



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**CENTRO DE TECNOLOGIA**  
**DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**  
**GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA**

**LEÔNIA DE OLIVEIRA MUNIZ DIÓGENES**

**MÉTODO DE ORÇAMENTAÇÃO FUNDAMENTADO NO ORÇAMENTO**  
**BASE ZERO E NO ORÇAMENTO RENOVADO VISANDO O**  
**ALINHAMENTO DAS METAS ORÇAMENTÁRIAS BASEADAS NO**  
**BALANCED SCORECARD**

**FORTALEZA**

**2016**

LEÔNIA DE OLIVEIRA MUNIZ DIÓGENES

MÉTODO DE ORÇAMENTAÇÃO FUNDAMENTADO NO ORÇAMENTO BASE  
ZERO E NO ORÇAMENTO RENOVADO VISANDO O ALINHAMENTO DAS  
METAS ORÇAMENTÁRIAS BASEADAS NO BALANCED SCORECARD

Monografia apresentada ao Curso de Engenharia de Produção Mecânica do Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Engenheiro de Produção Mecânica.

Orientador: Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues

FORTALEZA

2016

LEÔNIA DE OLIVEIRA MUNIZ DIÓGENES

MÉTODO DE ORÇAMENTAÇÃO FUNDAMENTADO NO ORÇAMENTO BASE  
ZERO E NO ORÇAMENTO RENOVADO VISANDO O ALINHAMENTO DAS  
METAS ORÇAMENTÁRIAS BASEADAS NO BALANCED SCORECARD

Monografia apresentada ao Curso de Engenharia de Produção Mecânica do Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Engenheiro de Produção Mecânica.

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues (ORIENTADOR)  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

---

Prof. Dr. Abraão Freires Saraiva Júnior  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

---

Prof. Sérgio José Barbosa Elias  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

D622m Diógenes, Leônia de Oliveira Muniz Diógenes.  
Método de orçamentação fundamentado no Orçamento Base Zero e no orçamento renovado visando o alinhamento das metas orçamentárias baseadas no balanced scorecard / Leônia de Oliveira Muniz Diógenes Diógenes. – 2016.  
95 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,  
Centro de Tecnologia, Departamento de Engenharia de Produção, Fortaleza, 2016.  
Orientação: Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues.

1. Orçamento Base Zero. 2. Planejamento estratégico. 3. Balanced Scorecard. 4. Orçamento renovado. I. Título.

CDD 658.5

---

A Deus, poder maior e a minha família, base de sustentação, fonte de inspiração, superação e amor.

## RESUMO

Nos últimos anos, o cenário de crise vem se estabelecendo, e as empresas precisam procurar formas de se manterem vivas e competitivas no mercado. Desse modo, a preocupação em enxugar despesas, diminuir gastos e manter a competitividade é uma preocupação geral. A grande dificuldade das empresas é a não inclusão de medidas amplas de desempenho como direcionadores de valor. Este estudo objetivou reunir a contribuição do orçamento base zero em redução de despesas, com as medidas de desempenho oferecidas pelo *balanced scorecard*, e desenvolver uma proposta de orçamento renovado com alinhamento das metas orçamentárias de vendas. O estudo é caracterizado como uma pesquisa aplicada de caráter qualitativo, classificado como pesquisa descritiva; foram utilizados alguns procedimentos técnicos, como pesquisa bibliográfica, pesquisa documental e estudo de caso. Os resultados apresentados mostram que a integração entre o *balanced scorecard* e o orçamento contribuem para a melhoria da gestão entre os indicadores estratégicos de desempenho e o atingimento das metas operacionais.

**Palavras-chave:** Orçamento Base Zero, Planejamento estratégico, *Balanced Scorecard*, Orçamento renovado.

## **ABSTRACT**

In the last few years, the crisis scenario has been established and companies need to seek for ways to stay alive and competitive in the market. Thus, the concern wipe expenses, reduce costs and remain competitive is a general concern. The difficulty of the most business is the no inclusion of broad measures of performance as value drivers. This research aimed to meet the zero-based budget contribution in reducing expenses with the performance measures provided by the Balanced Scorecard and develop a proposal with the renewed budget alignment of budget targets sales. The research is characterized as a qualitative applied research classified as descriptive research were used some technical procedures, such as bibliographical research, documentary research and case study. The results show that the integration between the balanced scorecard and the budget contributes to improving the management among the key performance indicators and the achievement of operational goals.

**Keywords:** Zero-Based Budget, Strategic planning, Balanced Scorecard, Renewed budget.

## LISTAS DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Objetivos do orçamento .....	19
Figura 2 – Evolução dos processos orçamentários .....	21
Figura 3 – Relação entre PBZ, VBZs e NBZs.....	24
Figura 4 – Comparativo entre OBZ e orçamentos tradicionais .....	25
Figura 5 – Visão geral da proposta de orçamento renovado .....	27
Figura 6 – Princípios da organização focada na estratégia.....	38
Figura 7 – Medidas essenciais para a perspectiva do cliente .....	41
Figura 8 – <i>Loop duplo</i> : converter a estratégia em processo contínuo .....	44
Figura 9 – Etapas do método proposto .....	47
Figura 10 – Estrutura Organizacional Bem Orçado .....	52
Figura 11 – 10 princípios da Bem Orçado.....	53
Figura 12 – Divisão das ordens de serviço do time TPM.....	53
Figura 13 – Mapa estratégico de Vendas e Comercial .....	54
Figura 14 – Fases de implantação do OBZ.....	57
Figura 15 – Estrutura do OBZ.....	59
Figura 16 – Ciclo de gestão e acompanhamento do OBZ .....	60
Figura 17 – Orçamento tradicional <i>versus</i> orçamento renovado.....	81
Figura 18 – Painel com principais metas dos setores .....	83
Figura 19 – Gráfico de faturamento da Regional (Jan-Mai) .....	85
Figura 20 – Gráfico de volume da Regional (Jan-Mai).....	86
Figura 21 – Gráfico de cadastros novos com compra .....	87
Figura 22 – Gráfico de devoluções.....	87
Figura 23 – Gráfico de giro de vasilhame RGB (Jan-Mai) .....	88

## **LISTAS DE QUADROS**

Quadro 1 – OBZ Fixo – Pacotes e Variáveis Base Zero .....	62
Quadro 2 – OBZ Gente – Pacotes e Variáveis Base Zero .....	64
Quadro 3 – OBZ Variável – Pacotes e Variáveis Base Zero.....	65

## LISTAS DE TABELAS

Tabela 1 – Principais indicadores financeiros nível Brasil (em milhões de R\$).....	67
Tabela 2 – Principais índices de rentabilidade .....	68
Tabela 3 – OBZ Regional (em mil R\$) .....	89
Tabela 4 – Detalhado OBZ Regional YTD (em mil R\$).....	89

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	16
1.1	<b>Definição do problema.....</b>	16
1.2	<b>Objetivos.....</b>	17
1.2.1	<i>Objetivo geral.....</i>	17
1.2.2	<i>Objetivos específicos.....</i>	17
1.3	<b>Estrutura do Trabalho.....</b>	17
2	<b>ORÇAMENTO EMPRESARIAL.....</b>	18
2.1	<b>Conceitos, objetivos e características .....</b>	18
2.2	<b>Orçamento, planejamento e controle.....</b>	18
2.3	<b>Evolução dos processos orçamentários.....</b>	20
2.4	<b>Fundamentos do Orçamento Base Zero.....</b>	21
2.4.1	<i>Conceitos e características.....</i>	22
2.4.2	<i>Sistemática do OBZ.....</i>	23
2.4.3	<i>Vantagens e desvantagens do OBZ.....</i>	24
2.4.4	<i>Comparação entre OBZ e orçamentos tradicionais.....</i>	25
2.5	<b>Orçamento Renovado.....</b>	25
2.5.1	<i>Conceitos e características.....</i>	26
2.5.2	<i>Necessidade de renovação do orçamento tradicional.....</i>	26
2.5.3	<i>Visão geral da proposta de renovação.....</i>	27
2.5.4	<i>Princípios do orçamento renovado.....</i>	28
2.5.4.1	<i>Filosofia, cultura e valores próprios.....</i>	29
2.5.4.2	<i>Descentralização com autonomia.....</i>	29
2.5.4.3	<i>Responsabilidade pelo desempenho.....</i>	30
2.5.4.4	<i>Estrutura e organização interna.....</i>	31
2.5.4.5	<i>Coordenação do negócio.....</i>	31
2.5.4.6	<i>Desenvolvimento da liderança.....</i>	31
2.5.4.7	<i>Integração entre planejamento estratégico e o orçamento.....</i>	32
2.5.4.8	<i>Inclusão de medidas amplas de desempenho.....</i>	32
2.5.4.9	<i>Planejamento contínuo.....</i>	32
2.5.4.10	<i>Gestão e projeção de cenários.....</i>	33
2.5.4.11	<i>Gestão dos Recursos.....</i>	34

2.5.4.12	<i>Mensuração e controle.....</i>	34
2.5.4.13	<i>Envolvimento e entendimento das metas.....</i>	34
2.5.4.14	<i>Motivação e recompensa.....</i>	35
2.5.4.15	<i>Feedback e aprendizado.....</i>	35
2.5.4.16	<i>Automatização do processo orçamentário.....</i>	36
<b>2.6</b>	<b>Considerações.....</b>	36
<b>3</b>	<b>BALANCED SCORECARD.....</b>	37
<b>3.1</b>	<b>Conceitos, características e objetivos.....</b>	37
<b>3.1.1</b>	<b><i>BSC e estratégia.....</i></b>	37
<b>3.1.2</b>	<b><i>Mapa estratégico.....</i></b>	39
<b>3.1.3</b>	<b><i>Perspectivas do BSC.....</i></b>	39
3.1.3.1	<i>Perspectiva financeira.....</i>	39
3.1.3.2	<i>Perspectiva do cliente.....</i>	40
3.1.3.3	<i>Perspectiva dos processos internos.....</i>	41
3.1.3.4	<i>Perspectiva de aprendizado e crescimento.....</i>	42
<b>3.2</b>	<b>Estratégia e orçamento.....</b>	42
<b>3.2.1</b>	<b><i>Integração entre BSC e Orçamento.....</i></b>	43
<b>3.2.2</b>	<b><i>BSC e orçamento renovado.....</i></b>	44
<b>3.3</b>	<b>Considerações.....</b>	45
<b>4</b>	<b>MÉTODO DE ESTUDO.....</b>	46
<b>4.1</b>	<b>Metodologia da Pesquisa.....</b>	46
<b>4.2</b>	<b>Método proposto.....</b>	47
<b>4.2.1</b>	<b><i>Etapa 1 - Descrever a organização e analisar cenário.....</i></b>	48
<b>4.2.2</b>	<b><i>Etapa 2 - Analisar o processo orçamentário atual, sua implantação e utilização.....</i></b>	48
<b>4.2.3</b>	<b><i>Etapa 3 - Levantar as principais limitações do processo orçamentário da empresa.....</i></b>	48
<b>4.2.4</b>	<b><i>Etapa 4 - Definir um método orçamentário através dos princípios do orçamento renovado.....</i></b>	49
<b>4.2.5</b>	<b><i>Etapa 5 - Revisar das metas orçamentárias baseada nas premissas do Balanced Scorecard e no método de orçamento proposto.....</i></b>	49
<b>4.2.6</b>	<b><i>Etapa 6 - Analisar os resultados com a implementação do orçamento renovado.....</i></b>	50

