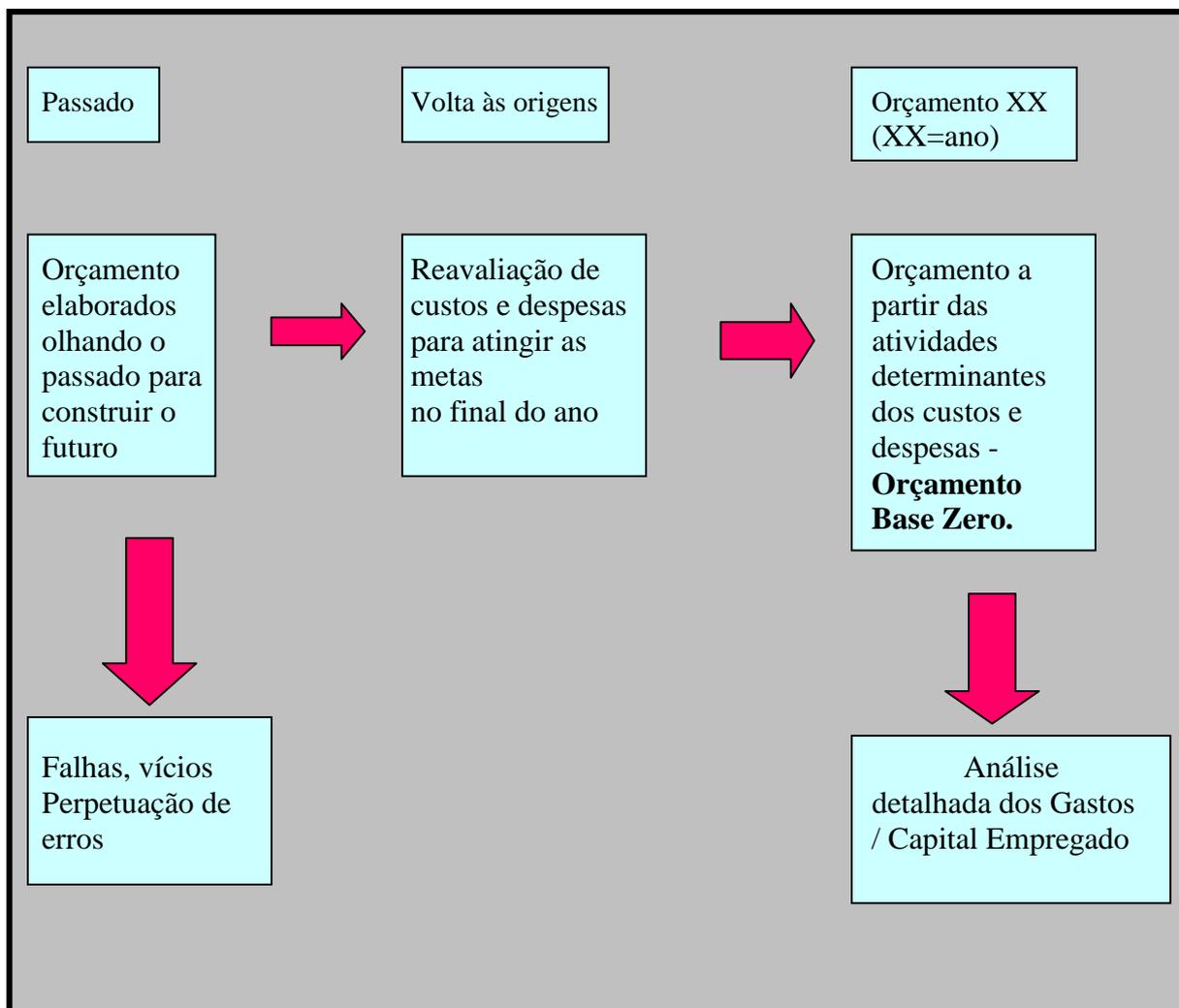
Figura 4.4 - Atribuição dos Gestores no OBZ

## 4.2 – Projeto “Volta às Origens”

O Projeto “Volta às Origens” engloba as Fases 1, 2 e 3 do processo orçamentário. Consiste em rever todos os orçamentos elaborados anteriormente, reavaliando os custos e despesas neles orçados, a fim de se atingir metas propostas para o ano. Através dessas reavaliações, é possível construir um orçamento a partir de atividades determinantes dos custos e despesas.

O Projeto “Volta às Origens”, como o próprio nome diz, tem como principal objetivo, determinar, através dos resultados dos exercícios anteriores, a real necessidade dos gastos para os próximos exercícios.

A figura 4.5 demonstra de que forma o projeto “Volta às Origens” é feito:



Fonte: Ambev,1998

Figura 4.5 - Projeto "Volta às Origens"

Os Gestores dos Pacotes devem, através da análise dos resultados dos exercícios findos e já encerrados contabilmente, prever os gastos do próximo exercício que está em fase de orçamentação, já prevendo as reduções determinadas pela Companhia.

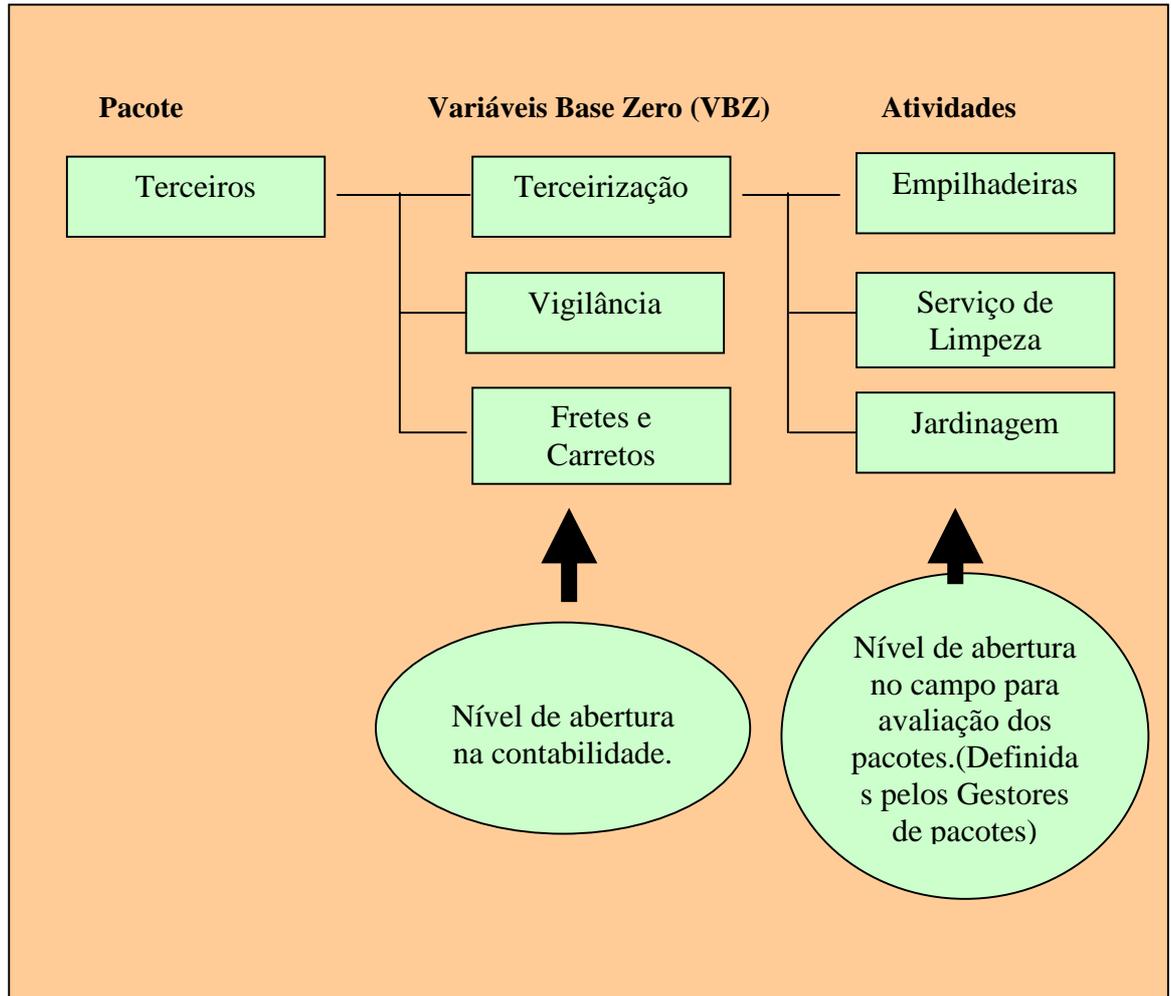
Essa análise de resultados é feita a partir dos Níveis Base Zero, subindo para as Variáveis Base Zero e assim montando os Pacotes. Todas essas análises são feitas com base em *atividades*, que são peculiaridades das Variáveis Base Zero, essas atividades

são definidas pelos Gestores dos Pacotes. As atividades são níveis de abertura no campo para avaliação de Pacotes.

