

# Orçamento base zero (OBZ): agregando valor na gestão empresarial

*Zero-based budgeting (OBZ): adding value in business management*

Francisco Carlos Cobaito<sup>1</sup>

## Resumo

O presente estudo tem como finalidade identificar as contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) para a gestão eficaz no ambiente empresarial, em especial suas origens, o conceito, formas de elaboração e utilização, e as vantagens e desvantagens. Referente à metodologia, optou-se por uma abordagem qualitativa, exploratória, através de um estudo de caso em uma empresa que atua no segmento de prestação de serviços de encomendas urgentes, a qual aplica a metodologia do OBZ no desenvolvimento de seu plano orçamentário. Pode-se concluir que o OBZ vai além de uma ferramenta para redução de custos, mas sim, representa uma metodologia de gestão empresarial que proporciona enxergar a empresa de maneira detalhada, visando proporcionar o desenvolvimento de melhores configurações organizacionais, assim como para a otimização de recursos financeiros.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero; Administração de Custos; Gestão empresarial.

## Abstract

The purpose of this study is to identify the contributions of the Zero Base Budget (OBZ) for effective management in the business environment, especially its origins, concept, ways of elaboration and use, and advantages and disadvantages. Regarding the methodology, we opted for a qualitative, exploratory approach, through a case study in a company that operates in the segment of urgent parcel service, which applies the OBZ methodology in the development of its budget plan. It can be concluded that OBZ goes beyond a tool for cost reduction, but it represents a business management methodology that provides a detailed view of the company, aiming to provide the development of better organizational configurations, as well as for the optimization of resources financial resources.

Keywords: Zero Base Budget; Cost Management; Business Management.

---

<sup>1</sup> Mestre em Administração com foco em Gestão de Projetos MPA-GP pela Universidade Nove de Julho (UNINOVE-SP). Pós-graduado em Administração Financeira pela Universidade São Judas Tadeu-SP. Graduado em Economia pela Universidade Mackenzie-SP. Professor Universitário (EAD) UNIFACS – Universidade Salvador, onde é membro do Núcleo Docente Estruturante (NDE). Professor de Pós-graduação UNIP – Universidade Paulista. E-mail: cobaito@bol.com.br

O orçamento apresenta papel fundamental nas empresas para a gestão eficiente de recursos. Contudo, os orçamentos tradicionais são vistos como incapazes de atender às demandas do ambiente competitivo e criticados por impedir alocação eficiente de recursos e incentivar um comportamento disfuncional, com decisões míopes, além de permitir os jogos orçamentários, jogos de interesses.

O planejamento orçamentário tem o objetivo não apenas de prever os fluxos de caixa, os resultados e a situação patrimonial da empresa, mas também de controlar esses itens a fim de que os objetivos sejam atingidos. Para que estes objetivos possam ser controlados, é importante que se elabore um cronograma de todas as operações, qualificando-os por meio de metas. Estas metas propiciam as bases para o julgamento dos planos, bem como a sua validação, por meio da comparação com os indicadores de desempenho. É importante que todos os níveis hierárquicos tenham participação na elaboração dos objetivos, viabilizando, dessa forma, sua participação no controle orçamentário, bem como na análise de desempenho (LUNKES, 2007).

O orçamento empresarial, apesar de ser bastante criticado atualmente, principalmente por sua natureza quantitativa e assimetria informacional, ainda é um instrumento gerencial amplamente utilizado no contexto empresarial. Por isso, torna-se importante verificar de que forma os gestores e as empresas utilizam o orçamento no processo de gestão de suas organizações.

Nesse sentido, esta pesquisa tem por finalidade investigar especificamente um destes modelos alternativos de orçamentário, denominado Orçamento Base Zero (OBZ), que é uma ferramenta que visa otimizar a eficiência global das empresas, em um processo que permeia toda a organização na busca da racionalização de pessoas e processos de controle gerenciais.

### **O orçamento apresenta papel fundamental nas empresas para a gestão eficiente de recursos.**

Para esta finalidade, foi realizado um estudo de caso único na empresa ABC Encomendas Urgentes Ltda., utilizando-se de pesquisa documental e coleta de informações primárias junto à empresa estudada, bem como a investigação sobre o tema OBZ, nas bases de mídia acadêmica de livre acesso.

Ademais, uma economia global faz com que as empresas tenham que se preocupar cada vez mais com sua competitividade. Para tanto, é necessário que seus recursos internos sejam coerentes e integrados e as respectivas estratégias estejam plenamente alinhadas entre si. Neste sentido, conhecer profundamente seus custos internos *versus* sua capacidade instalada, a ainda *versus* a quantidade de pessoas que compõem os múltiplos departamentos de uma empresa, é um desafio emergente das organizações.

O OBZ tem origem nos fundamentos de Peter A. Pyhrr (1977), foi implantado inicialmente no setor privado, na empresa Texas Instruments, nos Estados Unidos, no final da década de 70, e ao longo do tempo foi difundido tanto para empresas do setor privado como para empresas governamentais, chegou no Brasil na década de 80 através da empresa Dow Química, sendo nos dias atuais um modelo bastante reconhecido nos meios empresariais.

No entanto, revisando trabalhos constantes nas bases científicas como exemplo ProQuest, Google Acadêmico, SciELO, dentre outras, contata-se que se investigou pouco sobre as diferentes construções de futuro nas organizações derivados da visão do modelo do OBZ, dando a esta pesquisa um aspecto de originalidade neste recorte específico da investigação teórica da construção do planejamento estratégico empresarial.

Este estudo apresenta como problema central entender os aspectos técnicos envolvidos na implantação de um OBZ como ferramenta no processo de controle gerencial. O estudo tem como objetivo geral verificar os passos prescritivos na implantação do OBZ, enquanto ferramenta de autoconhecimento de uma empresa rumo ao controle gerencial na redução de custos.