4.3	Considerações.....	50
5	<b>APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO.....</b>	<b>51</b>
5.1	<b>Etapa 1 - Descrever a organização e analisar cenário.....</b>	<b>51</b>
5.1.1	<i>Perfil da Bem Orçado.....</i>	51
5.1.2	<i>Cultura e Gestão.....</i>	52
5.1.3	<i>Mapa estratégico.....</i>	54
5.2	<b>Etapa 2 - Analisar o processo orçamentário atual, sua implantação e utilização.....</b>	<b>56</b>
5.2.1	<i>Implantação do OBZ.....</i>	56
5.2.2	<i>Utilização do OBZ.....</i>	58
5.2.2.1	<i>Estrutura do OBZ.....</i>	58
5.2.2.2	<i>Acompanhamento e Gestão do OBZ.....</i>	59
5.2.2.3	<i>Itens de Controle.....</i>	61
5.2.2.4	<i>Divisão dos pacotes de decisão.....</i>	61
5.2.3	<i>OBZ e cultura da empresa.....</i>	66
5.2.4	<i>Controle de despesas e resultados financeiros.....</i>	67
5.3	<b>Etapa 3 - Levantar as principais limitações do processo orçamentário da empresa.....</b>	<b>68</b>
5.4	<b>Etapa 4 - Definir um método orçamentário através dos princípios do orçamento renovado.....</b>	<b>69</b>
5.4.1	<i>Princípios do orçamento renovado.....</i>	70
5.4.1.1	<i>Filosofia, Cultura e Valores.....</i>	70
5.4.1.2	<i>Descentralização com Autonomia.....</i>	71
5.4.1.3	<i>Responsabilidade pelo Desempenho.....</i>	71
5.4.1.4	<i>Estrutura.....</i>	72
5.4.1.5	<i>Coordenação.....</i>	72
5.4.1.6	<i>Liderança.....</i>	73
5.4.1.7	<i>Integração entre o Planejamento Estratégico e o Orçamento.....</i>	73
5.4.1.8	<i>Inclusão de medidas amplas de desempenho.....</i>	75
5.4.1.9	<i>Planejamento Contínuo.....</i>	76
5.4.1.10	<i>Gestão a Priori.....</i>	76
5.4.1.11	<i>Gestão dos Recursos.....</i>	77
5.4.1.12	<i>Mensuração e Controle.....</i>	77

5.4.1.13	<i>Envolvimento e Entendimento das Metas</i> .....	78
5.4.1.14	<i>Motivação e Recompensas</i> .....	79
5.4.1.15	<i>Feedback e Aprendizado</i> .....	79
5.4.1.16	<i>Automatização do Processo Orçamentário</i> .....	80
5.4.2	<b>Modelo Proposto de Orçamento Renovado</b> .....	80
5.5	<b>Etapa 5 - Revisão das metas orçamentárias baseada nas premissas do Balanced Scorecard e no método de orçamento proposto</b> .....	82
5.5.1	<i>Nova abordagem para as metas orçamentárias</i> .....	82
5.6	<b>Etapa 6 – Análise dos resultados com a implementação do orçamento renovado</b> .....	84
5.6.1	<i>Principais resultados nos indicadores de desempenho</i> .....	85
5.6.2	<i>Principais pontos de melhoria observados</i> .....	90
5.6.3	<i>Perspectivas para segundo semestre</i> .....	91
5.7	<b>Considerações</b> .....	91
6	<b>CONCLUSÕES</b> .....	93
6.1	<b>Conclusão</b> .....	93
6.2	<b>Sugestões para trabalhos futuros</b> .....	94
6.3	<b>Considerações finais</b> .....	94
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	95

## 1 INTRODUÇÃO

Este primeiro capítulo irá abordar quatro tópicos para dar início ao trabalho. São eles: Definição do problema, Objetivos (Geral e Específicos), Delimitação do trabalho e Estrutura do trabalho.

### 1.1 Definição do problema

Em um ambiente cada vez mais competitivo, é primordial possuir habilidades de gestão, trabalhadas dentro da própria organização, para trazer inovações, crescimento e fazer com que a empresa se sobressaia nesse clima de crise e incertezas.

Dentro deste contexto, as empresas precisam fazer com que a crise não as afete de maneira tão drástica. O aconselhado é segurar grandes investimentos e se preparar para enfrentar um período turbulento e de muitas mudanças, reduzir custos e despesas, retardar expansões e procurar estratégias dentro da própria empresa para sentir menos os efeitos da crise. Para prosperar nesse ambiente, as empresas precisam voltar seus esforços para oportunidades dentro de casa, criando medidas de desempenho e novos indicadores, para acompanhar e reverter possíveis problemas logo que forem visualizados.

Para isso, as medidas financeiras, são uma ótima estratégia para se conseguir guiar a organização principalmente em momentos difíceis como esse. Essas medidas como, receita, custos, lucro são predominantes no orçamento como sistemas de gestão; apesar de serem mais precisas, essas medidas apresentam algumas limitações.

Nesse sentido, o *Balanced Scorecard* pode ser o ponto de partida para redefinir o processo orçamentário, com isso as metas operacionais são alinhadas aos indicadores estratégicos da organização, ajudando a empresa a identificar seus reais indicadores para entender onde atuar para tentar reverter cenários em tempo preciso.

A necessidade de orçar é antiga; o orçamento é a principal ferramenta de controle de despesas e importante instrumento de planejamento. O Orçamento Base Zero (OBZ) é uma das formas de orçamentação que mais se adequa à forma de controlar custos e despesas, pois força os gestores a refletir e questionar sobre operações e procurar oportunidades de melhoria dentro do processo.

De acordo com Bornia e Lunkes (2007, p. 39) apesar de precisas as medidas financeiras apresentam algumas limitações: tendem a medir e analisar variáveis internas; falham por não incluir medidas amplas de desempenho; são indicadores de resultado, analisando fatos que já ocorreram; e geralmente são medidas macros, não expressando os elementos que acarretaram as variações.

Nesse contexto, esse estudo sugere o seguinte questionamento: “Como definir um método de orçamentação fundamentado no Orçamento Base Zero e nos princípios do orçamento renovado visando o alinhamento das metas orçamentárias e a otimização da gestão de custos e despesas através dos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard*?”.

## **1.2 Objetivos**

### ***1.2.1 Objetivo geral.***

Definir um método de orçamentação fundamentado no Orçamento Base Zero e nos princípios do orçamento renovado visando o alinhamento das metas orçamentárias e a otimização da gestão de custos e despesas através dos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard*.

### ***1.2.2 Objetivos específicos***

- Demonstrar o método de orçamentação renovado voltado para a realidade da empresa em estudo;
- Identificar as possíveis travas, falhas e limitações do atual método de orçamento;
- Analisar como o alinhamento dos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard* com as metas orçamentárias pode influir na eficiência operacional.

## **1.3 Estrutura do trabalho**

Este trabalho é dividido em seis capítulos. O primeiro capítulo será uma visão geral do trabalho, serão mostrados a introdução, o contexto onde foi aplicado o trabalho e os objetivos (geral e específicos). O segundo será um referencial teórico sobre orçamento, evolução dos processos orçamentários, fundamentação sobre OBZ e fundamentos do orçamento renovado. O terceiro capítulo será o referencial teórico sobre *Balanced Scorecard* e sua integração com o orçamento.

O capítulo quatro se refere à metodologia de pesquisa, na qual serão descritas as etapas de aplicação do método proposto. No capítulo cinco será realizada a aplicação do método proposto. Ao fim deste trabalho, haverá o sexto capítulo, que constará as conclusões do estudo realizado e as recomendações para os trabalhos futuros.

## **2 ORÇAMENTO EMPRESARIAL**

### **2.1 Conceitos, objetivos e características**

O orçamento tem como base fundamental o planejamento e controle de resultados e é definido por Welsch (1996, p. 21) como um enfoque ordenado e formal a execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle.

De acordo com Hoji (2007, p. 417) o orçamento é um instrumento de planejamento e controle de resultados econômicos e financeiros baseado em um modelo de mensuração que avalia e demonstra por meio de projeções, os desempenhos da empresa, e complementado por Welsch (1996, p. 27) é um planejamento baseado em decisões deterministas baseadas numa avaliação dos acontecimentos externos futuros.

Para Sá e Moraes (2005, p. 59), orçamento é:

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

Segundo Atkison *et al.* (2000, p. 465), um orçamento é a demonstração quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá os objetivos organizacionais. Essa afirmação é complementada ainda por Welsch (1996, p. 21) afirmando que o orçamento “focaliza diretamente uma abordagem racional e sistemática ao planejamento global e ao controle dinâmico dando ênfase a administração por objetivos e à flexibilidade realista na execução das tarefas administrativas.”

### **2.2 Orçamento, planejamento e controle**

Atualmente, no mundo empresarial, a realização de orçamento como forma de previsão de receitas e despesas é uma forma bastante eficiente no processo de tomada de decisão. Para isso é essencial um bom planejamento como guia para as ações a serem executadas.

Zdanowick (2001, p. 13) afirma que o processo de planejamento financeiro é decorrente da necessidade da empresa em crescer, tendo em vista à implantação e à adequação de padrões, princípios, métodos através de processos racionais, práticos e competitivos no tempo. Welsch (1996, p. 21) complementa afirmando que o planejamento

pode ser definido em termos amplos como um enfoque à execução das responsabilidades, coordenação e controle da administração.

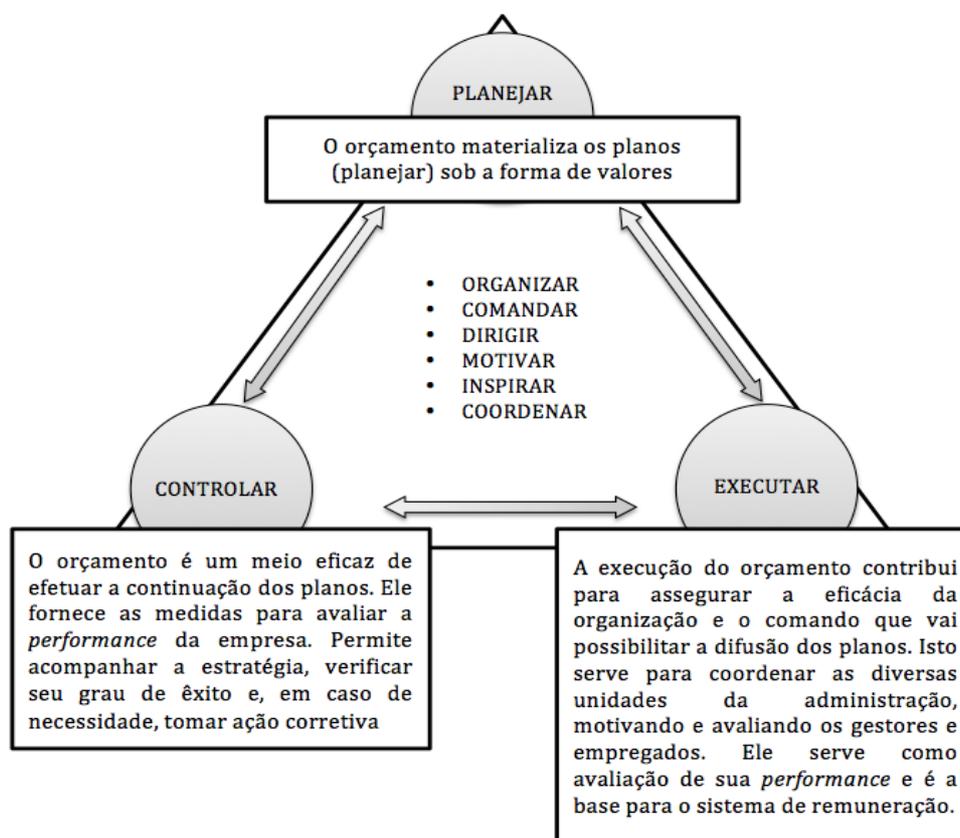
O sistema de planejamento financeiro e orçamento visam antecipar os possíveis resultados operacionais, que deverão ser alcançados no período, considerando os aspectos de produtividade, qualidade e competitividade, que o mercado constantemente exige das empresas, segundo Zadanowick (2001, p. 13)

Em complemento Hoji (2007, p. 418) afirma que o orçamento além de ser um instrumento de planejamento é também um importante instrumento de controle, “[...] um orçamento não terá utilidade se não for possível exercer adequado controle sobre os resultados projetados”.