Após a definição de todos os valores que compõem a base do orçamento e as atividades inerentes, parte-se para a montagem do orçamento, definindo todas as reduções dos gastos e as respectivas justificativas.

Como já é de conhecimento, são as atividades que compõem os Níveis Base Zero e em sua definição, os Gestores tem total de liberdade de criá-las, quantas forem necessárias para a definição do seu pacote. Como cada Nível Base Zero engloba vários tipos de atividades e os Gestores tem a opção de criar quantas atividades lhe sejam necessárias, o Plano de Contas da empresa pode sofrer várias modificações. Não é necessário que as atividades criadas ou obtidas na abertura dos Níveis Base Zero sejam compatíveis com o Plano de Contas existente na empresa mas, o Plano de Contas deve estar de acordo com as necessidades das atividades dos Níveis Base Zero. Não importa o ramo de atividade da empresa, nem o Plano de Contas que a mesma utiliza, o conceito do Orçamento Base Zero é o mesmo para todas, apenas a nomenclatura dos itens componentes do Orçamento é que poderão ser diferentes. Para melhor demonstrar as *atividades*, a figura 4.6 que mostra um exemplo de como elas compõem uma Variável Base Zero e por consequência, os Pacotes.

Terminado o trabalho de definição das atividades das Variáveis Base Zero e dos valores base do orçamento, devem ser elaboradas as Demonstrações Financeiras Projetadas, de forma a se saber, se o orçamento está bem dimensionado e de acordo com as expectativas da empresa. Estando o orçamento de acordo com as necessidades da empresa, inicia-se o processo de execução do mesmo, cabendo aos Gestores de Pacotes, o controle e implementação do planejamento.



Fonte: Ambev, 1998

Figura 4.6 - Composição de Pacotes e Variável Base Zero

O foco principal do orçamento base zero é o controle da verba com Despesa Fixa e mão de obra, ou seja, parte-se da premissa do que precisa ser feito e não o que seria bom ser feito. Desta forma o orçamento torna-se o mais próximo possível da realidade. Para se obter o máximo controle de seus gastos, os gestores precisam de relatórios detalhados de suas atividades.

Neste momento é de fundamental importância a qualidade da informação gerada pela contabilidade, onde são emitidos relatórios gerenciais mencionando as despesas por centro de custos .

### **4.3 – Problemas na Implantação do Orçamento Base Zero**

O fator que pode efetivamente impedir a implantação do orçamento base zero é a falta de apoio da direção - porque os administradores experimentam toda a sorte de temores e de problemas de implantação antes de perceberem os benefícios.

Existem quatro problemas comuns que podem ser previstos quando da primeira implantação do processo de orçamento base zero.

- os administradores ficam, quase sempre, apreensivos com qualquer processo que obrigue à tomada de decisão e que exija exame detalhado de suas funções, exame este que pode ser visto por todos;
- a administração e a comunicação do processo de orçamento base zero pode transformar-se em problemas críticos pelo fato de um maior número de administradores passar a envolver-se com o processo em quase todos os procedimentos de orçamento e de planejamento e de estes problemas serem agravados nas grandes organizações;
- geralmente não existem premissas formalizadas de política e de planejamento, e as que existem são, quase sempre, inadequada ou não são corretamente comunicadas aos administradores dos níveis mais baixos, que prepararão os pacotes de decisão; e
- tempo necessário no primeiro ano pode ser maior do que o tempo gasto no planejamento e no orçamento do ano anterior, elaborados por outros processos

O orçamento base zero é um processo decisório. Os administradores dos níveis mais altos tem que tomar decisões relativas aos níveis de faturamento e a outros

pressupostos do planejamento a serem admitidos por suas organizações durante todo o ciclo do orçamento base zero. Os administradores tem que:

- decidir quais as atividades e funções que servirão de base para o preparo de seus pacotes de decisão;
- identificar e avaliar alternativas e decidir quanto ao melhor método e quanto a vários níveis alternativos de esforço;
- decidir quanto a indicadores significativos de carga de trabalho e a medidas de eficácia, e depois avaliar seu desempenho com base naquelas medidas;
- decidir quanto à importância relativa de cada pacote; e
- preparar o orçamento decidindo quais são os pacotes que têm condições de financiar ou que não podem deixar de lado.

O requisito de decisão e de determinação de prioridades no orçamento base zero é visto como um processo extremamente perigoso e incômodo pelos administradores que dão grande prioridade à sobrevivência e que aprenderam a sobreviver com atuação discreta ou "com a casa arrumada".

O orçamento base zero tira a capa protetora ou a segurança desses administradores, identifica exatamente o que cada atividade está conseguindo e até que ponto está sendo bem executada e obriga a algumas decisões muito difíceis. Este medo de decidir e do exame rigoroso de todas as atividades parece mais comum e pronunciado nos administradores, cujas organizações são mal administradas.

Os problemas iniciais de administração e de comunicação são sentidos nas grandes organizações porque um maior número de administradores passa a envolver-se neste processo em comparação com o número de administradores envolvidos nos

processos de planejamento e orçamento anteriores. Algumas das novas pessoas envolvidas são técnicos e especialistas, como engenheiros, médicos, gerentes de controle de qualidade, que não só nunca trabalharam com processos orçamentários, como também sempre se preocuparam com os aspectos técnicos de cada atividade, com pouca ou nenhuma consideração pelo seu custo e pela sua eficácia de custo.

Além disso, há os problemas normais das grandes organizações com a eficácia das comunicações, com a auditoria e o controle do processo durante sua implantação e com as mudanças e revisões subsequentes, necessárias devido a alterações das premissas ou à melhora da má qualidade ou de maus resultados.

Estes problemas devem ser previstos e avaliados antes da implantação do orçamento base zero, e suas conseqüências influenciarão diretamente a maior ou menor implantação do orçamento base zero em cada organização no primeiro ano, e influenciarão os processos administrativos adotados no controle do processo e na revisão dos resultados.

Um dos benefícios do orçamento base zero é a identificação da falta de coordenação entre atividades e da falta de premissas de planejamento. Todavia, esta necessidade deve ser pela alta administração antes do preparo dos pacotes de decisão pelos administradores dos níveis mais baixos, a fim de se evitar a revisão dos pacotes afetados por essas premissas.