Como objetivos específicos, visa:

- Demonstrar o processo gerencial dinâmico do OBZ;
- Verificar quais os gargalos e janelas de oportunidade na integração do OBZ com comparação a outros tipos de orçamentos empresariais, na eficiência em custos.

Os proprietários contratavam trabalhadores para prazos longos, em vez de arcarem com os custos e riscos de repetidas contratações casuais. Nesse cenário o orçamento passou a ter importância na vida das organizações, mesmo que de maneira incipiente, a partir seu objetivo inicial de antever o lucro, ou seja, receitas maiores que despesas.

Ressalta o autor que a partir daí o orçamento passou a ter a função de acompanhamento para análise de desempenho com foco na continuidade dessas organizações. Nesse primeiro momento, o orçamento foi usado com o propósito de controle do desempenho econômico e financeiro das empresas.

Segundo Figueiredo (1995), o orçamento empresarial é um instrumento direcional, e se constitui de planos específicos em termos e datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração no sentido de atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais. O sistema de orçamento simula os desempenhos a partir de planos aprovados, empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas, é um sistema de informação de apoio à gestão.

## 1 Referencial Teórico

### 1.1 O Orçamento Empresarial

De acordo com Cobaito (2012), como consequência da Revolução Industrial e da possibilidade de se beneficiar da economia de escala, tornou-se interessante para os proprietários de empresa do século XIX direcionar significativas somas de capital para seus processos de produção.

**O sistema de orçamento simula os desempenhos a partir de planos aprovados.**

## O orçamento empresarial se baseia em estimativas.

Assevera o autor que os orçamentos, além de serem parâmetros para avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando o papel de controle através dos sistemas de custos e contabilidade. Os objetivos do orçamento são planejamento coordenação e controle, concentrando esforços no sentido de:

- Orientar a execução das atividades;
- Possibilitar a coordenação dos esforços das áreas e de todas as atividades que compõem a empresa;
- Otimizar o resultado global da empresa;
- Reduzir os riscos operacionais;
- Facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado, propiciando a implementação de ações corretivas.

Quanto à amplitude prevista o sistema pode se classificar em duas etapas: Orçamento de Longo Prazo e Orçamento de Curto Prazo.

Na visão de Franco (2000), o orçamento não se restringe apenas a apresentar elementos financeiros; os orçamentos são baseados em padrões financeiros e pré- financeiros, tais como: quantidades, horas, percentagens, níveis de qualidade e outros itens que podem contribuir para gestão, inclusive sendo capaz de fornecer uma visão abrangente sobre a gestão. Isto é importante, pois o planejamento do consumo de recursos, volume de produção, nível de tecnologia envolvida, recursos humanos e ativos permanentes, consolida em um plano de lucro, viabilizando o entendimento que o orçamento pode incorporar-se como um dos principais instrumentos de controle da organização.

De acordo com Frezatti (2005), no meio empresarial, além de orçamento empresarial, outro termo aparece regularmente para o tema, gerado por traduções e interpretações, trata-se da palavra *budget*. Esse termo tem origem na necessidade da organização de planejar as ações da empresa para o próximo exercício e consiste em uma ferramenta de gestão cuja finalidade é projetar quais os resultados a serem alcançados pela empresa. Com base nessa ferramenta é que a administração tomará as decisões de investimentos, corte de gastos, liberação de verbas e definição de metas, todas tendo o mesmo objetivo: cumprir o orçamento, para que a empresa possa alcançar os resultados de rentabilidade previamente definidos.

Avança o autor, asseverando que o orçamento é um ato de previsão da empresa para o próximo, ou próximos exercícios. É uma peça fundamental na orientação empresarial, 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 ocorridas, mas sim uma previsão da situação que deverá ocorrer em exercícios futuros, como resultado de um plano de ação da gestão de controladoria.