Segundo Lunkes (2003, p. 39), “os orçamentos além de serem parâmetros para avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade, desempenhando papel de controle por meio de sistemas de custos e contabilidade”.

Dessa forma, o orçamento pode ser definido como uma abordagem nas diretrizes do planejamento, execução e controle como apresentada na figura 1.

Figura 1 – Objetivos do orçamento



### 2.3 Evolução dos processos orçamentários

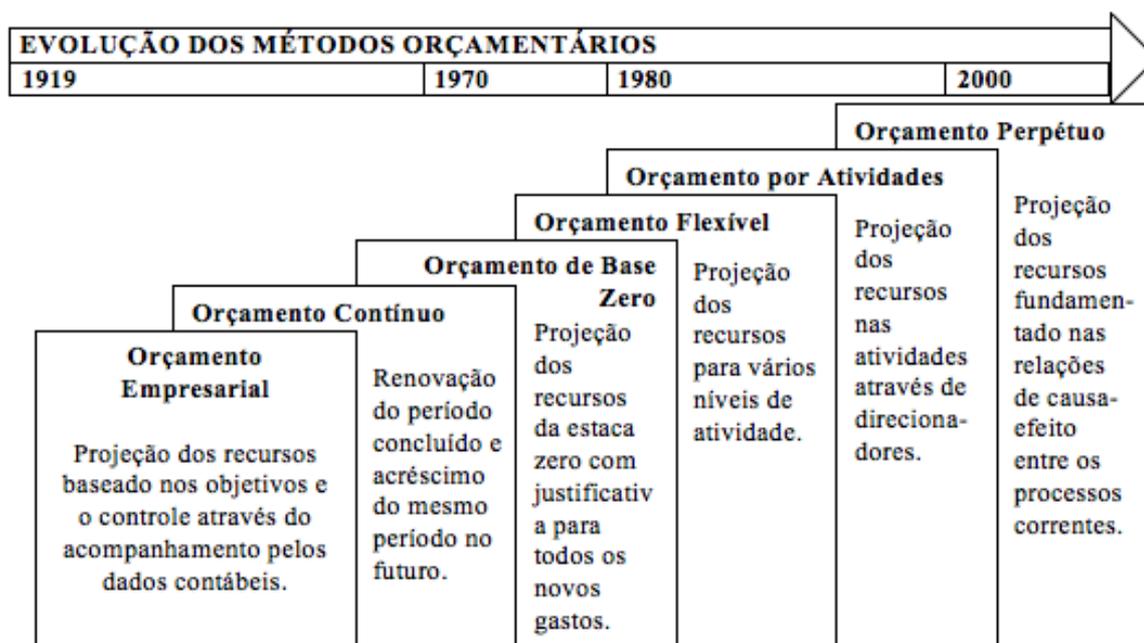
O processo orçamentário não é algo novo, a necessidade de orçar é antiga e se faz necessária para prever os gastos necessários para um certo período. Ao longo dos anos os processos orçamentários foram sendo aprimorados para ajustar-se às mudanças no ambiente e as organizações.

Lunkes (2003, p. 37-38) enumera as fases de evolução do processo orçamentário em seis fases:

- a) Primeira fase – Teve predominância o orçamento empresarial e como principal foco, a projeção dos resultados e o posterior controle. Esse tipo de orçamento é um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período.
- b) Segunda fase – Teve como predominância o orçamento contínuo, que tem como foco a revisão contínua, retirando-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte.
- c) Terceira fase – Nessa fase surgiu o orçamento base zero, tendo com enfoque a projeção dos dados como se as operações estivessem começando da estaca zero, estimulando a necessidade de justificar os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações.
- d) Quarta fase – Tem como destaque o orçamento flexível, com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. Esse orçamento é projetado para cobrir uma gama de atividades, sendo possível estimar custos em qualquer nível de atividade.
- e) Quinta fase – Foi marcada pelo surgimento do orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado em atividades, com projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores para estimar e controlar os resultados. Esse orçamento usa informação sobre direcionadores no planejamento e no processo de avaliação.
- f) Sexta fase – marcada pelo orçamento perpétuo, o qual prevê o uso dos recursos fundamentados na relação de causa-efeito entre os processos correntes.

A descrição sintetizada dessas fases esta apresentada na figura 2, apresentando a evolução do orçamento empresarial ao orçamento perpétuo.

Figura 2 – Evolução dos processos orçamentários



Fonte: Adaptado Lunkes (2003, p. 38)

Para Welsch (1996, p. 385), a escolha de um orçamento é feita pelo resultado das escolhas de técnicas e conceitos apropriados e a adaptação da empresa às características de cada situação. Welsch ainda complementa afirmando “a medida que a empresa cresce, suas características mudam e ela torna-se mais complexa [...] os sistemas contábeis devem ser adaptados à medida que a empresa se modifica”.

Conforme Padoveze e Taranto (2009, p. 33), “o importante é ter um mente que a adoção de determinado tipo de conceito de orçamento está totalmente ligada ao modelo de gestão da empresa e à cultura orçamentária desenvolvida internamente”.

## 2.4 Fundamentos do Orçamento Base Zero

Como apresentado por Lunkes (2003, p. 92), o orçamento pode ser elaborado de várias formas e as desvantagens dos métodos anteriores é a perpetuação das ineficiências do passado; uma alternativa para solucionar esse problema é a utilização do orçamento base zero como instrumento orçamentação.

Segundo Padoveze e Taranto (2009, p. 42), “o orçamento base zero (OBZ) é considerado o principal conceito de orçamento, prega a maior rigidez possível no processo de planejamento e de controle orçamentário”.

De acordo com Anthony e Welsch (1981, p. 457), a maioria das organizações as operações não mudam de forma brusca de um ano para o outro, dessa forma o orçamento base

zero atua de forma a ajustar os gastos e despesas apropriadas para o período construindo do zero suas decisões orçamentárias.

#### **2.4.1 Conceitos e características**

No orçamento base zero propõe examinar todas as atividades, prioridades e recursos financeiros a partir da estaca zero, ao se projetar um novo exercício. O ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do orçamento atual, o OBZ requer que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas ao uso de recursos a serem alocados a cada setor, departamento ou atividade. (LUNKES, 2003 p. 92-94)

De acordo com Pyhrr (1973, p. XIV), o orçamento base zero fornece informações detalhadas relativas:

Ao dinheiro necessário para se realizar os fins desejados, alerta para os excessos e para a duplicidade de esforço entre os departamentos, concentra-se nas quantias necessárias para os programas, especifica prioridades dentro dos departamentos e entre eles, dentro das divisões e entre elas, permite comparações dessas linhas organizacionais quanto às respectivas prioridades financiadas e permite a determinação por uma auditoria de desempenho, e se cada atividade ou operação teve o desempenho prometido.

Essa visão é complementada por Lunkes (2003, p.92), quando afirma:

O orçamento base zero rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a ideia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

Atkinson *et. al.* (2000, p. 465) ainda afirmam 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”.

As principais características segundo Padoveze e Taranto (2009, p. 44) são:

- a) Análise do custo/benefício de todos os projetos, processos tendo como partida o zero;
- b) Foco nos objetivos e nas metas das unidades de negócios cujos recursos são consequência da direção planejada;
- c) Correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio;
- d) Aprovação do nível de gastos com base em critérios definidos previamente;
- e) Desenvolvimento da participação e intensa comunicação entre as áreas; e

f) Fornecimento de subsídios para a tomada de decisão.

Segundo Lunkes (2003, p. 94) os gestores, ao utilizar o OBZ, devem apresentar justificativas para as apropriações dos recursos levando-se em consideração o custo/benefício ou a análise evolutiva dos acontecimentos. As perguntas básicas que devem ser feitas são:

- O que gastar?
- Quanto gastar?
- Como gastar?
- Por que gastar?

Ainda de acordo com Lunkes (2003, p. 94), “os gastos no orçamento base zero são realizados por meio de pacotes de decisão, que devem ser definidos e priorizados conforme critérios previamente fixados”.

Para Pyhrr (1973, p. 5), existem dois passos básicos do orçamento base zero, são eles:

- a) A identificação de pacotes de decisão; e
- b) Priorização dos pacotes de decisão.

Ainda segundo Pyhrr, tendo-se identificado e priorizado os pacotes de decisão, a administração pode alocar recursos de acordo com a destinação de recursos financeiros as atividades mais importantes, que são os pacotes de decisão, podendo ser atuais ou novas.

#### **2.4.2 Sistemática do OBZ**

O orçamento base zero é dividido em três partes fundamentais: pacote base zero (PBZ), variável base zero (VBZ) e núcleo base zero (NBZ).

O conceito de pacote base zero ou pacote de decisão é exposto por Pyhrr (1973, p. 6) como, “um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que a administração possa (1) avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos limitados e (2) decidir aprová-la ou rejeitá-la”.

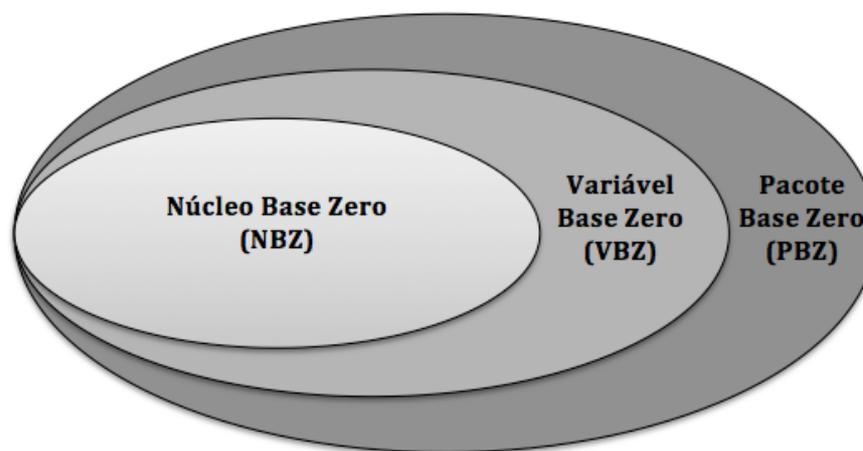
Os pacotes de decisão podem ser divididos em unidades menores que são as VBZs. Para melhorar ainda mais a informação e o nível de detalhamento, pode-se dividir as VBZs em diversos núcleos base zero (NBZ).

De acordo com Lunkes (2003, p. 96), o NBZ “é a unidade de onde são retiradas as informações para a elaboração do orçamento”. Muitas vezes o NBZ pode chegar a ser confundido e adotado como um centro de custo.

Ainda de acordo com Lunkes (2003, p. 96), “na elaboração do OBZ a empresa poderá dividir o método em vários pacotes de decisão. Por conseguinte, os pacotes podem ser

também divididos em várias VBZs, e estas podem ser agrupadas formando NBZs”. A figura 3 esquematiza essa relação entre pacotes, VBZs e NBZs.

Figura 3 – Relações entre PBZ, VBZ e NBZ



Fonte: Autoria Própria

#### 2.4.3 Vantagens e desvantagens do OBZ

As principais vantagens do OBZ são apresentadas por Pyhrr (1973, p. 32) e Padoveze e Taranto (2009, p. 44) e Lunkes (2003, p. 103), abaixo:

- Proporciona significativa economia no orçamento;
- Força gestores a refletir sobre operações e procurar oportunidades de melhoria;
- As atividades mal executadas são prontamente identificadas;
- Proporcionam melhor acompanhamento do planejado *versus* realizado;
- Favorece o aumento da comunicação entre as diversas áreas; e
- Os administradores podem ser avaliados de acordo com os objetivos, o desempenho e os benefícios com os quais se comprometeram.