Os administradores responsáveis pela implantação do processo de orçamento base zero em cada organização precisam identificar as premissas necessárias e quaisquer estudos ou alternativas específicas que, na sua opinião, tenham que ser levadas em conta por vários administradores responsáveis por diversas atividades. Se isto não for feito, surgirão três problemas básicos:

- os administradores estabelecerão suas próprias premissas diferentes. Para corrigir este problema, é necessário descobrir as premissas que foram estabelecidas e compará-las com as premissas adequadas, para sabermos que pacotes de decisão precisam ser revistos;
- a coordenação entre atividades relacionadas ou de serviço, geralmente, será inadequada sem um mecanismo formal de determinação e revisão de premissas. Numa organização de prestação de serviços que faça a manutenção, forneça materiais, preste serviços públicos, etc.; para atividades de produção, a atividade de serviço precisa de informações específicas para determinar a quantidade e o custo do serviço a ser prestado. Um mecanismo formal para o estabelecimento e revisão de premissas é extremamente útil para assegurar esta coordenação, especialmente se as atividades de serviço e de produção não estiverem na mesma organização ou divisão;
- muitos administradores não pensarão em alternativas radicalmente diferentes da sua maneira de trabalhar atual, ou por terem uma visão limitada e não serem capazes de identificá-las, ou por temerem uma perda pessoal de posição ou de responsabilidade se for feita esta mudança radical. Por exemplo, um administrador de uma atividade de processamento de dados de uma organização poderia não pensar na centralização ou na consolidação de seu trabalho com o de outras unidades de processamento de dados, ou por não saber da existência destas unidades ou por temer a absorção da sua unidade por uma unidade maior, o que poderia fazer com que ele perdesse seu status administrativo. Alternativas como esta podem ser identificadas para a direção, quando se virem pacotes de decisão a partir das várias unidades de processamento de dados em que a centralização não tenha sido levada em conta. A direção pode exigir, então, que

as unidades estudem a possibilidade de centralização ou consolidação, mas se esta alternativa puder ser identificada antes do preparo dos pacotes de decisão, os administradores responsáveis pelo processamento de dados poderão ser instruídos, naquele momento, no sentido de pensarem nessa alternativa e de diminuir o ciclo de revisão.

As necessidades de tempo do planejamento e do orçamento, no primeiro ano, podem ultrapassar as do ano anterior devido aos problemas gerais mencionados acima, bem como ao fato de os administradores passarem boa parte do tempo avaliando e estabelecendo prioridades para as atividades atuais e para as novas, enquanto que, nos anos anteriores, só se concentravam nas novas atividades.

Depois dos problemas do primeiro ano de implantação do orçamento base zero, há uma curva de aprendizado muito inclinada, que vai se achatando no segundo ano e nos anos seguintes porque:

- os problemas de administração e de comunicação ficam muito reduzidos com a experiência;
- os administradores se acostumaram a analisar suas atividades e tendem a fazer isso continuamente, não apenas durante o ciclo orçamentário; e
- as diretrizes e as premissas da direção ficam muito melhores com a análise contínua de todas as atividades, e o número de revisões necessárias nos pacotes de decisão e nas priorizações fica, portanto, muito reduzido.

Em muitas organizações, o processo de planejamento e de orçamento é conduzido pelo pessoal da área de finanças ou fiscal, com a participação apenas dos administradores operacionais dos níveis mais altos nas decisões e na elaboração do

orçamento. O orçamento base zero exige a participação de administradores de todos os níveis de cada organização. O processo foi esquematizado desta maneira porque esses administradores dos níveis operacionais mais baixos são os que realmente gastam o dinheiro para a prestação dos serviços, são os especialistas em suas atividades e porque queremos que eles se familiarizem com os processos de planejamento e de orçamento e que sejam responsáveis pela avaliação de sua própria eficácia de custo.

Além disso, a direção deve ser beneficiada por suas recomendações e análises. Portanto, os principais benefícios do orçamento base zero resultam do aproveitamento das idéias e dos talentos dos administradores em cada organização.

Os benefícios que podem ser auferidos por cada organização com o orçamento base zero podem ser divididos em três categorias gerais:

- melhores planos e orçamentos;
- benefícios posteriores (obtidos durante o ano operacional); e
- desenvolvimento da equipe administrativa.

Em quase todas as organizações, os benefícios identificados podem ser logo conseguidos e os problemas podem ser efetivamente minimizados para que, mesmo no primeiro ano, o processo decisório, às vezes penoso, prove cabalmente que os esforço vale a pena.

Entretanto, este primeiro ano, às vezes penoso, é seguido por um processo de orçamento base zero que permite uma identificação e uma análise muito melhor das atividades e alternativas com menos tempo e esforço porque os administradores conhecem o processo e começaram a orientar seu pensamento para onde a análise de alternativas, custos e prioridades é prática padronizada.

Não se pode esperar que essa metodologia de orçamento resolva todos os problemas da administração - o que só pode ser feito pela própria administração. Mas, o que o OBZ pode fazer é servir de instrumento de identificação e avaliação eficiente das atividades e dos problemas a elas relacionados, para que a administração possa tomar decisões, tomar medidas para resolver estes problemas, alocar e utilizar efetivamente os recursos da organização, conforme será mostrado no próximo capítulo.

## **5 - A APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO**

Toda organização tem que projetar os procedimentos que seguirá para implantar o orçamento base zero. Este trabalho tem que abarcar os seguintes questionamentos:

- onde deve ser implantado o orçamento base zero - em toda a organização ou em bases provisórias, em um ou vários departamentos?
- em que níveis organizacionais os pacotes de decisão devem ser preparados?
- 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?
- como o processo deve ser administrado e comunicado?
- que exigências de tempo ou que calendário de eventos são necessários para a implantação do processo?

Estas perguntas precisam ser respondidas antes de se iniciar o processo. Contudo, a maioria das organizações verificará que tem alguma flexibilidade durante o processo para alterar os níveis em que os pacotes são preparados, os procedimentos de revisão e de priorização, as premissas de planejamento e as exigências de tempo.

É muito mais difícil, se não impossível, dar início ao orçamento base zero numa organização se esta decisão for tomada tardiamente no processo orçamentário, quando não houver tempo para implantar efetivamente o processo ou para rever os formulários originais depois de os administradores já os terem completado.

Quaisquer mudanças durante o processo orçamentário, especialmente nas grandes organizações são indesejáveis, devem ser e podem ser evitadas, projetando-se

efetivamente os procedimentos de implantação e prevendo-se os problemas que surgirão.

Após o conhecimento de todas as premissas e variáveis necessários para o entendimento do sistema OBZ, todos os gastos dos pacotes deverão ser baseados em atividades peculiares a ele. O principal objetivo do OBZ, além de orçar os gastos para o próximo exercício, é o de agregar valor ao resultado da empresa, através da redução do seu nível de despesas (gastos), sendo esse objetivo, também, de responsabilidade dos Gestores dos Pacotes.

As variáveis base zero normalmente estão relacionadas a uma conta ou um grupo de contas contábeis, conforme demonstrado na figura 5.1.

<b>P A C O T E</b>	<b>VARIÁVEL BASE ZERO / CONTA CONTÁBIL</b>
<b>RECURSOS HUMANOS</b>	Ordenados Mão de Obra Direta Ordenados, Ajuda de Custo Comissões / Prêmio Indenizações e Aviso Prévio Estagiários
<b>TERCEIROS</b>	Frete e Carretos Terceirização Vigilância
<b>CUSTOS FINANCEIROS</b>	Prêmio de Seguro Auditoria Externa Despesas com Tarifas Bancárias e CPMF Despesas com Importações Despesas com Exportações
<b>INFORMÁTICA</b>	Processamento de Dados / Serv. Terceiros Manutenção Aluguéis de Software Aluguéis de Linhas Comunicação
<b>JURÍDICO</b>	Honorários Advocatícios Despesas com Publicação Despesas Judiciais
<b>PROVISÕES CONTIGENCIAIS TRAB.</b>	Causas Trabalhistas (Curto Prazo) Causas Trabalhistas (Longo Prazo)
<b>PROVISÕES OUTRAS CONTINGENCIAS</b>	Esfera Federal Esfera Estadual Esfera Municipal Administrativas
<b>IMOBILIZADO</b>	Imóveis, Veículos Máquinas Operatrizes Móveis e Utensílios Equipamentos

Fonte: Ambev, 1998

Figura 5.1 - Pacote de Decisão e Contas Contábeis

Com a definição de pacotes e variáveis base zero, parte-se para a definição dos parâmetros a serem utilizados para os cálculos que servirão de base para o orçamento. A maior dificuldade em orçar as despesas é como mensurar as futuras despesas.

Os parâmetros utilizados pelos gestores para orçar os pacotes geralmente são:

- **JURÍDICO**

- Número de contratos de assistência permanente - cível (média do período);
- Número de contratos de assistência permanente - trabalhista (média do período);
- Processos abertos no período;
- Possibilidade média de ganho nos processos em andamento;
- Número de reclamações trabalhistas no período referente insalubridade, equiparações salariais, horas extras, entre outros; e
- Número de reclamações referente danos morais no período (curto prazo).