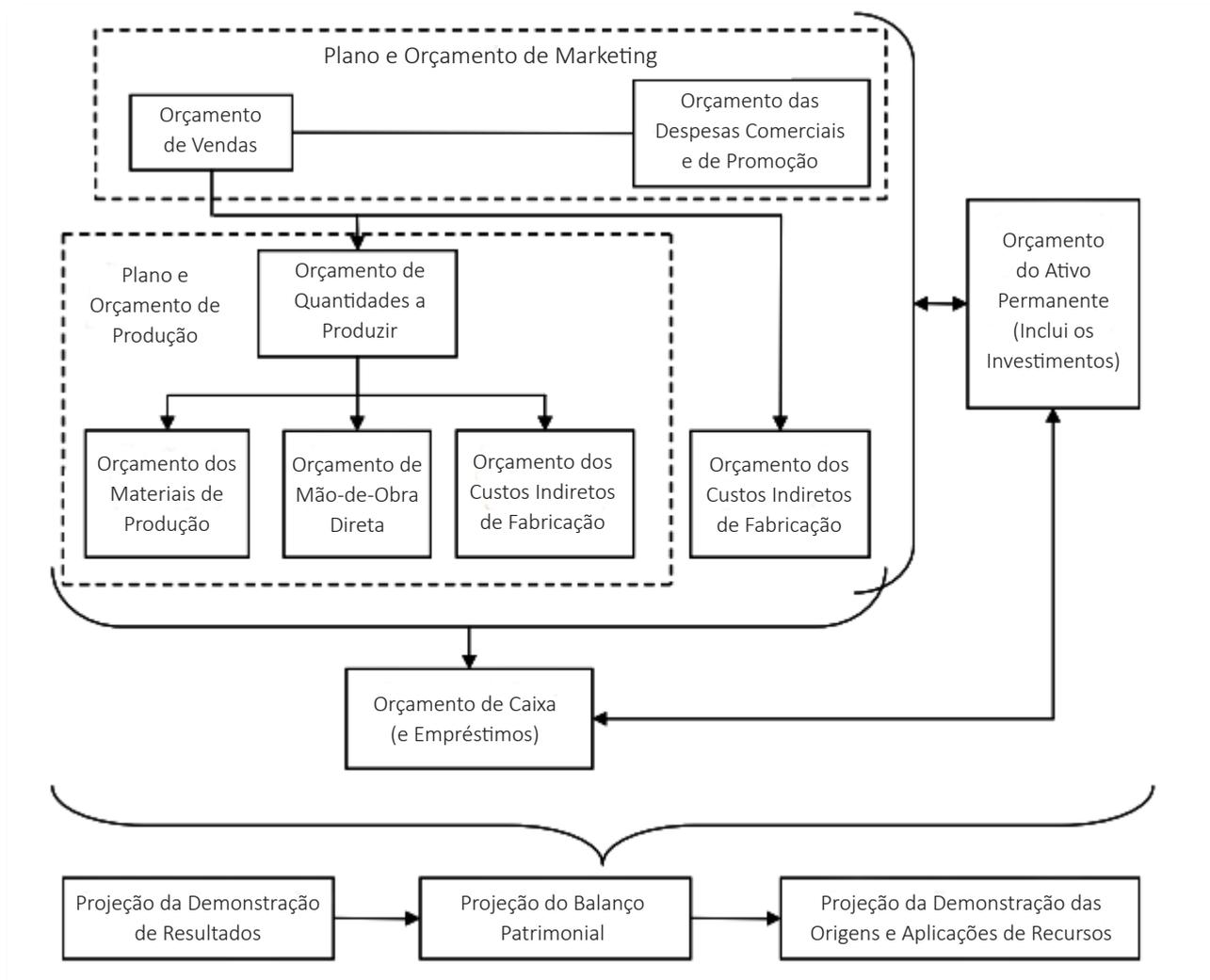
Nesse mesmo sentido, Ferreira (2012) descreve que o orçamento empresarial se baseia em estimativas, portanto está sujeito a grandes e pequenos erros, segundo a sofisticação do processo de estimação e a incerteza referente

ao ramo de operações da empresa no cenário macroeconômico. Também dependem da interpretação das pessoas que irão executá-lo.

Segundo Lopes e Blaschek (2005), pode-se desmembrar os passos prescritivos de um orçamento empresarial em algumas técnicas e abordagens:

A primeira o Orçamento Contínuo, que representa um avanço na forma tradicional de um orçamento empresarial, procura aperfeiçoá-lo, mantendo seus princípios fundamentais na sua construção, conforme representado na FIG. 1, divididos em 4 partes: orçamento de receita, orçamento de custos e despesas de produção, orçamento de investimentos, e o orçamento de caixa. Posteriormente se procede o levantamento de balanço projetado, visando enxergar se os resultados futuros. A essência desta abordagem é a inclusão de um horizonte fixo de tempo e a elaboração contínua de previsões, de forma que a organização se mantenha atualizada quanto às mudanças, nos ambientes interno e externo, que possam afetar seus objetivos e estratégia.

FIGURA 1 – Orçamento empresarial Contínuo (*Rolling forecast*)



FONTE: Os autores (2018)

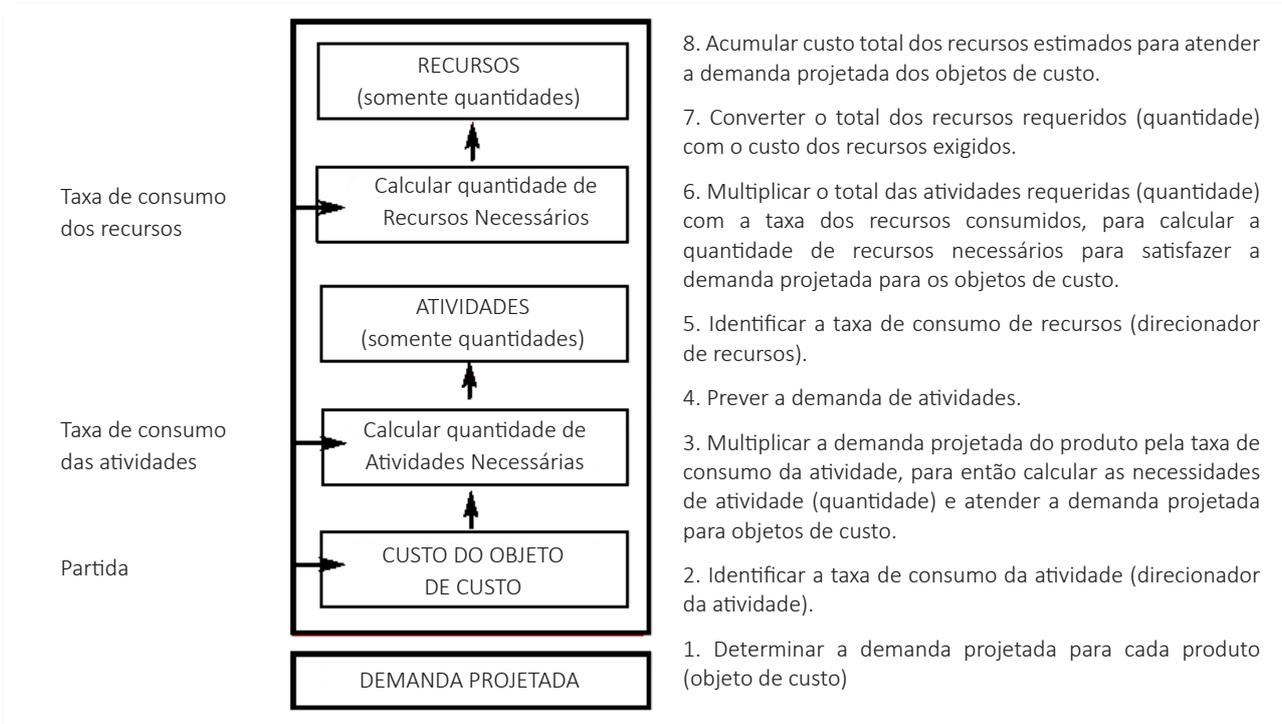
Nesta mesma linha, ressaltam Fernandes e Klann (2011), que o desdobramento de cada parte de um orçamento tradicional de uma empresa é geralmente composto por:

- Projeção de vendas: quanto à empresa estima faturar com cada um de seus produtos e em cada um de seus canais de distribuição;
- Orçamento de deduções de vendas: fretes, comissões, impostos, e outras taxas que serão pagas sobre o faturamento;
- Orçamento de custos da produção: gastos com matéria-prima, insumos e mão de obra para fabricação dos produtos que serão comercializados;
- Orçamento de despesas operacionais: recursos necessários para manter a empresa operando, como alugueis, água, luz e telefone.

## 1.2 Orçamento Baseado em Atividades (ABB)

Nesta análise, aplica-se a premissa de se analisar detalhadamente cada atividade da cadeia de valor de uma empresa, de modo a criar uma metodologia para eliminar as atividades desnecessárias na organização, que é a gestão baseada em atividades. A metodologia do ABB, conforme FIG. 2, analisa os diversos custos de produção, direcionadores, atividades e processos de negócio para, posteriormente, projetar recursos como salários e materiais necessários na sua execução, de maneira que possui vínculo com o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

FIGURA 2 – Modelo básico de concepção do ABB através de 8 etapas



FONTE: Adaptado de Bleeker (2001)

### 1.3 Beyond Budgeting

O *Beyond Budgeting*, que, conforme QUADRO 1, assume uma visão gerencial mais radical, ao propor a adoção de um enfoque com dois estágios: primeiro enfrentar o problema existente no orçamento quando ele é utilizado para avaliação de desempenho – como solução, o grupo do BB recomenda alterar radicalmente o sistema tradicional de avaliação da performance ou eliminar, por completo, o processo orçamentário; segundo: descentralizar radicalmente a organização, delegando responsabilidade e capacitando funcionários e gerentes de linha (emponderamento). Algumas organizações internacionais, como Ericsson, Volvo e SKF, já aplicam as técnicas do *Beyond Budgeting* na construção de seus orçamentos empresariais.

QUADRO 1 – Comparativo de Orçamento Tradicional x *Beyond Budgeting* Continua

	Comparativo de elementos na gestão das empresas	
DESCRIÇÃO	ORÇAMENTO TRADICIONAL	BEYOND BUDGETING
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado benchmarking, preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.

QUADRO 1 – Comparativo de Orçamento Tradicional x *Beyond Budgeting* Continua

	Comparativo de elementos na gestão das empresas	
DESCRIÇÃO	ORÇAMENTO TRADICIONAL	BEYOND BUDGETING
Premiações e bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisam o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”.
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.

QUADRO 1 – Comparativo de Orçamento Tradicional x *Beyond Budgeting* Conclusão

Comparativo de elementos na gestão das empresas		
DESCRIÇÃO	ORÇAMENTO TRADICIONAL	BEYOND BUDGETING
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por nível superior.	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. Forecast demandado trimestralmente.	Existe confiança de que o forecast seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

FONTE: Frezatti (2005)

**O Orçamento Base Zero (OBZ) funciona como uma ferramenta gerencial de gestão estratégica.**

Base Zero (OBZ) funciona como uma ferramenta gerencial de gestão estratégica para aplicação em empresas na elaboração do Planejamento Orçamentário em determinado período a partir de uma base zerada.

Nesse sentido, continua o autor, até então as técnicas orçamentárias existentes se preocupavam com o nível de gastos existentes como uma base estabelecida, analisando detalhadamente apenas os aumentos de receitas e corte de custos desejados. Esta premissa ignorava algumas questões fundamentais, como: qual a quantidade de colaboradores ideal para cada setor, e se os setores têm um nível de eficiência e eficácia nas suas atividades cotidianas.

Segundo apregoa Padoveze (2000), o OBZ é conhecido por utilizar uma projeção que foge do histórico, o OBZ trabalha com foco nas diretrizes estratégicas para o exercício em questão. Com a aplicação dessa metodologia, os gestores precisam conhecer todas as suas despesas e investir somente no que for necessário para atingir as metas da empresa, evitando assim, desperdícios no decorrer do ano. A filosofia do OBZ está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento partir da observação dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser perpetuadas”.

## 1.4 O Orçamento Base Zero (OBZ)

De acordo com Pyhrr (1981), a finalidade de um orçamento empresarial é assegurar que o dinheiro será gasto de maneira eficaz, direcionando o limite de quanto se deve gastar e a melhor maneira que se pode gastar. O Orçamento

Avança o autor declarando que o OBZ surgiu, em parte, para combater os orçamentos incrementais indiscriminados, já que essa abordagem pode requerer muito pouco raciocínio e pode resultar em má alocação de recursos. Para auxiliar os gestores no momento de decidir as áreas onde a empresa precisa dar maior foco, a metodologia propõe uma análise minuciosa das prioridades estratégicas para o exercício em questão. Além disso, a metodologia coloca que a análise deve ser de baixo para cima, partindo então da missão e dos valores da empresa até chegar a um custo no qual a empresa precisa para atingir seus objetivos.

Na visão de Santana (2010), o OBZ cria condição de entender qual a finalidade de cada processo de uma organização, se gera valor ou se gera custos que precisam ser reduzidos a fim de melhorar na situação financeira de uma empresa, e poderia estar vinculado também à ferramenta de reengenharia de processos, muito utilizada a partir dos anos 90, para manter as empresas competitivas no mercado, mantendo-as com foco no alcance de objetivos e metas, transformando seus processos e atividades de negócio.