As principais desvantagens método de orçamentação para Lunkes (2003, p. 102) é o seu tempo de elaboração, bem maior que os orçamentos tradicionais, o método se mostra bastante burocrático, com inúmeros controles.

Essa ideia é complementada pelas desvantagens apresentadas por Padoveze e Taranto (2009, p. 45), com:

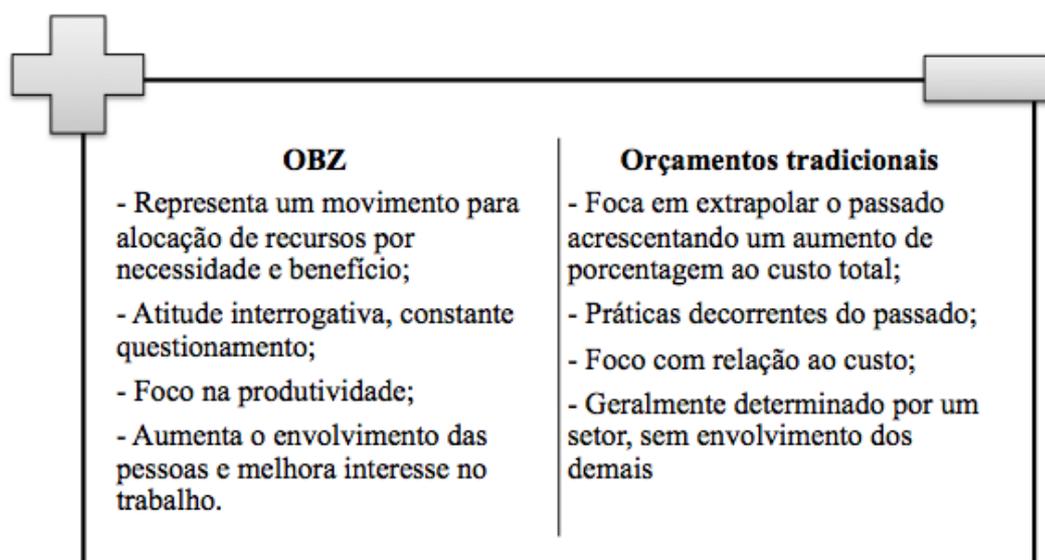
- Análise de muitas informações em um curto espaço de tempo;
- Dificuldade de compreensão de alguns conceitos básicos;

- Resistência do pessoal de nível hierárquico mais baixo, que tende a refutar mudanças e a defender a posição em que se encontram; e
- Dificuldade em começar todos os anos partindo do zero.

#### 2.4.4 Comparação entre OBZ com os orçamentos tradicionais

Vistas as vantagens e desvantagens do OBZ ainda é possível encontrar benefícios impulsionados por esse método de orçar em relação aos métodos tradicionais. A figura 4 apresenta as principais considerações ao comparar o OBZ com os outros métodos orçamentários tradicionais, baseado nas afirmações de Lunkes (2003, p. 103).

Figura 4 – Comparativo entre OBZ e orçamentos tradicionais



Fonte: Autoria própria

## 2.5 Orçamento Renovado

O processo orçamentário pode ser desenvolvido de diferentes formas, como apresentado anteriormente. O importante é incorporar ao orçamento as características fundamentais à implementação de um eficiente sistema de gestão. É imprescindível construir uma ligação forte entre planos estratégicos e o orçamento, esses planos estratégicos são o ponto de partida para as metas orçamentárias. (BORNIA E LUNKES, 2007, p. 48).

Como forma de aprimorar os métodos orçamentários, o orçamento renovado busca adicionar valor com a inclusão de medidas mais amplas como os direcionadores de

valor. Esse tópico abordará o conceito de orçamento renovado, suas particularidades e princípios baseado no estudo realizado por Bornia e Lunkes (2003-2007).

### ***2.5.1 Conceito e características***

De acordo com Bornia e Lunkes (2007, p. 49) orçamento renovado “é um plano para as operações da unidade, que focaliza atividades e recursos com o objetivo de atingir as metas estratégicas e de proporcionar aos clientes produtos e serviços de qualidade, no menor custo e de maneira oportuna”.

O orçamento renovado é uma ferramenta necessária para obter consenso e compromisso dos colaboradores da unidade com os objetivos da companhia e de guiar a tomada de decisão do processo como um todo por meio de metas chave, segundo Bornia e Lunkes (2007, p. 48).

Na sistemática do orçamento renovado o controle passa a ser mais dinâmico e flexível, evitando os excessos cometidos nos sistemas tradicionais. Segundo Bornia e Lunkes (2007, p. 49) “a empresa deve preocupar-se em controlar o que é importante e não se ater em demasia aos detalhes que pouco contribuem para geração de valor”.

### ***2.5.2 Necessidade de renovação do orçamento tradicional***

A necessidade de renovação do orçamento parte do pressuposto que as empresas necessitam de um método que acompanhe as mudanças no ambiente competitivo e o clima de incerteza que se instaura nos dias de hoje. Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 4), “ao passo que a inovação é uma constante, custos refletem pressões do mercado, os clientes são inconstantes e os acionistas mais exigentes”.

De acordo com Bornia e Lunkes (2003) as empresas precisam estar a:

- a) Responder de forma rápida as ameaças, oportunidades e às necessidades dos clientes cada vez mais exigentes;
- b) Atrair e reter pessoas capazes de assumir responsabilidades, tomar decisões e trabalhar por resultados dentro do espaço competitivo;
- c) Prover soluções inovadoras continuamente e gerar novos conceitos empresariais;
- d) Operar com custos mais baixos, qualidade superior e maior eficiência;
- e) Aumentar o conhecimento das necessidades dos clientes e focalizar de forma eficiente na rentabilidade; e
- f) Prover desempenho e resultados superiores aos acionistas.

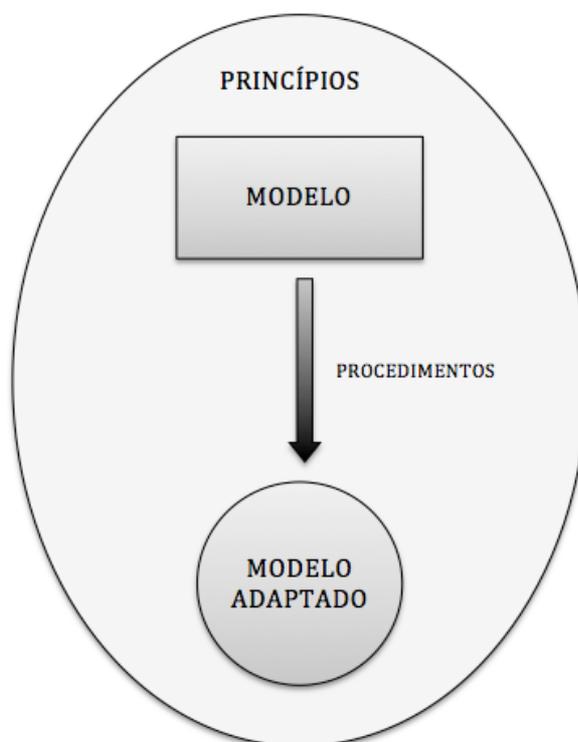
Essas variáveis, ainda segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 4), devem ser incorporadas ao processo orçamentário no sentido de complementar ou mesmo ampliar as informações em busca de minimizar as deficiências dos métodos anteriores. Dentro desse contexto, o orçamento deve direcionar ações que permitem responder a essas necessidades e proporcionar o envolvimento necessário à concretização das metas baseadas nessas características.

Nesse sentido o orçamento renovado busca trazer melhorias ao orçamento para torná-lo mais adequado ao ambiente atual dos negócios.

### ***2.5.3 Visão geral da proposta de renovação***

A proposta de orçamento renovado conta com a adoção de princípios pré-estabelecidos relacionados à técnica, com o modelo de orçamentação já aplicado pela empresa e procedimentos internos para transformar o modelo já em existente adaptado para o orçamento renovado. A figura 5 demonstra a visão geral da proposta.

Figura 5 – Visão geral da proposta de orçamento renovado



Fonte: Adaptado Bornia e Lunkes (2003, p. 5)

Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 5), os princípios são como regras ou preceitos que conduzem as mudanças necessárias ao aprimoramento do processo orçamentário. Os procedimentos são as etapas a serem seguidas na elaboração e implementação do orçamento renovado. Ainda segundo os autores, “a intenção da proposta é criar respostas as necessidades dos gestores”.

#### ***2.5.4 Princípios do orçamento renovado***

Welsch, em seu livro sobre orçamento empresarial (1981, p. 49), já abordava alguns princípios fundamentais para uma boa eficiência do programa de planejamento e controle de resultados, para ele quando apropriadamente utilizado, o programa se torna “um sistema amplo por meio do qual todos os aspectos de administração podem ser reunidos num todo coordenado, em que ações administrativas e operações podem ser integradas”.

Para Welsch (1981, p. 50), os princípios que devem guiar os gestores cuja administração deve estar firmemente comprometida são:

- a) Envolvimento administrativo;
- b) Adaptação organizacional;
- c) Contabilidade por áreas de responsabilidade;
- d) Orientação para objetivos;
- e) Comunicação integral;
- f) Expectativas realistas;
- g) Oportunidade;
- h) Aplicação flexível;
- i) Reconhecimento do esforço individual e do grupo; e
- j) Acompanhamento.

No sentido de complementar essa visão exposta por Welsch em 1981, que ainda se mostra bastante atual, Bornia e Lunkes desenvolveram seus princípios adaptados a realidade e ao ambiente dos dias de hoje. Dessa forma, os princípios abordados por Bornia e Lunkes (2003, p. 6) são:

- a) Filosofia, cultura e valores próprios;
- b) Descentralização com autonomia;
- c) Responsabilidade pelo desempenho;
- d) Estrutura e organização interna;
- e) Coordenação do negócio;
- f) Desenvolvimento da liderança;

- g) Integração entre planejamento estratégico e o orçamento;
- h) Inclusão de medidas amplas de desempenho;
- i) Planejamento contínuo;
- j) Gestão e projeção de cenários;
- k) Gestão dos Recursos;
- l) Mensuração e controle;
- m) Envolvimento e entendimento das metas;
- n) Motivação e recompensa;
- o) *Feedback* e aprendizado; e
- p) Automatização do processo orçamentário.

Cada um desses princípios serão apresentados abaixo através das suas principais características voltadas a implementação do orçamento renovado.

#### *2.5.4.1 Filosofia, cultura e valores próprios*

De acordo com Bornia e Lunkes (2003, p. 6), para a efetivação do modelo proposto serão necessários alguns pontos importantes para que a empresa desenvolva a cultura e valores próprios:

- A definição e comunicação prévia dos valores;
- Estabelecimento do sistema de gestão;
- Mudança nas práticas internas; e
- Lista de valores como parte do processo de definição da estratégia e das operações.

Ainda segundo os autores, “é necessário que haja redefinição de toda a filosofia de gestão, antes de qualquer mudança no orçamento propriamente dito. A filosofia, cultura e valores formam a base do sistema e o alicerce para a geração das metas orçamentárias”. Caso não seja realizado de forma concreta, podem-se comprometer as mudanças propostas no orçamento renovado.

#### *2.5.4.2 Descentralização com autonomia*

Os empregados e gestores devem ter a liberdade e capacidade para agir, dentro da cultura e valores anteriormente fixados. Em seu estudo, Bornia e Lunkes (2003, p. 6) afirmam que “O orçamento deve permitir aos gestores e empregados usar os recursos de conhecimento da empresa para satisfazer às necessidades dos clientes”.

Ainda de acordo com os autores, o orçamento deve criar valor aos clientes e acionistas, a empresa deve proporcionar alto grau de liberdade para empregados e gestores operacionais como forma de atingir as exigentes metas corporativas.