- **INFORMÁTICA**

- Número de técnicos de processamento de dados;
- Números de contratos de manutenção (software e hardware);
- Número de usuários da rede; e
- Número de micros alugados.

- **UTILIDADES**

- Quantidade e duração das ligações locais (DDD) (média mensal);
- Quantidade de celulares e pagers (bip) (média do período);
- Total dos gastos com Cartões (American Express e outros); e
- Números de eventos internos e externos no período.

- **RECURSOS HUMANOS**

- Número de funcionários necessários;
- Distância média percorrida por viagem pelos ônibus de transporte para funcionários;
- Custo cobrado por refeição principal;
- Número de treinamentos, palestras, entre outros no período;
- Custo cobrado por desjejum;
- Número de estagiários (média do período); e
- Número de demissões (média do período);

O aspecto "recursos humanos" é o assunto mais comum dos pacotes de decisão porque envolve dinheiro a ser gasto e gera despesas com salários e encargos. A determinação de números de pessoas necessárias pode ser assunto de uma atividade em que:

- os custos estejam predominantemente relacionados com o pessoal;
- pessoal execute diversas tarefas ou funções e se possa identificar um nível de esforço do pessoal, ou seja, diversos funcionários executando várias tarefas com um único objetivo ou benefício específico); e
- as funções desempenhadas por indivíduos específicos poderiam ser consolidadas ou eliminadas.

Ao se calcular os gastos provenientes de pessoal deve-se levar em conta todos os gastos absolutamente necessários, incluindo-se valores não somente obrigatórios, como os encargos sociais, como também os benefícios que a empresa oferece, como por exemplo a participação nos resultados da empresa, conhecida em algumas indústrias

como bônus. O anexo A demonstra que partindo-se do salário nominal, qual será o gasto da empresa com seus funcionários.

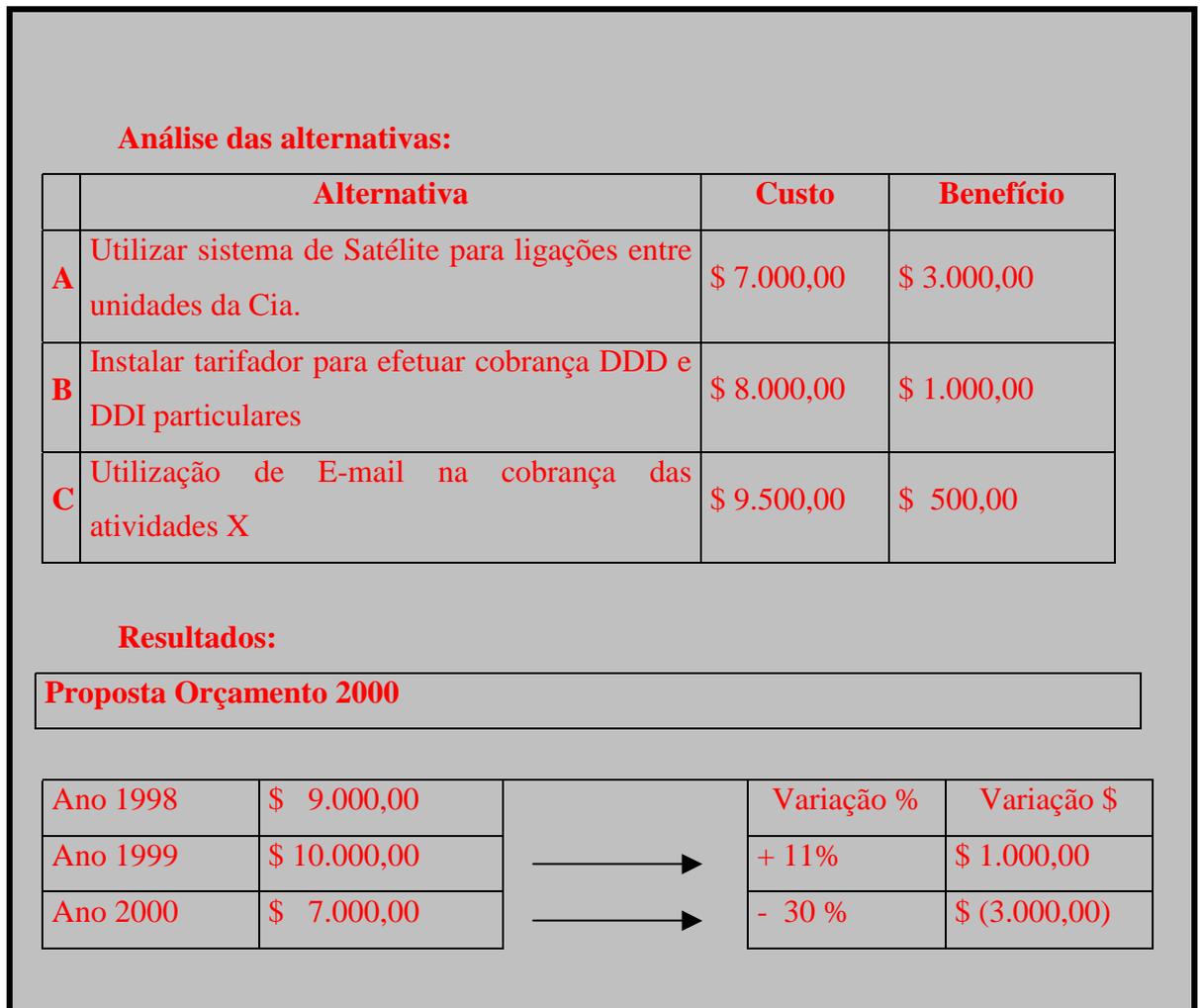
Os exemplos que serão demonstrados neste capítulo, apesar de exemplos hipotéticos, demonstra os reais impactos de suas realizações no resultado das empresas e consiste basicamente, na definição das atividades para compor as Variáveis Base Zero, a execução do projeto “Volta às Origens” e as justificativas das possíveis reduções nos pacotes que estarão sendo exemplificados.

### **Exemplo 1 :**

O gestor do Pacote de Utilidades, está executando o orçamento da Variável Base Zero – Telefone / Fax / Telex para o ano de 2000. Para isso, o Gestor já fez o Projeto Volta às Origens dessa variável, ou seja, já fez o levantamento desse gasto nos anos de 1.998 e 1.999, sendo de R\$ 9.000,00 e R\$ 10.000,00, respectivamente. Todas as Variáveis Base Zero devem sofrer uma redução, desde que suas atividades não sejam prejudicadas (o 1º ano serve como parâmetro, a redução desejada para a VBZ deve ser aplicada sobre o 2º ano).

O Gestor, de posse dessas informações, passa para o estudo das alternativas que possam gerar a redução desejada na Variável Base Zero. (Obs: nenhuma alternativa pode gerar um gasto adicional para a sua implantação, o Gestor deve procurar sempre oportunidades de redução dos gastos), conforme demonstrado na figura 5.2.

Com base na análise de alternativas, a opção A foi a escolhida, pois é a que geraria um melhor resultado para a empresa, reduzindo o nível de gasto em 30%, ou seja, através do valor encontrado de R\$ 10.000,00 em 1999, no orçamento do próximo exercício, esse gasto seria de R\$ 7.000,00.



Fonte: Elaborado pela autora

Figura 5.2 - Estudo de oportunidades para redução de gastos

### **Exemplo 2 :**

O gestor do Pacote de Recursos Humanos, está executando o orçamento da Variável Base Zero – Salários e Encargos para o ano de 2000. Para isso, o Gestor já fez o Projeto Volta às Origens dessa variável, ou seja, já fez o levantamento desse gasto nos anos de 1.998 e 1.999, sendo de R\$ 250.000,00 e R\$ 300.000,00, respectivamente. Os valores levantados nos anos anteriores, compreendem salários, encargos, horas extras e ajudas de custo, sendo, conforme a análise do Gestor, a maior oportunidade de ganho

seriam nas horas extras. Todas as Variáveis Base Zero devem sofrer uma redução, desde que suas atividades não sejam prejudicadas (o 1º ano serve como parâmetro, a redução desejada para a VBZ deve ser aplicada sobre o 2º ano).