Segundo Bornia (2007), a abordagem tradicional do orçamento empresarial se limita a uma abordagem incremental, ou seja, parte do orçamento construído no ano anterior e a partir daí gera estipula as novas bases de valores a serem alcançadas pela empresa; já no OBZ, o ônus da justificativa de cada real de receita e de cada real de custos recai sobre cada gestor para justificar porque o dinheiro deveria ser gasto na atividade.

Neste sentido, corrobora Cordeiro Filho (2007), asseverando que a metodologia procura entender sobre o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base zero, e a partir daí ir agregando itens

vinculados ao cumprimento dos objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada, então ir aprovando os incrementos chegando ao nível total de gastos de uma forma participativa, com intensa participação dos gestores das diversas áreas que compõem uma organização, a fim de fornecer subsídios decisórios inteligentes para a construção do OBZ.

Ainda para Herrmann et.al. (1981), esta metodologia do OBZ, pode ser implantada em um setor ou em toda a empresa, levando-se em a política da direção, que pode fazer um teste primeiramente em um departamento em caráter experimental e posteriormente estender esta experiência a toda a organização. Quanto maior a organização, mais trabalhoso é o processo de organizar, difundir e administrar o OBZ.

A sequência de passos para a implantação do OBZ sugerida por Pyhrr (1981) deve ser a seguinte:

1. Preparar uma documentação de suporte, um manual de instruções, que contenha dados básicos do projeto, como calendários de eventos e *milestones*.
2. Formar uma Equipe Gestora responsável para implantação, cuja função de cada um esteja definida, visando dar apoio à direção e fazer a análise para a direção
3. Em cada departamento da empresa, eleger um responsável pela organização das informações de seu setor e defesa de suas ideias junto à Equipe de Gestão.

A equipe Gestora juntamente com a Direção estabelece as diretrizes necessárias de planejamento, qual o nível de detalhes a serem analisados e o formato da apresentação, dos relatórios etc., e informa para que os gestores responsáveis de cada departamento possam preparar.

Já as equipes departamentais das divisões determinam o nível organizacional, dentro de suas divisões, em que os processos devem ser preparados. As equipes também determinam os níveis em que os pacotes devem ser priorizados.

O produto final são os pacotes de decisão elaborados pelas equipes departamentais, que são validados pela equipe de gestão e posteriormente apresentados a Direção para tomada de decisão.

Segundo Lunkes (2003), para elaboração dos “pacotes de decisão” existem alguns pontos que devem ser destacados:

- Primeiramente se deve fazer uma **Descrição da finalidade**. Deve-se descrever detalhadamente qual a forma que cada processo se relaciona com a organização, destacando sua relevância, se é apenas uma atividade operacional ou se é um processo em que há vinculação com a estratégia e os objetivos de longo prazo da instituição.
- Na sequência, é importante que esta atividade esteja descrita de forma clara, para que o grupo que irá decidir, e que por vezes não conhece o processo ou não trabalha na área, seja capaz de identifica-la e compreendê-la para realizar o processo de priorização.
- Por último, é preciso que seja elaborada de tal forma que as pessoas não atuantes diretamente com a área entendam as diferentes maneiras de sua execução de uma tarefa, onde o responsável pela elaboração de um pacote de decisão deve informar tanto o nível mínimo de esforço para execução de uma atividade quanto os alternativos. Entretanto, deve destacar a maneira escolhida e as outras formas que foram descartadas.

Para a construção dos pacotes no OBZ, faz-se necessária a utilização de parâmetros. Estes pacotes são agrupamentos de contas com características similares. Os pacotes, conforme descrito no QUADRO 2, subdividem-se em dois tipos: na primeira coluna o Pacote de Gastos; na segunda coluna o Pacote de Capital Empregado.

QUADRO 2 – Pacote de Gastos e Pacote de Capital Empregado

GASTOS	CAPITAL EMPREGADO
• Pessoal	• Imobilizado Líquido
• Terceiros	• Estoques
• Marketing	• Impostos
• Depreciação	• Contas a receber
• Outras Provisões Contingenciais	• Outras Provisões Contingenciais
• Contingencias Trabalhistas	• Contingências Trabalhistas
• Aluguéis	• Diferido
• Informática	• Fornecedor
• Custos Financeiros	
• Utilidades	
• Jurídico	
• Despesas Gerais	
• Incentivos a Vendas	
• Pesquisa	
• Prejuízo com Distribuição	

FONTE: Adaptado de Ambev (1998)

Por fim, conforme QUADRO 3, adaptado de Santana (2010), podemos verificar algumas diferenças entre o modelo tradicional de orçamento empresarial e o OBZ, este último não leva em consideração a média de despesas dos últimos anos da empresa e sim orça individualmente cada centro de custo, eliminando assim o sentimento do dinheiro infinito que muitas vezes existem nas organizações.

QUADRO 3 – Comparativo entre Orçamentos empresariais

ORÇAMENTO TRADICIONAL	ORÇAMENTO BASE ZERO
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preocupa-se como os meios, o pessoal, o material e os equipamentos.</li> <li>• Dá pouca atenção ao programas e atividades existentes.</li> <li>• Estima os custos das atividades correntes.</li> <li>• Exige menos informações.</li> <li>• Decisão baseada em elementos das despesas (insumos).</li> <li>• Menos envolvimento no processo orçamentário dos chefes dos níveis inferiores da hierarquia organizacional.</li> <li>• Planejamento financeiro paralelo à elaboração orçamentária.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Preocupa-se com os resultados efetivos.</li> <li>• Exige avaliação e justificação dos programas existentes, bem como dos novos em igualdade de condições.</li> <li>• Avalia atividades correntes e alternativas.</li> <li>• Exige mais informações.</li> <li>• Decisão baseada em resultados (produtos finais).</li> <li>• Exige mais envolvimento no processo orçamentários das chefias em todos os níveis.</li> <li>• Exige planejamento antes da elaboração orçamentária.</li> </ul>

FONTE: Adaptado de Santana (2010)

Nesta mesma linha, Lima (2013) apresenta como principais vantagens e desvantagens da base zero os seguintes pontos.