Bornia e Lunkes (2003) complementam que a descentralização com autonomia ajuda na flexibilização do processo orçamentário, esta descentralização deve ocorrer dentro de determinados limites, “eles têm autonomia para agir, desde que suas ações estejam alinhadas com os objetivos globais”.

#### *2.5.4.3 Responsabilidade pelo desempenho*

Um programa de planejamento e controle de resultados deve apoiar-se numa sólida estrutura organizacional e num conjunto bem definido de linhas de autoridade e responsabilidade. (WELSCH, 1981, p. 53)

Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 6), à medida que se concretiza o princípio de tomada de decisões descentralizadas, é necessário estabelecer responsabilidade a gestores e empregados pelas suas atividades desempenhadas e torná-los responsáveis por metas orçamentárias competitivas.

Para Welsch (1981, p. 53) a responsabilidade pelo desempenho se instaura com o estabelecimento de condições para que os objetivos da mesma sejam alcançados de maneira coordenada e efetiva, fazendo com que a amplitude e o inter-relacionamento das responsabilidades de cada gestor e empregado sejam bem especificados.

Em complemento, Bornia e Lunkes (2003) afirmam que “as empresas são obrigadas a delegar e a descentralizar a tomada de decisão para aumentar sua velocidade de resposta”. Para isso, torna-se necessário gerenciar alguns elementos, como:

- Um conjunto de informações disponibilizadas,
- Valores, objetivos e metas compartilhadas,
- Comprometimento; e
- Capacitação contínua.

Em complemento Sanvicente e Santos (1994, p. 27) é importante indicar o que deve ser feito, como e quando, para que sejam devidamente alcançados os objetivos de desempenho da empresa, e “também devem identificar indivíduos específicos que possam ser posteriormente responsabilizados ou que prestem contas de desempenhos efetivos considerados satisfatórios ou não”. De acordo com Bornia e Lunkes (2003, p. 6), os gestores e empregados devem pensar e agir como donos do negócio.

#### *2.5.4.4 Estrutura e organização interna*

Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 7) a estrutura colocada a disposição dos colaboradores deve proporcionar aos mesmos os meios necessários para exercer autoridade e responsabilidade. “Isto inclui, além da estrutura física como máquinas, equipamentos, entre outros, sistemas de informação abertos e transparentes”.

Em complemento, os autores afirmam que a empresa deve estar organizada em redes e processos. Ainda para Bornia e Lunkes (2003), devem-se criar centros de custos autônomos, proporcionando aos gestores e empregados a oportunidade de dirigir seu próprio negócio.

Para Hoji (2007, p. 421) “os centros de responsabilidades são unidades que podem ser criadas de acordo com a estrutura organizacional ou por projetos”. Cada centro de responsabilidade é representado por um administrador que é responsável por seu desempenho.

#### *2.5.4.5 Coordenação do negócio*

A coordenação do negócio deve ser realizada pelas forças de mercado, as metas devem estar dentro do domínio competitivo, segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 7).

Ainda segundo os autores, “o orçamento pode ser comparado a um radar que emite ondas a gestores e empregados através das metas orçamentárias e recebe informações sobre os objetivos ou indicadores estratégicos, assim como sobre o desempenho real.”

De acordo com Hoji (2007, p. 418) afirma que o orçamento “visa ao conhecimento antecipado de resultados e serve como guia para as ações a serem executadas pelas unidades da empresa.”

Bornia e Lunkes (2003, p. 7) complementam que o orçamento renovado vai se desempenhar como instrumento que informa se os gastos e o desempenho da empresa estão em sincronia com o nível desejado.

#### *2.5.4.6 Desenvolvimento da liderança*

De acordo com Bornia e Lunkes (2003, p. 7), “A empresa deve desenvolver liderança e comando que permita reagir com rapidez às mudanças do ambiente. Ela deve gerar desafios e treinamento para que as pessoas exerçam a liderança e decidam quando necessário”.

A liderança deve empreender todo o potencial de empregados e gestores para preparar e reagir em tempo real às ameaças e oportunidades do ambiente; a inovação exige de

gestores e empregados atitudes para liderar as mudanças necessárias, segundo exposto por Bornia e Lunkes (2003).

#### *2.5.4.7 Integração entre planejamento estratégico e o orçamento*

De acordo com Hoji (2007, p. 416), planejamento estratégico é um plano de longo prazo, de responsabilidade dos níveis mais altos da administração, que procuram se antecipar a fatores exógenos e internos a empresa.

Para Bornia e Lunkes (2003, p. 8) o planos estratégico “elaborado previamente deve ser comunicado e considerado na elaboração do orçamento, o exame dos indicadores estratégicos irá direcionar os objetivos máximos que a empresa pretende alcançar no futuro”.

A integração entre planejamento estratégico e orçamento, segundo Sobanski (2011, p. 16), fornece um instrumento detalhado da administração da empresa, que entrega as quantificações das ações e resultados de curto e longo prazo, visando alcançar seus objetivos com eficiência. Sobanski complementa, afirmando que essa integração reflete os primeiros passos da empresa na direção de seus objetivos de longo prazo.

#### *2.5.4.8 Inclusão de medidas amplas de desempenho*

As metas orçamentárias devem ser coerentes e alinhadas com as diretrizes do planejamento estratégico; para Bornia e Lunkes (2003, p. 8) os planos estratégicos “incorporam, com frequência, medidas de desempenho não financeiras, tais como: satisfação e retenção de clientes, lançamento de novos produtos, motivação de empregados, entre outras medidas”.

Para Welsch (1981, p. 53), o futuro da empresa a longo prazo tenderá a ser favorecido pelo estabelecimento de fatores de desempenho para a empresa como um todo e para cada uma de suas principais subdivisões.

No orçamento renovado a integração se baseia nos fatores-chave do sucesso, evidenciando as medidas de desempenho mais importantes de cada área da empresa. Para Bornia e Lunkes (2003, p. 8) “O objetivo é proporcionar critérios de desempenho e delimitar a semântica da informação necessária à gestão”. Ainda segundo os autores com a escolha das metas-chave é mais fácil reconhecer aquelas que proporcionam aumento de valor.

#### *2.5.4.9 Planejamento Contínuo*

Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 8), a projeção orçamentária deve ser um processo contínuo e exclusivo, sendo necessário criar uma cultura onde a mudança seja algo

natural. De acordo com os autores “O importante no orçamento renovado é não estabelecer alocação prévia e fixa de recursos, com muitos meses de antecedência.”.

Para Sanvicente e Santos (1994, p. 33), é recomendável usar o prazo de um ano com segmentos parciais de meses e trimestres, essa subdivisão facilita a reformulação do planejamento, especialmente pode-se levar em conta os resultados já ocorrido nos primeiros meses do ano, bem como favorecem a “tomada de medidas corretivas que se fazem necessárias em face dos resultados verificados e de sua comparação com os resultados futuros”.

De acordo com Welsch (1981, p. 59), o orçamento deve ser considerado um processo contínuo em todos os níveis de administração. Na tomada de decisões rotineiras, como em questões de longo alcance, “todos os níveis administrativos devem reexaminar continuamente as perspectivas futuras, replanejando e modificando planos prévios no processo de tomada de decisões”.

As metas orçamentárias exigem planejamento contínuo e adaptações frequentes, pois as condições de mercado mudam com grande frequência. Dessa forma os planos orçamentários devem ser adaptados e alterados para reagir às ameaças ou oportunidades do ambiente. (BORNIA E LUNKES, 2003, p. 8)

#### *2.5.4.10 Gestão e projeção de cenários*

De acordo com Bornia e Lunkes (2003, p. 9), “o desempenho pretendido deve ser construído através da projeção de cenários, o estabelecimento das medidas deve considerar os aspectos externos, principalmente os relacionados a competidores”.

Segundo Welsch (1981, p. 62), a projeção de curto e longo prazo requer a avaliação de uma grande variedade de alternativas relevantes e escolhas provisórias. Esses cenários devem ser feitas para fins de planejamento de resultados compatíveis com os objetivos globais.

Complementando a ideia, Bornia e Lunkes (2003, p. 9) afirmam que o orçamento tem como finalidade principal o planejamento das operações por meio da planificação e projeção das atividades. “Essa gestão previa, por exemplo, possibilita melhor gerenciamento das variações do processo e o excesso de capacidade”.

Ainda segundo esses autores, as metas orçamentárias devem preparar a empresa para futuros desafios, por meio do planejamento contínuo com ajustes nos direcionadores de valor, de acordo com o ambiente competitivo. “O objetivo é superar os concorrentes e, para isso busca-se um importante guia nesse alvo que são as metas orçamentárias”.

#### *2.5.4.11 Gestão dos recursos*

A utilização dos recursos deve corresponder e serem alinhados às metas previamente estabelecidas. É importante a autorização dos gerentes operacionais para agir independentemente, incluindo o acesso aos recursos. A alocação dos recursos precisa ser consistente com a estratégia e as condições de negócio. Caso o gestor necessite de recursos rapidamente para adaptar-se às ameaças e oportunidades, estes devem estar disponíveis, considerando as metas e objetivos globais. (BORNIA E LUNKES, 2003, p. 9)

Segundo Sanvicente e Santos (1994, p. 32) através da participação dos diferentes administradores na elaboração dos orçamentos, assim como as discussões a cerca dos valores orçados com a alta administração, faz com que cada indivíduo acabe utilizado o orçamento como instrumento de autocontrole das tarefas em cada setor. Desse modo a administração de recursos também cabe ao gestor identificar a necessidade de alocação para adaptação a uma nova realidade.

Welsch (1981, p. 60) ainda complementa que o uso de flexibilidade na execução dos planos orçamentários “deve ser uma política definida para impedir a criação de ‘camisas-de-força’ e permitir o aproveitamento de oportunidades favoráveis”.

#### *2.5.4.12 Mensuração e controle*

Para Bornia e Lunkes (2003, p. 9) os sistemas de mensuração são necessários pois “habilitam a ação, reação e adaptação contínua dos processos, atividades e das mudanças de tecnologia”. Segundo esses autores, “é importante ampliar o sistema de mensuração para contemplar as novas medidas de criação de valor”.

De acordo com Sanvicente e Santos (1994, p. 33) relatórios de controle, emitidos por períodos mais curtos, favorecem o acompanhamento mais frequente das atividades, “bem como a tomada das medidas corretivas que se fazem necessárias em face dos resultados verificados e de sua comparação com os planos”.

#### *2.5.4.13 Envolvimento e Entendimento das Metas*

Segundo Welsch (1981, p. 56), a comunicação para um orçamento eficaz exige que tanto o gestor quanto o empregado possuam a mesma noção de responsabilidade e objetivos.

Para Bornia e Lunkes (2003, p. 9), os envolvidos e responsáveis pelos resultados devem participar ativamente da elaboração das metas orçamentárias, somente assim estarão

comprometidas com o desempenho que as mesmas devem realizar. O envolvimento de todos no processo orçamentário é um dos aspectos-chave para o sucesso do orçamento renovado.

Welsch (1981, p. 56) ainda complementa afirmando que o fornecimento de “informações completas e sem restrições nos relatórios de desempenho por área de responsabilidades também deverá elevar o grau de comunicação essencial a uma administração satisfatória”.

#### *2.5.4.14 Motivação e Recompensas*

Este princípio, segundo Welsch (1981, p. 61), visa dar reconhecimento ao fato de que as realizações individuais, tanto positivas quanto negativas, devem ser identificadas e levadas em conta no processo de gestão.

Bornia e Lunkes (2003, p. 10) ainda complementam afirmando que para motivar os gestores e empregados “deve-se implementar, junto ao processo orçamentário, um sistema de remuneração variável, baseado em bônus para equipes ou unidades que atingem ou ultrapassam o desempenho pré-definido”.

Segundo os autores, o sistema de remuneração variável não deve ser estabelecido individualmente ou para pequenos grupos, para que não seja possível manipular os resultados em proveito próprio.