O Gestor, de posse dessas informações, passa para o estudo das alternativas que possam gerar a redução desejada na Variável Base Zero conforme demonstrado na figura 5.3. (Obs: nenhuma alternativa pode gerar um gasto adicional para a sua implantação, o Gestor deve procurar sempre oportunidades de redução dos gastos).

**Análise das alternativas:**

	<b>Alternativa</b>	<b>Custo</b>	<b>Benefício</b>
<b>A</b>	Redução do quadro de funcionários em 20 %, mantendo o mesmo nível de produtividade.	\$ 260.000,00	\$ 40.000,00
<b>B</b>	Manter o quadro de funcionários e, em épocas de pico de produção, contratar mão de obra temporária.	\$ 248.000,00	\$ 52.000,00
<b>C</b>	Implantar Banco de Horas, evitando pagamento de horas extras.	\$ 210.000,00	\$ 90.000,00

**Resultados:**

**Proposta Orçamento 2000**

Ano 1998	\$ 250.000,00	→	Variação %	Variação \$
Ano 1999	\$ 300.000,00		+ 20%	\$ 50.000,00
Ano 2000	\$ 210.000,00		- 30 %	\$ (90.000,00)

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 5.3 - Estudo de oportunidades para redução de gastos

Com base na análise de alternativas, a opção C foi a escolhida, pois é a que geraria um melhor resultado para a empresa, reduzindo o nível de gasto em 30%, ou seja, através do valor encontrado de R\$ 300.000,00 em 1998, no orçamento do próximo exercício, esse gasto seria de R\$ 210.000,00.

Deste modo, parte-se do pressuposto de que quase todos os gastos de uma empresa, podem ser reduzidos sem que haja um comprometimento da qualidade de seu produto. Em um processo de fabricação, por exemplo, existem alternativas de se reduzir o gasto com matéria-prima ou material indireto, escolhendo-se fornecedores alternativos. Assim sempre haverá pequenos ganhos.

Outro fator eficiente de reduzir o custo de fabricação é controlar o consumo de energia elétrica para que seja possível negociar a redução da demanda contratada com a concessionária. Porém diversas empresas não possuem mecanismos apropriados para mensurar esse consumo e reduzir a demanda. Com isso, as concessionárias começaram a analisar projetos de redução e otimização do consumo nas grandes empresas, bancando os investimentos, que devem ser pagos num prazo de três a cinco anos, com a economia obtida.

Através de informação pessoal, relata-se abaixo quais os critérios concedidos pela concessionária e quais os métodos que podem ser adotados para se conseguir uma redução significativa no consumo de energia.

A concessionária recebe da empresa uma proposta de demanda conforme a necessidade de consumo. Com isso, a empresa pagará somente o valor consumido, não podendo ultrapassar o limite estipulado no contrato. Porém se houver ultrapassagem do consumo de energia, a multa aplicada é tão alta que em às vezes chega a ser equivalente a metade do valor da conta daquele mês.

Existe empresas que são contratadas para identificar as oportunidades de otimização, além de cuidar também do lado financeiro da operação, identificando agentes que ofereçam juros e prazos adequados.

Com o intuito de redução dos custos, grandes empresas estão investindo na automação dos processos, modernizando a parte mais crítica da fábrica, substituindo equipamentos por máquinas mais atualizadas que permitam controlar mais facilmente a demanda de energia, inclusive alterando-se o lay-out da fábrica se necessário.

Para monitorar o consumo essas empresas estão adotando um sistema de banco de capacitadores que são espalhados pela fábrica, que gerenciam os equipamentos, evitando picos de utilização que ultrapassem a demanda contratada e o pagamento de multas às concessionárias.

Se o consumo chega ao limite estipulado, um alerta indica ao operador a possibilidade de desligar alguns equipamentos sem, no entanto, comprometer a produção. Normalmente as empresas tem uma lista de equipamentos críticos que podem ser desativados nos momentos de pico, como refrigeração e tratamento de águas, entre outros elementos.

Esse sistema de supervisão é composto de controladores lógicos programáveis que são instalados nos equipamentos e acionados pelo sistema para ligá-los e desligá-los. Com esse procedimento a empresa conseguiu reduzir em 40% o número de horas de utilização dos equipamentos, o que fez com que o custo caísse consideravelmente.

As tarifas cobradas pelas concessionárias variam de acordo com a demanda geral, ou seja, os horários compreendidos entre às dezessete horas e vinte horas é considerado horário de ponta, onde o consumo de energia é muito elevada. Nesse intervalo de tempo a tarifa é muito mais cara. Dessa forma, as empresas redistribuem o consumo de energia durante o horário fora da ponta. O anexo B abaixo mostra demanda

da empresa durante esses horários e o controle permanente para se reduzir o consumo de energia.

Um caso prático e de sucesso na implantação do orçamento base zero é o que aconteceu com uma indústria nacionalmente conhecida na fabricação de bebidas. Em 1999, a Companhia de Cervejaria Brahma atingiu uma redução de custos fixos de cento e cinquenta e dois milhões de reais, e este ano após a associação à Antarctica, na AmBev, deve chegar a duzentos milhões de reais.

Ao fazer com que os funcionários dos mais diversos níveis hierárquicos participassem do processo orçamentário, a empresa encontrou um jeito particular de desenvolver suas atividades. Segundo Olavo Alff, Gerente da fábrica da Filial Jacaré, *"o segredo não é sair por aí cortando despesas, mas como encontrar novas formas de fazer melhor, mais rápido e mais barato"*.

Em pouco mais de um ano, a Brahma recebeu milhares de sugestões de redução de custos. Algumas delas se transformaram em melhores práticas, reproduzidas em toda a organização. Ao longo de alguns meses, todas as despesas fixas da empresa foram rastreadas e divididas em dezesseis pacotes que incluem itens como transporte, gente, aluguéis e serviços de terceiros e a partir daí o poder e as responsabilidades passaram a ser compartilhados.

Cada um dos pacotes foi entregue a um diretor, cuja tarefa era aprender tudo o que fosse possível a respeito do assunto. Dessa forma, surgiram especialistas em material de escritório, viagens, transportes, aluguéis, entre outros. Cada um dos itens foi entregue aos funcionários das unidades e com isso os responsáveis pela economia em 1999 foram os próprios funcionários da Brahma. No entanto, a responsabilidade final pelo sucesso ou fracasso do programa cabe ao principal executivo da empresa, Magim Rodrigues pois, segundo ele, se não houver seu comprometimento o resultado não será

satisfatório. Esse comprometimento faz com que Magim viaje por todas as unidades da Brahma para checar o andamento dos trabalhos, conhecer os donos das melhores idéias e trocar experiências com eles.

A figura 5.4 mostra alguns dos resultados obtidos com a prática do OBZ na Companhia de Cervejaria Brahma.

A UNIDADE	O PROBLEMA	A SOLUÇÃO	A ECONOMIA ANUAL (R\$)
Fábrica de Jacareí (interior de SP)	O cafezinho dos funcionários. A conta mensal era de R\$ 3.800,00	A compra, antes terceirizada, passou a ser feita diretamente do fornecedor de café.	<b>28.000</b>
Centro de Distribuição em Recife, Pernambuco	Elaboração das Notas Fiscais	Desenvolvimento de um novo fornecedor e redução do tamanho dos formulários	<b>57.330</b>
Fábrica de Jacareí	Preço da peça de máquina rotuladora	Pesquisa e desenvolvimento de um novo fornecedor	<b>150.000</b>
Fábrica de Campo Grande, Rio de Janeiro	Despesa com transporte de 299 funcionários da unidade	Um programa desenvolvido para traçar as melhores rotas para a entrega de cerveja foi aplicado ao transporte do pessoal	<b>47.300</b>
Centro de Distribuição no Rio de Janeiro	Existência de 15 postos de vigilância na unidade	Redução para 7 postos	<b>122.000</b>

Fonte: AmBev, 2000

Figura 5.4 - Demonstrativo da redução de gastos com a implantação do OBZ

Com a aplicação da metodologia do orçamento base zero, relata-se abaixo como a Brahma Filial Jacareí conseguiu reduzir a despesa com café consumido pelos funcionários e como a Filial do Rio de Janeiro conseguiu reduzir expressivamente os postos de vigilância da unidade.