**Vantagens:**

- Permite uma distribuição de recursos de forma consciente e eficiente;
- Auxilia na percepção de orçamentos com receitas e gastos fora da realidade;
- Elimina projetos e processos que não trazem valor para a empresa;

- Aumenta a comunicação entre as equipes dentro da empresa.

**Desvantagens:**

- Demanda maior tempo das equipes, diferente do tradicional;
- Força os gestores a conhecerem no detalhe seu orçamento, pois é necessário justificar cada item que será orçado;
- Necessita de treinamento específico para os usuários-chave.

## 2 Metodologia da Pesquisa

Esta pesquisa fundamenta-se na abordagem qualitativa, a partir de fontes primárias obtidas junto à empresa estudada. Foram consultados: arquivos, documentos internos e informações contábeis. Quanto a sua tipologia, em seu objetivo alinha-se aos conceitos apresentados por Beuren (2003). Assim, trata-se de uma pesquisa de caráter exploratória, sendo enquadrada nessa categoria por investigar sobre um tema ainda pouco analisado em trabalhos acadêmicos no Brasil.

Foi utilizada a tipologia de estudo de caso único que, segundo Yin (2010), é apropriada quando questões do tipo o quê, como e por quê, são aplicadas para a investigação de um fenômeno que se pretende estudar. Este estudo alinha-se justamente nesse sentido, procurando-se entender as dificuldades de se fazer um OBZ, em uma empresa de médio porte, e como esta entidade se organizou para esta finalidade. Corroborando neste sentido Cobaito (2009), a metodologia de estudo de caso é adequada por realizar uma investigação empírica sobre um fenômeno atual dentro de seu contexto da vida real e com as condições contextuais altamente pertinentes ao fenômeno estudado.

Este estudo limita-se à pesquisa em bases acadêmicas brasileiras, levantou informações encontradas no Google acadêmico e Scielo, sobre a temática proposta, sem restrição de data, dando-se preferência a estudos mais recentes. Nosso período de análise refere-se ao ano de 2017, representado pelos dados levantados em seu balanço patrimonial e demonstrações de resultado. Nosso objetivo é mostrar como ela se articulou frente às dificuldades da construção do OBZ.

Esta pesquisa utiliza um estudo de um caso real, analisado em um nível organizacional, evidenciando as experiências vividas pela empresa ABC Encomendas Urgentes Ltda., com as devidas adaptações para o universo acadêmico. Tal instrumento apresenta um modelo real, que representa um espelho de outras empresas que possuem as mesmas características, permitindo avaliar e justificar a aplicação desta metodologia de OBZ.

Destaca-se que a seleção da empresa ABC Encomendas Urgentes Ltda. para análise do processo de adoção do OBZ pontuou-se no porte, na maturidade da empresa e nos seus controles gerenciais, principalmente pelo histórico na utilização do orçamento, em que o processo de mudança remete a impactos diretos nas crenças, valores e tradições nos envolvidos na utilização deste artefato.

Justifica-se ainda sua escolha, em virtude da acessibilidade a empresa. Os sujeitos envolvidos na pesquisa tiveram envolvimento direto no processo de mudança do modelo orçamentário da organização. Destaca-se a importância de captar as percepções de indivíduos de diferentes níveis hierárquicos da organização. Isso permitiu elencar elementos relevantes do contexto organizacional relacionados ao processo de institucionalização do OBZ.

### 3 Estudo de Caso

O início do processo partiu da contratação, por parte da Direção da empresa ABC Encomendas Urgentes Ltda., de uma empresa de consultoria externa para a realização de uma auditoria de resultados. Como consequência, houve uma reunião da Diretoria com consultores externos nos meados de março de 2017, a fim de verificar porque a rentabilidade projetada não estava sendo alcançada. O principal problema identificado foram os gastos fixos, ou seja, justamente aqueles que independem do nível de atividades da empresa. Mesmo que a empresa não venda nenhuma unidade ou não realize prestação de serviços aos clientes, os gastos fixos continuam a existir e a exigir que sejam liquidados. Isso demonstra a grande importância de orçar os gastos fixos.

Nesse sentido, no caso da empresa em estudo, haviam erros de alocação avindos dos gerentes ao não estabelecerem claramente suas metas e objetivos para, a partir daí, elaborar o

**Os sujeitos envolvidos na pesquisa tiveram envolvimento direto no processo de mudança do modelo orçamentário da organização.**

orçamento de sua área de responsabilidade. Eles consideravam o nível de gastos do ano anterior como uma base estabelecida, ou seja, preferiam manter o nível de gastos do último exercício, o que não correspondia totalmente com a verdade.

Um segundo erro residia no fato de que quando os gerentes das diversas áreas da empresa preparavam o orçamento, eles caíam na tentação de se colocarem em uma zona de conforto. Eles, portanto, superestimavam os gastos fixos, de forma que as metas de gastos estabelecidas eram fáceis de atingir.

Como resultado, quando os diversos orçamentos das áreas chegavam para serem consolidados no Setor de Orçamento, havia o sentimento de que, do jeito que estava representado, a empresa teria prejuízo ou, no mínimo, não atingirá o retorno de investimento (lucro) projetada por seus acionistas.