Welsch (1981, p. 61) complementa afirmando que o sistema de avaliação individual deve ser justo, compreensivo e preciso, deve ser reconhecido a capacidade e o desempenho de cada gestor e empregado, bem como as pressões sociais que o influenciam.

#### *2.5.4.15 Feedback e Aprendizado*

Para o orçamento renovado surtir efeito, gestores e empregados precisam compreender, assumir e implementar esse método na nova realidade. Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 10) esses gestores e empregados precisam ser treinados e preparados para a incursão, sendo necessário a imersão de uma cultura empresarial baseada no compromisso.

Ainda segundo os autores, o aperfeiçoamento é um fator relevante a ser considerado quando estabelecidas as medidas orçamentárias. “É fundamental criar competição entre as unidades, assim o conhecimento e as melhores práticas são rapidamente absorvidas e compartilhadas”.

#### 2.5.4.16 Automatização do processo orçamentário

De acordo com o exposto por Bornia e Lunkes (2003, p. 10), a automação permite desenvolver planos orçamentários com grande rapidez e precisão, além de possibilitar a integração dos dados entre as diferentes áreas da empresa. “A quantidade de tempo e dinheiro que pode ser economizado no processo orçamentário geralmente justifica a compra ou elaboração de softwares orçamentários”.

Esses autores ainda defendem que os gerentes e empregados estejam regularmente informados do progresso e que possam tomar ações que venham assegurar o desempenho desejado, facilitando assim, a melhoria no acompanhamento de resultados.

## 2.6 Considerações

Este capítulo objetivou um alinhamento conceitual acerca dos principais conceitos, objetivos e características sobre orçamento, uma visão geral do assunto envolvendo planejamento e controle, apresentou a evolução dos processos orçamentários desde o orçamento empresarial até o orçamento perpétuo.

Foi exposto também de forma mais detalhada o orçamento base zero, seus conceitos e características, sua sistemática, vantagens e desvantagens e comparação aos orçamentos tradicionais. Por fim, foi apresentado e descrito o orçamento renovado, seus conceitos e características, a visão geral da proposta e um detalhado sobre os princípios desse orçamento.

Em seguida, será realizada uma abordagem acerca do *balanced scorecard*, suas características e objetivos, sua relação com os orçamentos em geral e com o orçamento renovado em específico.

### **3 BALANCED SCORECARD**

#### **3.1 Conceitos, características e objetivos**

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 3), o ambiente em que as empresas se encontram exigem novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo. “A capacidade de mobilização e exploração dos ativos intangíveis ou invisíveis, tornou-se muito mais decisiva do que investir e gerenciar ativos físicos tangíveis”.

Para Lunkes (2003, p. 21), em função das atuais mudanças no mercado e dos inadequados métodos de mensuração, as empresas vêm buscando novas formas de melhorar seus sistemas de informação estratégica.

Nesse contexto surge o *balanced scorecard* (BSC) que, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 1-9), é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais, o BSC traduz a missão estratégica da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho. O BSC enfatiza a busca de objetivos financeiros além de incluir os vetores de desempenho desses objetivos.

De acordo com Costa (2008, p. 6) o *balanced scorecard* reúne em apenas um relatório as medidas que indicam o alcance das metas necessárias para a criação de valor futuro, combinando a diversidade de elementos típicos da empresa competitiva, que são:

- a) Tornar-se orientada para seus clientes;
- b) Ser capaz de dar respostas rápidas;
- c) Qualificar a equipe de trabalho;
- d) Reduzir o tempo de lançamento de novos produtos; e
- e) Gerir para longo prazo.

Ainda segundo a autora, esse conjunto de medidas balanceadas não desconsidera as medidas financeiras tradicionais, mas as complementa com medidas operacionais que podem ser vistas como direcionadoras de futuros desempenhos financeiros ou até como fatores que direcionam valores futuros.

##### **3.1.1 BSC e estratégia**

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 19), o *balanced scorecard* é um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia da empresa, sem desprezar as medidas financeiras do desempenho passado e sim incorporando os vetores do desempenho financeiro futuro.

Segundo Kaplan e Norton (2000, p. 18), o BSC desenvolve organizações voltadas para a estratégia, superando as chances contrárias ao sucesso na execução da estratégia, tendo como direcionadores principais o alinhamento organizacional e foco.

Segundo esses autores existem cinco princípios para a organização focar na estratégia e ser bem sucedida com a utilização do *balanced scorecard*. A figura 6 apresenta os princípios da organização focada na estratégia.

Figura 6 – Princípios da organização focada na estratégia



Fonte: Adaptada Kaplan e Norton (2000, p. 19)

Em complemento Costa (2008, p. 12) afirma que o BSC é uma proposta de como definir, sistematicamente, o que deve ser medido e gerido, através de fatores-chave estratégicos, de forma a acompanhar o cumprimento da estratégia da empresa.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 153), o objetivo de qualquer sistema de mensuração deve ser o de motivar gestores e empregados a implementar com sucesso a estratégia da sua unidade de negócios. “As empresas que conseguem traduzir a estratégia em sistemas de mensuração têm muito mais probabilidades de executar sua estratégia porque conseguem transmitir objetivos e metas”.

### **3.1.3 Mapa estratégico**

Para Kaplan e Norton (2000, p. 81), “é uma arquitetura genérica para a descrição estratégica”. O mapa estratégico explicita a hipótese da estratégia onde, cada indicador do *balanced scorecard* se converte em uma parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito. Os autores ainda complementam que o mapa estratégico “descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes, por conseguinte, em resultados financeiros”.

De acordo com Costa (2008, p. 13) o mapa estratégico tem como finalidade decodificar os complexos processos de escolha aos quais os gestores de todos os níveis são expostos diariamente. Segundo Kaplan e Norton (2000, p. 81), o mapa estratégico fornece aos gestores um referencial para a descrição e gerenciamento da estratégia. Em complemento Costa ainda afirma que é mediante o mapa estratégico, que a alta administração monitora o cumprimento da estratégia.

O mapa estratégico é composto pelos objetivos estratégicos, medidas, metas e ações, dispostos em quatro perspectivas de gestão. Os mapas ajudam as organizações a ver suas estratégias de maneira coesiva, integrada e sistemática. Para evitar que a administração se perca em meio as informações, o mapa deve ser consistente, específico organizado por objetivos estratégicos e sucinto. (COSTA, 2008, p.13).

### **3.1.3 Perspectivas do BSC**

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 25), os objetivos e medidas focalizam o desempenho organizacional sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento.

Lunkes (2003, p. 23) ainda complementa afirmando que o BSC combina indicadores financeiros e não financeiros, permitindo à empresa a utilizar somente informações relevantes em suas atividades.

#### **3.1.3.1 Perspectiva financeira**

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 49) “Os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard*”.

Para Lunkes (2003, p. 23) a perspectiva financeira permite medir e avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para seu crescimento e desenvolvimento, e incrementando valor aos acionistas.

Em complemento Costa (2008, p. 26) afirma que as medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo bons resultados com as estratégias definidas quando implementadas e executadas.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 50-53) os objetivos financeiros podem variar em cada fase do ciclo de vida de uma empresa que são o crescimento, a sustentação e a colheita. Para essas fases existem três temas que norteiam a estratégia empresarial:

- Crescimento e *mix* de receita;
- Redução de custos/melhoria de produtividade; e
- Utilização dos ativos/estratégia de investimento.

O *balanced scorecard* nessa perspectiva, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 64), permite tornar os objetivos financeiros explícitos, e ajustar os objetivos financeiros às unidades de negócios nas diferentes fases de seus ciclos de vida e crescimento.

### 3.1.3.2 *Perspectivado cliente*

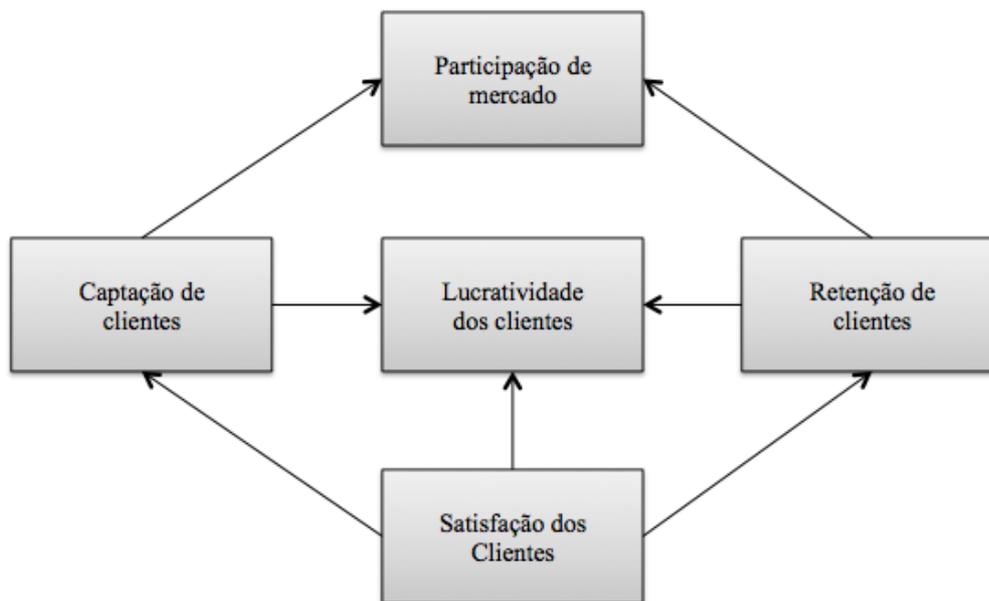
Para obter um desempenho financeiro superior a longo prazo, as unidades de negocio precisam criar e oferecer produtos e serviços valorizados pelos clientes. Nesse sentido, Kaplan e Norton (1997, p. 67) afirmam que as empresas devem identificar os segmentos de clientes e mercados nos quais desejam atuar e competir.

Portanto, para os autores, “a perspectiva dos clientes traduzem a missão e a estratégia da empresa em objetivos específicos para segmentos focalizados de clientes e mercados que podem ser comunicados a toda a organização”.

Segundo Lunkes (2003, p. 24) o *balanced scorecard* para essa perspectiva, “procura identificar os segmentos clientes (internos e externos) e mercados de atuação em que a empresa irá agir, bem como as medidas de desempenho para acompanhamento destes segmentos no mercado”.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 71) o grupo de medidas essenciais de resultados dos clientes fundamentais para a perspectiva do cliente. A figura 7 apresenta a relação entre essas medidas.

Figura 7 – Medidas essenciais para a perspectiva do cliente



Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 72)

Além disso é necessário medir as propostas de valor, apresentadas por Kaplan e Norton (1997, p. 77), como:

- Atributos dos produtos/ serviços;
- Relacionamento com os clientes; e
- Imagem e reputação.

Para Costa (2008, p. 29) “o importante é definir qual ou quais atributos são realmente importantes para o consumidor-alvo e, a partir disso, identificar o que a empresa precisa mudar em relação a esses atributos”.

### 3.1.3.3 *Perspectivados processos internos*

Segundo Costa (2008, p. 33) “as metas financeiras estabelecidas e as necessidades dos clientes norteiam os processos internos”. A autora ainda complementa que as empresas necessitam definir os processos e as competências que precisam superar e definir as medidas adequadas para avaliar se o objetivo está sendo atingido.

Para Lunkes (2003, p. 25) o desenvolvimento do sistema tem que ser sustentado por uma análise e intervenção constante do desempenho dos processos internos.

Para a perspectiva dos processos internos da empresa, os gestores identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 97).

Segundo esses autores, a cadeia de valor dos processos internos se baseia em três processos principais:

- Inovação;
- Operações; e
- Serviço pós-venda.

Portanto, ainda segundo Kaplan e Norton (1997, p. 99), a concentração exclusiva em ganho no tempo de ciclo, produtividade, qualidade e custos dos processos existentes talvez não leve a competências exclusivas, para isso deve-se investir nesses processos da cadeia de valor.