A empresa de alimentação responsável pelo abastecimento das máquinas de café, usava como método de cobrança de seus serviços o número de vezes que reabastecia o refil de cada componente: chocolate, açúcar e café. A cobrança era feita pela capacidade máxima de bebidas da máquina, porém, quando isso acontecia os refis não estavam vazios, ou seja, a empresa cobrava um consumo ainda não realizado.

Isso fez com que a Brahma se encarregasse de comprar os produtos diretamente do fabricante e no contrato com a empresa de alimentação ficou estabelecido que o serviço de abastecimento das máquinas já estaria incluso na fatura mensal, ou seja, não houve alteração do valor do serviço contratado. A partir daí a despesa com café passou a expressar o valor realmente consumido.

Na Filial do Rio de Janeiro os quinze postos de vigilância existentes dentro da fábrica, foram reduzidos para apenas sete postos em virtude da instalação de câmeras com giro de 360°, com capacidade de aumentar a imagem e com duas centrais de monitoramento 24 horas.

A vigilância de ronda noturna foi substituída por quatro câmeras que foram instaladas nos cantos da fábrica juntamente com sensores eletrônicos capazes de detectar qualquer invasão. Isso fez com que a Brahma reduzisse não somente o número de postos de vigilância como também os gastos com a segurança patrimonial.

Na explanação desse capítulo, procurou-se mostrar as considerações a serem tomadas na preparação dos pacotes de decisão em cada organização, e mostrar que a preparação desses pacotes devem ajudar todo administrador a ter algumas idéias sobre a análise e o preparo de suas próprias atividades. Com isso conclui-se que o OBZ oferece à administração um instrumento de trabalho para satisfazer as necessidades e exigências do ambiente organizacional.

No próximo capítulo será abordado o processo de controle orçamentário e visa mostrar como o OBZ afeta todo o processo administrativo e identifica os impactos sobre o esforço contínuo da administração em melhorar as operações e a lucratividade.

## **6 - CONTROLE ORÇAMENTÁRIO**

O processo de controle do orçamento se faz necessário para coordenar o sistema de planejamento financeiro, pois compreende um conjunto de projeções das operações da empresa que resulta em diversos demonstrativos projetados.

Segundo Gitman (1997), as demonstrações projetadas fornecem base suficiente para analisar antecipadamente o nível de lucratividade e desempenho geral da empresa. É possível analisar as origens e aplicações de recursos, e outros aspectos como índices de liquidez, endividamento e lucratividade.

Após a análise desses demonstrativos é possível tomar decisões que provoquem aumento dos preços ou nos custos. Entretanto, o aumento nos preços dos produtos pode desencadear queda da demanda ou perda de mercado para os concorrentes, então a solução mais viável para melhorar o desempenho da empresa é a redução dos custos.

Com a demonstração financeira projetada é possível instituir mudanças na política de crédito da empresa para não comprometer suas finanças e o Orçamento Base Zero torna-se uma ferramenta de essencial valor, pois é assegurado que cada despesa orçada ainda será necessária no ano seguinte.

Zdanowicz (1998), define controle orçamentário como sendo:

- *é a técnica, que procura acompanhar, avaliar e analisar o planejamento financeiro em suas várias etapas, verificando as defasagens entre os valores orçados e realizados, para sugerir as medidas saneadoras que deverão ser implementadas na próxima proposta orçamentária da empresa;*
- *é o instrumento indispensável para que o comitê de planejamento financeiro e orçamento possa comparar os valores realizados com os orçados e, em tempo hábil,*

*determinar as medidas preventivas e corretivas que deverão ser implantadas na empresa;*

*- é a ferramenta que servirá de retroalimentação ao sistema de planejamento financeiro e orçamento da empresa;*

*- é o processo pelo qual o comitê de planejamento financeiro e orçamento saberá se os objetivos e metas propostos estarão sendo cumpridos ou não.*

Mesmo adotando-se a metodologia do orçamento base zero, qualquer empresa está sujeita à variações ou imprevistos em seu processo de fabricação e administrativo. Sendo assim, essas variáveis afetam diretamente o resultado da empresa ocasionando uma defasagem entre valores orçados e reais.

Para que as soluções a serem tomadas sejam eficazes, é preciso saber as razões das devidas variações para que os gestores possam atuar de forma efetiva sobre suas origens. Basicamente, existe vários fatores que influenciam o resultado realizado e o planejado, dentre eles:

- alterações de preços dos produtos em virtude de variação cambial ou inflação;
- aquisição de recursos a preços divergentes dos padrões;
- variação do volume de venda ou de produção diferentes do previsto;

Para que os gestores possam fazer uma avaliação de desempenho faz-se necessário que todos os fatores que influenciaram o desempenho sejam evidenciados e analisados todos os impactos dessas variações.

O sistema de controle orçamentário, portanto, não passa de um conjunto ou sistema de relatórios, regulares ou especiais, em que é apontado ou registrado o desempenho efetivo de atividades. Esses relatórios são preparados sobre todos os

aspectos contidos no orçamento: receitas, despesas, compras, quantidades vendidas, entrada e saída de numerário, entre outros.

Segundo Sanvicente & Santos(2000), as diferenças entre o orçado e o realizado sempre existirão, mas é necessário um aprofundamento de análise das causas de uma variação se elas forem significativas.

É necessário avaliar as variações para que se possa dizer se uma dada variação é importante e, em caso afirmativo, identificar suas causas. Caso as causas sejam controláveis em dado setor da empresa, os gestores tomarão as providências cabíveis para que a variação, se desfavorável, não se repita novamente, ou, se favorável propicie o reaproveitamento da eficiência nela refletida ou então leve a um ajuste de padrões operacionais.

Considera-se importante uma variação que caia fora de um intervalo predeterminado e se constitua em uma exceção. Porém é preciso levar em conta três aspectos:

- a magnitude absoluta da variação, em termos monetários;
- a magnitude da variação, relativamente ao valor total do item;
- padrão de comportamento das variações relativas ao tempo.

As principais variações que ocorrem em determinados períodos são basicamente:

- **Variação de preço:** são os desvios que ocorrem em virtude da obtenção de preços diferentes do orçado. Por exemplo: ocorrência em virtude da variação cambial (no caso da empresa comprar Matéria Prima importada e não conseguir repassar esses custos ao preço do produto, pois é o consumidor final que acaba ditando os preços).

- **Variação de volume:** são os desvios ocorridos em função da divergência do volume de produção em relação ao orçado. Isso pode acontecer por vários motivos: parada de máquina (sem previsão) e problemas técnicos com matéria-prima.
- **Variação de eficiência:** são os desvios que ocorrem entre os níveis de eficiência planejado e alcançado.

De modo geral, no ano operacional, os orçamentos tem, muitas vezes, que ser revistos para satisfazer necessidades e para resolver problemas imprevistos que possam exigir aumentos ou diminuições orçamentárias em operações isoladas ou em toda a organização. Se os níveis de dotação permissíveis diminuïrem, teremos que eliminar ou reduzir o nível de esforço naquelas atividades que forem menos importantes para a organização. Se os níveis de dotação permissíveis aumentarem, elevaremos o nível de esforço nas atividades mais importantes para a organização ou acrescentaremos mais atividades.

Os pacotes de decisão e as priorizações que levaram ao preparo do orçamento aprovado podem ser usados como uma base de dados perfeita para se fazer essas mudanças. Podem-se dar os seguintes passos básicos para rever rapidamente os orçamentos preparados pelo processo de orçamento base zero.

- se o nível de dotações do orçamento tiver que ser reduzido, devem-se eliminar os pacotes de decisão que tenham recebido dotação pela ordem crescente de prioridade até se atingir o nível desejado de dotação;
- se houver dotações adicionais, devem-se acrescentar os pacotes de decisão que ainda não receberam dotação, pela ordem decrescente de prioridade até se esgotarem as dotações adicionais.