Decorrente desta situação, o Setor de Orçamentos propunha cortes afim de que os resultados financeiros fossem alcançados, propondo um corte horizontal, exigindo que todos os centros de custos reduzissem os gastos propostos em uma determinada porcentagem.

Esta política somente prejudicava o gestor que tinha orçado os seus gastos conscientemente e com espírito de economia, e beneficiava quem o fez com margem de sobra. Com o decorrer dos anos, criou-se um sentimento inconveniente daqueles que se sentiram prejudicados pelos cortes impostos, e, de maneira geral, com o tempo todos os gestores acabaram por alavancar os seus gastos no próximo exercício.

O resultado deste comportamento, isto é, em orçar os gastos superiores aos recomendados, levou a empresa à perda de rentabilidade, e se nada fosse feito levaria a empresa a ter prejuízos.

**O OBZ foi definido pela Direção da empresa como solução para esta importante distorção.**

É neste ponto que o OBZ foi definido pela Direção da empresa como solução para esta importante distorção – trata-se de uma técnica de alocação eficiente de recursos para fazer os gastos fixos retornarem aos níveis corretos.

### 3.1 A Dinâmica do Processo

**1º momento:** Consultoria técnica nos dados de contabilidade – Foi contratada uma consultoria externa especialista na implantação do OBZ, que primeiramente analisou todos os dados de balanço patrimonial, DRE, e o plano de contas da empresa; seguida pela análise de contabilidade de custos, identificando e segregando os custos fixos e variáveis, despesas fixas e variáveis, perdas e desperdícios.

**2º momento:** Da utilização de ferramentas Orçamento Base Zero (OBZ) – Foi solicitado a todos os gestores que fizessem o seu orçamento para o próximo ano com base no limiar que constitui um limite geralmente inicial, isto é, custo mínimo no qual este departamento precisaria incorrer para produzir no pior cenário e atender apenas às exigências legais. A partir deste momento qualquer novo incremento deveria ser defendido pelo gerente da área, que necessitava justificar em detalhes suas demandas de novos recursos.

**3º momento:** Formulação de pacotes de decisão – Foram construídos os pacotes de decisão, ou seja, documentos que descrevem as atividades de cada setor da empresa, reconhecendo todos os custos envolvidos, de tal forma que permitissem à Diretoria da empresa primeiramente compará-la com outras atividades que disputavam a alocação de recursos limitados, assim como também permitissem que a Diretoria decidisse em aprová-la ou rejeita-la. Neste sentido, pode-se comparar entre os diferentes pacotes de forma a permitir sua análise e classificação por ordem de prioridade.

**4º momento:** Aplicação da técnica do OBZ – Uma vez preparados os pacotes de decisão, foi orçada (*Budget*) toda a empresa no limiar, partindo de uma base que contempla aquelas atividades julgadas absolutamente essenciais para que a empresa continue existindo no pior cenário e atendendo às exigências de ordem legal. A partir deste ponto, os diversos departamentos classificaram os seus próprios pacotes de decisão (que não foram incluídos no limiar), somados de acordo com a importância a eles atribuída. Feito isto, houve uma reunião geral pelo período de uma semana com a presença dos consultores externos, da Diretoria, do grupo gestor, e dos responsáveis pelas áreas, a fim de debater e escolher quais, dentre os diferentes pacotes de decisão dos diversos departamentos, seriam atendidos e quais ficariam na dependência da ocorrência da melhoria das vendas e do cenário macroeconômico.

É importante destacar que neste processo foi aplicada uma técnica de “murchar pneu”, que representa uma harmonização entre os setores. Para que um pacote importante de alguma área não fosse totalmente descartado, as demais áreas enxugavam um pouco os próprios pacotes, abrindo assim espaço para a inclusão deste pacote importante a empresa.

**5º momento:** achados e pressupostos na implantação do OBZ – Durante todo o processo existiu uma tensão natural devido a cada votação de um pacote representar a confirmação ou não da importância para a empresa daquele recurso incremental, que envolveu: pessoas, máquinas, equipamentos, espaços, funções, prestígio dentre outras variáveis.

Alguns achados puderam ser observados:

1. Departamentos que se ocupavam do controle de uma mesma tarefa;
2. Tarefas importantes que nenhum departamento da empresa era responsável;
3. Desbalanceamento entre o número de colaboradores frente aos desafios técnicos e burocráticos de cada setor;
4. Departamentos com excesso de mão de obra, outros, com falta de mão de obra;
5. Departamentos que estavam sem uma função que justificasse a sua existência e que puderam ser reorganizados dentro de outros departamentos. Nesse sentido, houve um *Downsizing*, que em português significa “achatamento” – é uma técnica conhecida no ambiente empresarial e que visa a eliminação de processos desnecessários que engessam a empresa e atrapalham a tomada de decisão, com o objetivo de criar uma organização mais eficiente e enxuta possível.

Tal metodologia gerou um aprendizado a toda organização, que pode ser percebida em muitos pontos:

- Por não ser um processo imposto pela Diretoria de cima para baixo (ao contrário, trata-se de um processo que se desenvolve de baixo para cima, com a participação dos demais níveis hierárquicos da organização) fez com que, uma vez aprovado um pacote, os responsáveis por sua elaboração se sentissem comprometidos e motivados com o seu cumprimento.
- Gerou-se uma confiança maior entre os gestores da empresa, já que o processo foi transparente. Cada responsável por um pacote de decisão participou da definição das métricas e defendeu sua posição perante a Diretoria e demais gestores.
- Criou maior flexibilidade na empresa. À medida que a ordem de classificação dos pacotes pode ser facilmente revista e modificada, caso fosse preciso cortar despesas, bastava eliminar os pacotes menos prioritários; em contrapartida, caso a situação melhora, é possível acrescentar novamente os pacotes mais prioritários.
- Foram percebidas na prática as diferenças entre o modelo tradicional de orçamento e modelo de OBZ. O modelo da confecção do orçamento de forma centralizada pela alta administração da empresa não gera uma visão suficiente para que a organização alcance seus objetivos de rentabilidade e crescimento. Já o modelo do OBZ trouxe enormes

**A Diretoria chegou à conclusão que, embora o OBZ tenha sido um trabalho árduo, tratou-se de uma extraordinária ferramenta gerencial na alocação eficiente de recursos.**

benefícios ao garantir que a empresa entenda a forma eficiente de gerenciar os custos, e ao permitir a empresa enxergar de forma clara os pontos críticos e as janelas de oportunidades.