#### *3.1.3.4 Perspectiva de aprendizado e crescimento*

Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 131), são os vetores de resultados excelentes nas três primeiras perspectivas do BSC.

De acordo com Costa (2008, p. 35), “o aprendizado e o crescimento da organização vêm de três principais fontes: as pessoas, os sistemas de informação e estrutura de procedimentos organizacionais”. Ainda sobre a autora, com a implantação do BSC é possível identificar possíveis falhas entre as capacitações das pessoas, dos sistemas, dos procedimentos e as capacitações requeridas para alcançar os objetivos da empresa.

As três categorias principais para a perspectiva de aprendizado e crescimento segundo Kaplan e Norton (1997, p. 132) são:

- Capacidade dos funcionários;
- Capacidade dos sistemas de informação; e
- Motivação, empoderamento e alinhamento.

De acordo com Lunkes (2003, p. 26) as empresas devem investir na infraestrutura, seja pessoal, sistemas e procedimentos, se quiserem alcançar objetivos ambiciosos de crescimento financeiro a longo prazo.

## **3.2 Estratégia e Orçamento**

De acordo com Sobanski (2011, p. 15-16) a estratégia de uma empresa nada mais é que um conjunto de decisões estratégicas que definem sua natureza e orientação futura. Dessa forma o orçamento possui uma forte ligação com estratégia. Como apresentado por Lunkes (2003, p. 27) “o orçamento é a etapa do planejamento estratégico em que se estima e

determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado”.

Segundo Costa (2008) o sistema tradicional contábil de custos, baseado em premissas de produções de longo prazo de produtos e padrões, sem mudanças de características e especificações, não é mais relevante no novo ambiente competitivo.

Por conta disso a preocupação em se adequar as mudanças para que a empresa se torne cada vez mais competitiva e preparada para a nova realidade do mercado.

### **3.2.1 Integração entre BSC e Orçamento**

Uma das maiores travas no processo orçamentário é a falta de flexibilidade e a falta de um processo para gerenciar a estratégia, visto isso a aplicação do *balanced scorecard* como forma de gestão da estratégia promete melhorar esse processo orçamentário e deixá-lo mais dinâmico.

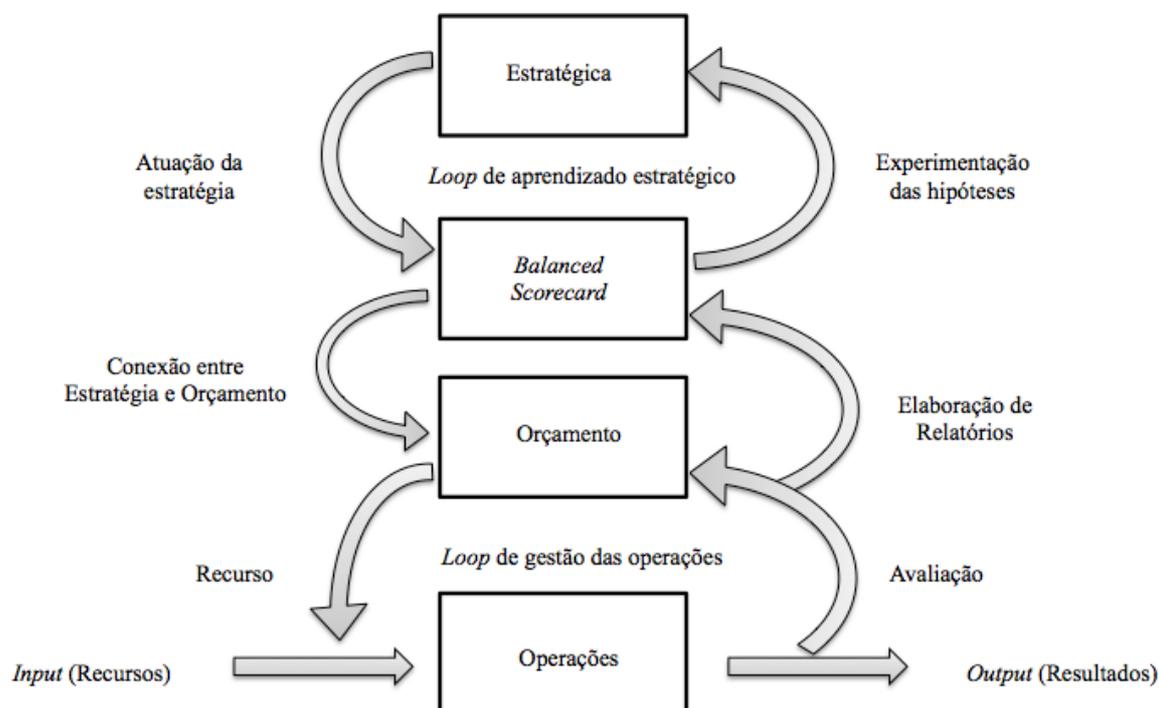
As organizações focalizadas na estratégia fazem uso de um processo de “*loop duplo*”, que segundo Kaplan e Norton (2000, p. 288), “*integra a gestão dos orçamentos e das operações com a gestão da estratégia*”. O sistema de relatórios baseado no BSC, permite o monitoramento do progresso em relação à estratégia e à adoção das ações corretivas necessárias.

Como forma de melhoria do processo orçamentário Kaplan e Norton (2000, p. 289) sugerem um processo contínuo para converter a estratégia. Esse novo sistema é apresentado na figura 8.

Esse sistema, proposto pelos autores, administra três forma para restaurar a estratégia gerencial. São eles:

- a) conexão entre estratégia e orçamento: as metas distendidas e as iniciativas estratégicas do *balanced scorecard* conectam a retórica da estratégia ao rigor dos orçamentos;
- b) fechamento do *loop* estratégico: os sistemas de *feedback* estratégico interligados ao *balanced scorecard* fornecem um novo referencial para a elaboração de relatórios e um novo tipo de reunião gerencial – focalizada na estratégia; e
- c) experimentação, aprendizado e adaptação: o *balanced scorecard* explicita a hipótese da estratégia. As equipes executivas podem ser mais analíticas ao examinarem e experimentarem as hipóteses estratégicas com base nas informações fornecidas pelo sistema de *feedback* do *balanced scorecard*.

Figura 8 – *Loop duplo*: converter a estratégia em processo contínuo



Fonte: Kaplan e Norton, 2000, p. 289

Kaplan e Norton (2000, p. 290) ainda complementam afirmando que as organizações focalizadas na estratégia devem ser capazes de adaptar suas estratégias em razão das mudanças externas e do amadurecimento da estratégia. “O sistema gerencial de *loop duplo* fornece as bases para a conversão da estratégia em processo contínuo”.

### 3.2.2 BSC e orçamento renovado

Como apresentado anteriormente o orçamento renovado considera manter a estrutura dos métodos orçamentários já estabelecidos em cada organização, ampliando as metas financeiras com a inclusão dos direcionadores de valor desenvolvidos no *balanced scorecard*.

Segundo Bornia e Lunkes (2003, p. 11), os direcionadores de valor do *balanced scorecard* devem ser priorizados, visto que o objetivo do orçamento renovado é alinhar essas medidas a nível operacional. Para os autores, “O importante é detalhar os direcionadores macros (estratégicos) em metas micros (operacionais)”.

Os autores ainda complementam afirmando, que a intenção é adotar um caminho evolucionário ao processo orçamentário. Além de guiar gestores e empregados para alcançar metas financeiras pré-determinadas, inclui direcionadores de valor, como: inovação, qualidade, tempo, satisfação dos empregados e clientes, entre outros.

O *balanced scorecard* auxilia o orçamento renovado também como ponto de partida para a definição das metas orçamentárias, assim as metas operacionais podem ser construídas de forma descentralizada, pelos colaboradores da unidade.

### **3.3 Considerações**

Este capítulo objetivou uma abordagem acerca do *balanced scorecard*, seus conceitos e características, a relação de BSC com estratégia, o conceito e atuação do mapa estratégico e entendimento sobre as perspectivas do BSC.

Foi apresentada também a relação entre o *balanced scorecard* e orçamento, mostrando a importância dessa parceria para a estratégia das empresas, e a relação entre o BSC e o orçamento renovado em específico, mostrando a importância frente à boa implementação dessa ferramenta orçamentária.

No próximo capítulo será abordada a metodologia do estudo, onde serão definidos a metodologia da pesquisa e o método proposto.

## 4 MÉTODO DE ESTUDO

### 4.1 Metodologia da Pesquisa

Para Silva e Menezes (2005, p.20), “a pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que têm por base procedimentos racionais e sistemáticos.” Ainda para Silva e Menezes (2005), as pesquisas podem ser classificadas do ponto de vista da sua natureza, da sua forma de abordagem, de seus objetivos e dos procedimentos técnicos utilizados.

Este trabalho pode ser considerado, quanto os procedimentos técnicos, um estudo de caso de acordo com a definição de Martins et al. (2014, p.56): “Estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. A pesquisa é considerada também como documental e bibliográfica, segundo Ganga (2012, p. 212):

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. [...] A pesquisa bibliográfica busca conhecer e analisar as contribuições culturais, científicas do passado, existentes sobre determinado assuntos, tema ou problema.

Segundo a classificação de Gil (2010, p.27), este estudo é definido, do ponto de vista dos seus objetivos, como pesquisa descritiva, pois “têm como objetivo a descrição das características de determinada população [...] e identificar possíveis relações entre variáveis”. De acordo com a classificação de Ganga (2012, p. 207), este estudo pode ser considerado quanto a natureza dos resultados, como pesquisa aplicada, que tem como intuito gerar conhecimentos para a aplicação prática, direcionados à solução de problemas específicos.

Quanto à abordagem do problema, o estudo pode ser considerado como uma pesquisa qualitativa, pois, segundo Ganga (2012, p. 210) “O papel de uma pesquisa qualitativa é obter informações do fenômeno, segundo a visão dos indivíduos, bem como observar e coletar evidências que possibilitem interpretar o ambiente em que o problema ocorre”.

Do ponto de vista da natureza, este trabalho classifica-se como uma pesquisa aplicada por constituir-se no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem. Este levantamento de dados foi realizado através de pesquisa de campo. De acordo com Marconi e Lakatos (2010, p.77), a definição de pesquisa de campo consiste na “observação de fatos e fenômenos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados a eles referentes e no registro de variáveis que se presumem relevantes para analisá-las”.

## 4.2 Método proposto

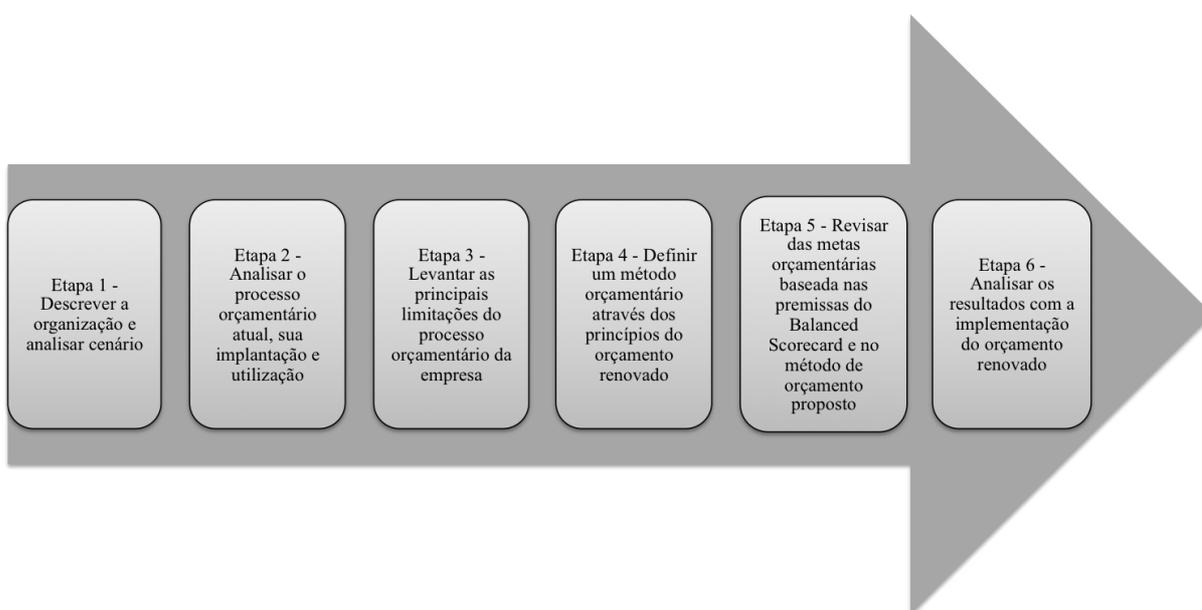
O método proposto foi dividido em seis grandes etapas a fim de facilitar sua aplicação. Na primeira etapa, será descrita a empresa onde o estudo foi executado e qual o cenário a mesma se enquadra, analisando o tipo de mercado o qual pertence. Na segunda etapa, será analisado o tipo de processo orçamentário utilizado pela empresa, através de uma ampla explanação sobre como foi aplicado e suas peculiaridades.