A nível contábil, algumas empresas adotam o método de mencionar anexo ao balancete, uma posição das despesas em relação ao orçamento, divididos por departamentos, ou seja, após o fechamento de cada balancete, os gestores de cada área recebem um demonstrativo de gastos que estão sendo efetuados pela área de sua responsabilidade, no mês e acumulado do exercício.

Com isso, cada gestor deve verificar os desvios ocorridos no mês, por tipo de despesa. Assim, com a apresentação do resultado final daquele mês, todas as variações significativas devem ser justificadas diretamente à Diretoria da empresa através de relatório. O exemplo demonstrado no figura 6.1, sugere o modo como apresentar a relação de despesas:

<b>POSIÇÃO DE DESPESA EM RELAÇÃO AO ORÇAMENTO POR DEPARTAMENTO</b>						
<b>Valor em R\$ mês de Julho/2000</b>			<b>Departamento ----- Produção</b>			
<b>Conta -Descrição</b>	<b>-----Movimento do mês-----</b>			<b>Acumulado até o período</b>		
	<b>Real</b>	<b>Orçado</b>	<b>Desvio</b>	<b>Real</b>	<b>Orçado</b>	<b>Desvio</b>
Ordenados	132	140	8	528	480	-48
Indenizações	52	12	-40	85	53	-32
Encargos	75	52	-23	300	301	1
Depreciação	230	250	20	920	880	-40
Manutenção	150	120	-30	480	600	120
Fretes e Carretos	75	50	-25	120	80	-40
Juros Passivos	50	0	-50	80	60	-20
Livros e Jornais	12	15	3	20	20	0
Telefone	42	37	-5	170	157	-13
Aluguel de Imóveis	30	32	2	120	128	8
Uniformes	10	5	-5	10	5	-5
Disp. Viagem	15	17	2	40	32	-8
<b>Total das Despesas</b>	<b>873</b>	<b>730</b>	<b>-143</b>	<b>2873</b>	<b>2796</b>	<b>-77</b>

Fonte: Elaborado pela autora

Figura 6.1 - Demonstrativo dos desvios entre valor orçado e o valor realizado

Com esse modelo de controle orçamentário é possível visualizar detalhadamente os gastos por departamento e os gestores terão dados suficientes para:

- preparar novos pacotes de decisão para satisfazer as necessidades ou para resolver os problemas imprevistos no processo orçamentário;
- rever os pacotes de decisão se as necessidades reais da organização diferirem significativamente das premissas de planejamento adotadas para o preparo dos pacotes; e
- modificar as prioridades para contabilizá-las com quaisquer mudanças de prioridades, inclusive nos pacotes de decisão novos e revistos.

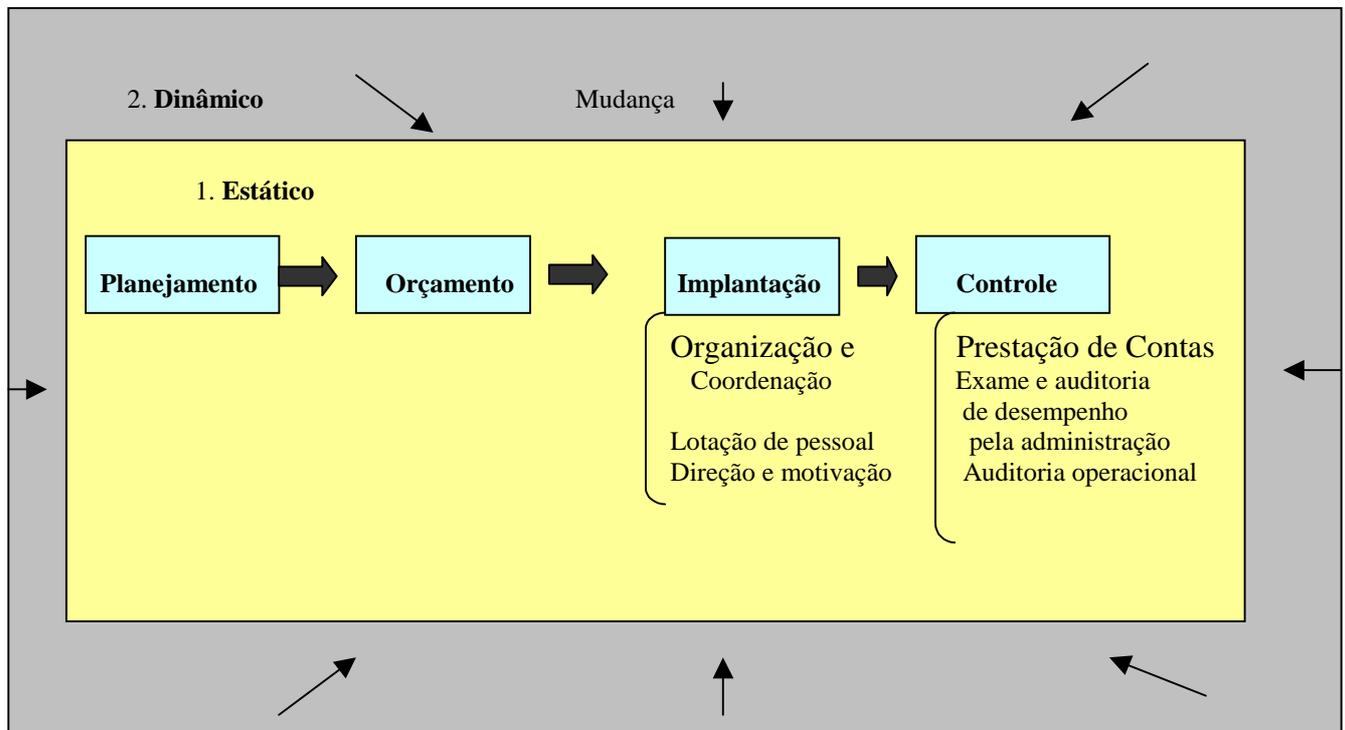
Uma vez atualizada a análise do orçamento base zero é possível eliminar os pacotes de decisão que tenham recebido dotações por ordem crescente de prioridade até atingir o nível de dotação desejado ou acrescentar os pacotes de decisão que não tenham recebido dotação por ordem decrescente de prioridade até se esgotarem as dotações adicionais.

O orçamento base zero afeta todos os aspectos do processo administrativo, dando aos administradores mais um instrumento de trabalho para eles administrarem suas empresas de modo mais eficaz.

Os quatro componentes básicos deste processo (planejamento, orçamento, implantação e controle) são uma série integrada de eventos, tal como ilustrado no quadro 6.2. A administração pode ter a sorte de trabalhar num ambiente relativamente estático, onde as premissas básicas e as diretrizes do planejamento permaneçam constantes durante o processo de planejamento e de orçamento e se revelem razoavelmente exatos quando comparados com a situação concreta, ocorrida durante o ano operacional.

Com algumas flutuações no ambiente operacional externo e interno, os administradores logo podem ajustar suas operações de acordo com estas flutuações e controlar quaisquer modificações programadas com variações permissíveis do orçamento. Todavia, mudanças no ambiente externo além de certos limites aceitáveis ou administráveis, ou problemas operacionais internos ate certo ponto graves ou, ainda, mudanças de pessoal obrigam a administração a reagir num ambiente dinâmico que pode mudar constantemente conforme demonstra a figura 6.2.

Neste caso, administração pode ser forçada a rever inteiramente seus planos e orçamentos, a implantar grandes mudanças nas atividades corrente ou a estabelecer novos programas e operações, revendo seus controles para fazer frente à nova situação e aos novos critérios de trabalho.



Fonte: Pyhrr, 1981

Figura 6.2 - O processo administrativo

O orçamento base zero permite um plano operacional e um orçamento detalhado para um conjunto especificado de circunstâncias e um resultado desejado. Se o ambiente estiver de acordo com as previsões ou com as premissas estabelecidas durante o processo de planejamento e de orçamento, a análise detalhada de todas as atividades servirá de guia para a administração na implantação do plano e do orçamento especificado. O orçamento base zero tem um impacto sobre todos os elementos da implantação.