O acompanhamento orçamentário será realizado através da matriz orçamentária criada. Os gestores das áreas terão que responder aos gestores dos pacotes qualquer variação que venha ocorrer. Os gestores dos pacotes vão acompanhar o orçado x realizado mensal e acumulado, assim como o *forecast*, agindo junto às áreas, quando for necessário, para tomar ações corretivas e evitar possíveis desvios orçamentários. As metas definidas na meta global, junto ao planejamento estratégicos, serão seguidas e controladas pelos gestores responsáveis pelos pacotes.

Por fim, a Diretoria chegou à conclusão que, embora o OBZ tenha sido um trabalho árduo, tratou-se de uma extraordinária ferramenta gerencial na alocação eficiente de recursos.

## Conclusão

Concluiu-se que o Orçamento Base Zero (OBZ) é um processo complexo. Por passar a limpo toda a organização, é eficiente na identificação de gargalos e capaz de provocar rupturas, fomentando uma reversão de resultados indesejáveis. E contribuindo de forma decisiva na readequação de custos internos e criando um novo patamar de controle de gestão orçamentária na empresa como um todo.

A análise dos resultados demonstra que o OBZ é uma técnica chave de planejamento estratégico a ser aplicado em empresas que necessitam de um conhecimento profundo sobre seus custos e estrutura departamental interna, e que buscam a eficiência em custos através de uma técnica racional.

Após a implantação do OBZ e aquisição de experiência e *know-how* sobre controle de gastos, uma empresa pode expandir sua *expertise* de análise para além do modelo prescritivo de contabilidade de custos baseado em análise de gastos e despesas, e controlar de maneira mais completa o processo produtivo, a fim de entender qual a melhor configuração interna de seus fatores produtivos e com isto maximizar a lucratividade da organização.

Por fim, a pesquisa permitiu explicitar, passo a passo, como a empresa estudada implantou o processo de controle orçamentário. Na prática, o OBZ é mais do que um simples processo de orçamentação e representa um processo de gestão que liga efetivamente os processos de planejamento, orçamentação e controle para produzir processos de planejamento e controle operacionais bem fundamentados, que direcionam a empresa ao alcance da rentabilidade esperada.

Como limitação da pesquisa, é importante ressaltar que por tratar-se de um estudo de caso único não podemos generalizar os achados, mas sugerir novas pesquisas ou trabalhos futuros que estejam focados no alinhamento entre OBZ e Orçamento tradicional. Por exemplo, utilizar uma amostra maior do número de empresas, aplicar em outros segmentos empresariais, comparar o desempenho da empresa antes da utilização do OBZ e depois da utilização, bem como as decisões tomadas.

## Referências

- BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- BLEEKER, Ron. Key features of activity-based budgeting. **Cost Management**, v. 15, n. 4, p. 5-20. July/Aug. 2001.
- BORNIA, Antonio Cezar; LUNKES, Rogério João. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./dez. 2007.
- COBAITO, Francisco Carlos. Condicionantes socioeconômicas para o surgimento do administrador de empresas. **Revista de Administração de Roraima – RARR**, Boa Vista, v. 2, n. 2, p. 4-16, mar./jun. 2012.
- CORDEIRO FILHO, José Bernardo. Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 25., 2007, Vitória. **Anais...** Vitória, 2007.
- FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; SALMERON FIGUEREDO, Marcelo. A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 99-126, jul./set. 2011.
- FERREIRA, Fernanda Baldasso; DIEHL, Carlos Alberto. Orçamento empresarial e suas relações com o planejamento estratégico. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, 14, n. 54, p. 48-57, maio/ago. 2012.
- FIGUEIREDO, Sandra M. A. Contabilidade e a gestão empresarial: a controladoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s.l.], v. 24, n. 93, p. 20-34, abr. 1995.
- FRANCO, H; MARRA, E. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FREZATTI, Fábio. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE: Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 45, n. 2, p. 01-18, jul. 2005.
- HERRMANN, Thomas J. et al. A zero-base approach to medical school planning and budgeting. **Academic Medicine**, v. 56, n. 8, p. 623-33, 1981.
- LIMA, Leandro. Orçamento base zero. **Angélico Advogados**, nov. 2013. Disponível em: <<http://blog.angelicoadvogados.com.br/2013/11/08/orcamento-base-zero>>. Acesso em: 23 maio 2016.
- LOPES, Hilton de Araújo; BLASCHEK, José Roberto. Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar? In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 9., 2005, Florianópolis, **Anais...** Florianópolis, 2005.
- LUNKES, Rogério João. **Manual do orçamento**. São Paulo: Atlas, 2007.
- LUNKES, Rogério João; VERTUOSO, Olinto Melo. Orçamento de Base Zero (OBZ). **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s.l.], v. 01, n. 144, p. 52-65, ago. 2003.
- PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

PYHRR, Peter A. **Orçamento base zero**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. São Paulo: Interciência, 1981.

SANTANNA, Leonel Garcia. **Proposta de aplicação do orçamento base zero em um departamento financeiro de uma empresa multinacional**. 2010. 27 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

YIM, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

- Recebido em: janeiro de 2018
- Aprovado em: novembro de 2018