O processo requer a avaliação, pela administração, de sua estrutura organizacional e a identificação as inter-relações entre as atividades e as unidades organizacionais, identificando facilmente os custos gerais e os problemas operacionais associados a estruturas organizacionais excessivamente amplas ou com muitos níveis hierárquicos.

A avaliação dos custos e dos benefícios destas despesas gerais administrativas em comparação com outras atividades, muitas vezes leva a uma equalização ou a um acerto da estrutura organizacional para reduzir custos e/ou aumentar a eficácia. A definição das relações entre as operações industriais e suas atividades de serviço e apoio é essencial para assegurar que as operações industriais se realizem corretamente, especialmente se o volume variar ou se as mesmas instalações produzirem uma variedade de produtos (quer estas flutuações sejam planejadas, que não).

As necessidades de pessoal da organização e os orçamentos de pessoas para as atividades que usam o orçamento base zero são determinadas pela soma do total de pessoal dos pacotes de decisão aprovados. Além de estabelecer o número de empregados para cada atividade, os pacotes geralmente identificam os tipos de pessoas e os deveres gerais ou as atividades envolvidas. Estas informações podem ajudar os departamentos de pessoal a determinar as necessidades de contratação, a estabelecer um

“inventário de mão-de-obra” dos tipos de empregados da organização e a fazer descrições de trabalho.

A administração pode determinar muitos de seus problemas de lotação de pessoal durante o processo decisório, enquanto prioriza os pacotes. Os pacotes das operações atuais (e do pessoal atual) priorizados abaixo do nível de dotação previsto indicam que este pessoal precisa ser transferido ou demitido. Os pacotes de novas atividades muito prioritárias indicam necessidades de contratação ou vagas que podem ser preenchidas internamente. No fim do planejamento e da elaboração do orçamento, a direção pode ter uma noção completa das faltas de mão-de-obra e dos excessos em todas a organização e pode determinar suas políticas para equilibrar as necessidades de pessoal e sua disponibilidade.

O objetivo desse capítulo foi mostrar que qualquer tipo de orçamento que for adotado pela organização não dará um resultado satisfatório se não houver um controle orçamentário eficiente e eficaz da empresa. Esse controle desse ser utilizado como indicador estratégico de produtividade e competitividade das organizações nos mais variados ambientes mercadológicos. Porém nenhum tipo de orçamento será o suficiente para garantir um resultado satisfatório na empresa, conforme será abordado no próximo capítulo.

## **7 – CONCLUSÃO**

Nenhum sistema de orçamento ou de planejamento pode esperar resolver todos os problemas administrativos e embora o orçamento base zero não dê a solução imediata de todos os problemas, o processo de fato fornece uma grande quantidade de dados e permite análises que devem ajudar a trazer à baila ou a lançar luz sobre problemas tanto de curto como de longo prazo, e a obrigar a administração a reavaliar as operações que possam ter ficado obsoletas ou ineficientes com o correr dos anos.

O próprio processo do orçamento base zero se limita a um período de um a vários meses, ao passo que os esforços para melhorar as operações e a lucratividade são constantes. O esforço formal da administração para melhorar as operações e a lucratividade é, às vezes, chamado de auditoria operacional, e o orçamento base zero pode desempenhar um papel significativo neste esforço.

O orçamento base zero dá à administração uma enorme base de dados de informação e para análises, e pode ser um ótimo instrumento auxiliar nas auditorias operacionais identificando problemas e determinando áreas de melhora potencial das operações e dos lucros e melhorando a eficiência e a eficácia da auditoria operacional.

Como a administração não tem recursos ilimitados de mão-de-obra, tem que identificar, eficazmente, problemas e áreas de potencial de lucro em que deve concentrar seus esforços, e precisa ser capaz de fazer a auditoria eficaz e eficientemente.

O orçamento base zero exige o estabelecimento de metas e objetivos para a organização, e depois define as metas e os objetivos microeconômicos de cada atividade, dá medidas de orçamento e de desempenho e estabelece objetivos operacionais, de modo que os sistemas de controle e de relatórios da administração possam indicar variações tanto de orçamento quanto de desempenho.

Estas variações na unidade orçamentária ou no centro de custo podem ser avaliadas detalhadamente analisando-se as várias atividades e a série de pacotes de decisão que servem de base para a determinação do orçamento do centro de custo e das capacidades de desempenho, podendo, portanto, ajudar a identificar precisamente a ação específica que se faz necessária e que só possa afetar algumas atividades executadas.

A avaliação detalhada das medidas de desempenho é especialmente importante nas atividades gerais, de serviços e de apoio que se prestam ao orçamento base zero, pois as variações orçamentárias destas operações são maus indicadores de desempenho. O orçamento base zero também ajuda o trabalho de auditoria operacional da administração, identificando problemas e áreas de melhora potencial operacional e o dos lucros, bem como aumentando a eficiência e a eficácia da própria auditoria operacional.

Após passar várias vezes pelo processo do orçamento base zero, muitos administradores adquirirão o hábito de avaliar maneiras alternativas de resolver um problema, considerando diversos níveis de esforço e avaliando a importância relativa e as prioridades dos problemas e das necessidades que estejam competindo pela atenção e pelos recursos limitados – não só durante o processo formal de planejamento e de orçamento, mas também durante o ano operacional, à medida que se virem diante de situações que se modifiquem.

A finalidade deste trabalho foi mostrar que o orçamento base zero é um instrumento valioso em todos os níveis de administração, pois ajuda a identificar em quais áreas da empresa há necessidade de adaptação de acordo com os objetivos traçados e de acordo com a explanação de um caso prático o impacto dessa metodologia de trabalho pode beneficiar todos os segmentos da empresa.

Além de demonstrar toda a metodologia do OBZ, que é possível através de um sistema de planejamento financeiro bem estruturado, foi abordado a possibilidade de

obter um razoável retorno nos resultados, demandando recursos menores para os gastos da empresa. Antes de mais nada, buscou-se, produzir um trabalho original, porém, muito longe de se esgotar o assunto, devido à sua grande abrangência e diversidade, mas que possa trazer alguma contribuição, mesmo que pequena, para estudos posteriores de métodos de elaboração de orçamentos.

## **8 - ANEXOS**



## **ANEXO B**

### **Controle do consumo de energia elétrica**













## **9 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Calderelli, Antônio “*Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira*” São Paulo – Cetec Consultores e Editores Técnicos Ltda, 1992.

Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda “*Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*”, Editora Nova Fronteira.

Franco, Hilário “*Contabilidade Industrial*” São Paulo – Editora Atlas, 1996

Gitman, Lawrence J. “*Princípios de Administração Financeira*” São Paulo – Editora Harbra, 1997

Phyrr, Peter A “*Orçamento Base Zero*” - Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas, São Paulo - Editora Interciência, 1981

Sanvicente, Antônio Zoratto & Santos, Celso da Costa “*Orçamento na Administração de Empresas*” São Paulo - Editora Atlas, 2000.

Sobanski, Jaert J. “*Prática de Orçamento Empresarial – Um exercício programado*” São Paulo – Editora Atlas, 1994.

Zdanowicz, José Eduardo “*Planejamento Financeiro e Orçamento*” Porto Alegre - Editora Sagra Luzzatto, 1998

## **ABSTRACT**

The purpose of this work is to approach a theme of an importance known by all enterprises means, the “Budget”, demonstrating all the methodology of its planning. Having as the main focus a specific type of Budgeting System, known as “Zero Basis Budget”. Thus, starting on a theoretical basis, one seeks to analyse and develop the technique in use for the elaboration of this system, aiming a considerable reduction of expenses levels in a company, independent of the type of business. Besides the purpose of demonstrating all the methodology of the Zero Basis Budget, which is possible through a well structured financial planning, the work here presented aims to obtain a reasonable return over its results, demanding small resources for the company expenses. Beforehand, one seeks to produce an original work, yet far away from lacking the subject, due to its large embracing and diversity, but that can bring some contribution to future studies on budget elaboration methods.