Na terceira etapa, serão levantadas as principais limitações do processo orçamentário na empresa, para que na quarta etapa seja definido um método de orçamentação apropriado para a realidade da empresa em estudo, baseado nos princípios e premissas do orçamento renovado e as perceptivas do *balanced scorecard*, detalhando cada fase do processo.

A quinta etapa revisará as metas utilizadas pela empresa baseado nos indicadores estratégicos. Por último, será apresentada uma análise dos principais resultados e ganhos gerados com a aplicação das mudanças no orçamento buscando operar com custos baixos, qualidade superior e maior eficiência.

A figura 9 apresenta um esquema com as precedências de cada etapa:

Figura 9 – Etapas do método proposto



Fonte: Autoria própria

#### ***4.2.1 Etapa 1 - Descrever a organização e analisar o cenário***

A primeira etapa do método proposto é a descrição da organização como um todo e analisar o cenário da realidade de vendas, onde o estudo se baseará. Por se tratar de uma empresa de grande porte é fundamental o entendimento da organização e como ela se divide.

É importante descrever a organização para que seja possível identificar a sua estratégia e seus objetivos. E, através do mapa estratégico do mundo vendas da empresa, será possível a compreensão do modelo de gestão e o posicionamento dos indicadores estratégicos de desempenho.

Após a conclusão desta etapa, serão alcançados:

- a) Um bom entendimento sobre a empresa e unidades existentes;
- b) Mapeamento estratégico de vendas e compreensão do modelo de gestão.

#### ***4.2.2 Etapa 2 - Analisar o processo orçamentário atual, sua implantação e utilização***

Na segunda etapa, será descrito todo o processo de orçamentação aplicado pela empresa desde sua implementação até a formação da estrutura em cada unidade da empresa, divisão do processo internamente dentro das unidades específicas, atribuições e responsabilidades para cada dono de pacote, identificação dos itens de controle e estratificação para o monitoramento e controle da gestão do orçamento.

Nessa etapa, é importante definir o processo de utilização do orçamento para que seja possível uma visão crítica do método utilizado.

Após a conclusão desta etapa, serão alcançados:

- a) Um bom entendimento sobre o orçamento aplicado pela empresa;
- b) Percepção real sobre a consolidação desse tipo de orçamento dentro da empresa.

#### ***4.2.3 Etapa 3 - Levantar as principais limitações do processo orçamentário da empresa***

Para o início da terceira etapa é necessário um bom entendimento sobre o orçamento que foi descrito na etapa 2 pois, a partir daí, será possível identificar limitações e possíveis falhas do tipo de orçamentação aplicado pela empresa.

Deve-se avaliar cada limitação encontrada e identificar a melhoria ou mudança da mesma dentro da realidade da empresa, sugerindo melhorias que estejam de acordo com a estratégia da Bem Orçado.

Após a conclusão desta etapa, serão alcançados:

- a) Percepção das limitações da empresa no orçamento aplicado;
- b) Identificação das oportunidades de melhoria;

#### ***4.2.4 Etapa 4 - Definir um método orçamentário através dos princípios do orçamento renovado***

Nesta etapa, será definido um método orçamentário levando em consideração fatores que buscam aprimorar o orçamento realizado pela empresa para que as limitações encontradas e descritas na etapa 3 sejam aprimoradas.

Os princípios que serão garantidos para implementação desse método orçamentário são relacionados à postura e práticas internas como: filosofia, cultura e valores; descentralização com autonomia; responsabilidade pelo desempenho; coordenação e liderança; integração entre planejamento estratégico e orçamento; assim como princípios relacionados a gestão e desempenho, como: inclusão de medidas amplas de desempenho; planejamento contínuo; gestão dos recursos; mensuração e controle; envolvimento e entendimento das metas, motivação e recompensas.

Após a conclusão desta etapa, serão alcançados:

- a) Definição de um método aplicado de orçamento;
- b) Aplicação das melhorias identificadas na etapa três;
- c) Análise do método proposto para a realidade da empresa.

#### ***4.2.5 Etapa 5 - Revisar as metas orçamentárias baseadas nas premissas do *Balanced Scorecard* e no método de orçamento proposto***

Nesta etapa, serão revisadas as metas orçamentárias baseadas nos indicadores estratégicos propostos pelo *Balanced Scorecard*, juntamente com a definição do método de orçamentação proposto. O BSC é o ponto de partida para redefinição do processo orçamentário e com isso as metas operacionais são alinhadas aos indicadores estratégicos do negocio da empresa como apresentado na primeira etapa deste trabalho.

Serão propostas metas orçamentárias que complementam as metas existentes na empresa.

Após a conclusão desta etapa, será alcançada a apresentação da nova abordagem de metas orçamentárias;

#### ***4.2.6 Etapa 6 - Analisar os resultados com a implementação do orçamento renovado***

A etapa 6, apresentará os principais ganhos esperados pela aplicação do orçamento renovado baseado no orçamento vigente e nas metas orçamentárias alinhadas aos indicadores estratégicos do *balanced scorecard*.

Após a conclusão desta etapa, será alcançado:

- a) Análise dos resultados obtidos;
- b) Análise dos principais ganhos;

### **4.3 Considerações**

Neste capítulo, na seção metodologia de pesquisa, o trabalho foi definido quanto à natureza como uma pesquisa aplicada, do ponto de vista da abordagem do problema como uma pesquisa qualitativa, em relação aos objetivos como uma pesquisa descritiva e foram utilizados alguns procedimentos técnicos como estudo de caso, pesquisa bibliográfica e documental.

Também foi apresentado o método proposto que apresenta seis etapas, as quais serão especificadas, com riqueza de detalhes, no próximo capítulo referente ao estudo de caso.

## **5 APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO**

O presente capítulo traz a aplicação do método propriamente dito, com base nas características de uma empresa real, que de agora em diante, por questões de sigilo, será denominada Bem Orçado.

A aplicação do método seguirá a sequência de etapas proposta no capítulo 4, para auxiliar em uma melhor compreensão de sua realização.

### **5.1 Etapa 1 - Descrever a organização e analisar cenário**

Nessa etapa, será apresentada a empresa em estudo, seu perfil e segmento de trabalho, seus princípios, missão e visão que a regem, além de compreender o modelo de negócio através do mapa estratégico da área de vendas e comercial.

#### ***5.1.1 Perfil da Bem Orçado***

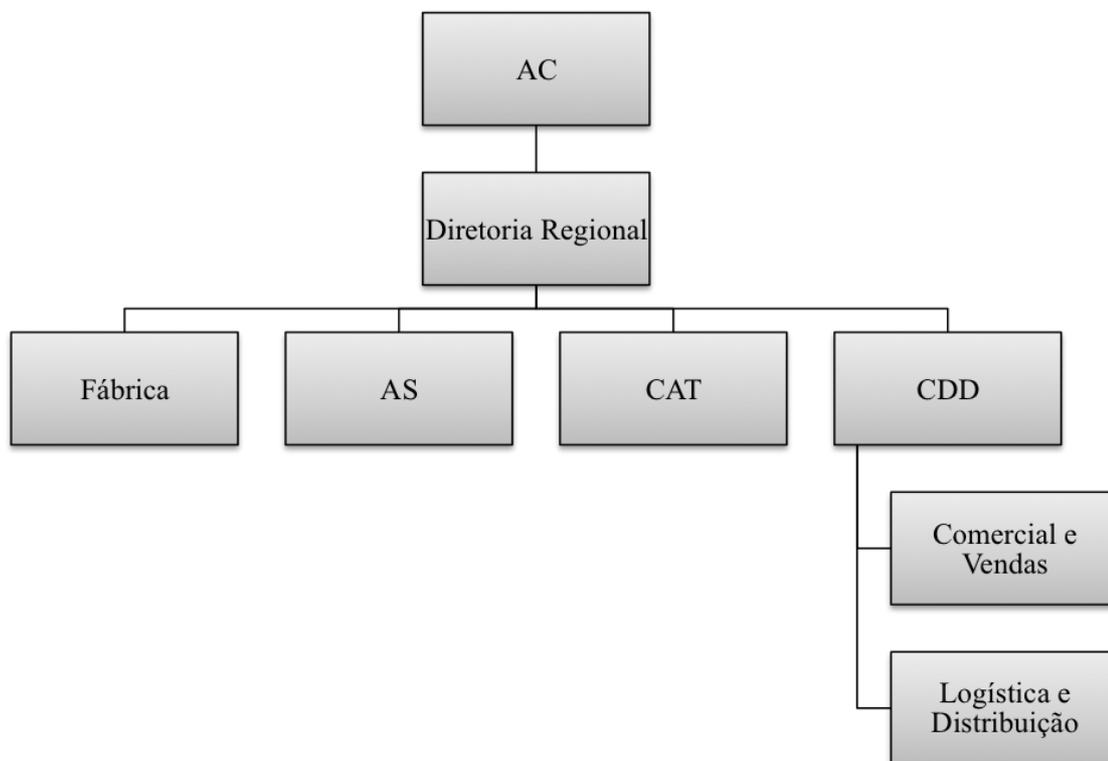
A empresa Bem Orçado pertence ao ramo de bebidas atuando dentro e fora do Brasil. Segundo dados do relatório anual da empresa de 2014, a Bem Orçado atua em 17 países das Américas, onde produz, envasa e comercializa mais de 30 marcas de bebidas alcoólicas e não alcoólicas.

A operação global da Bem Orçado conta com 54 mil funcionários, sendo que 34 mil estão em território brasileiro. Os principais clientes são distribuidoras de bebidas, supermercados, bares e restaurantes, além de pequenos armazéns, padarias, lanchonetes, quiosques e franquias.

A estrutura organizacional da Bem Orçado, no Brasil, está dividida em Administração Central (AC), que é a sede da empresa e se localiza em São Paulo, 8 Diretorias Regionais, que estão espalhadas por regiões estratégicas de atuação da empresa no país. Cada regional conta com um serviço de atendimento a grandes redes de supermercado chamado de Auto Serviço (AS) e um Centro de Assistência Técnica (CAT), 100 Centros de Distribuição Direta (CDD) em todo o país, cada um composto por um armazém, área de suprimentos, área administrativa comercial e de vendas, suprimentos e controle, e 65 fábricas espalhadas pelo Brasil, sendo 7 verticalizadas, responsáveis pela produção de insumos utilizados pela Bem Orçado em suas operações.

A figura 10 mostra a estrutura organizacional que pode ser visualizada abaixo:

Figura 10 – Estrutura organizacional Bem Orçado

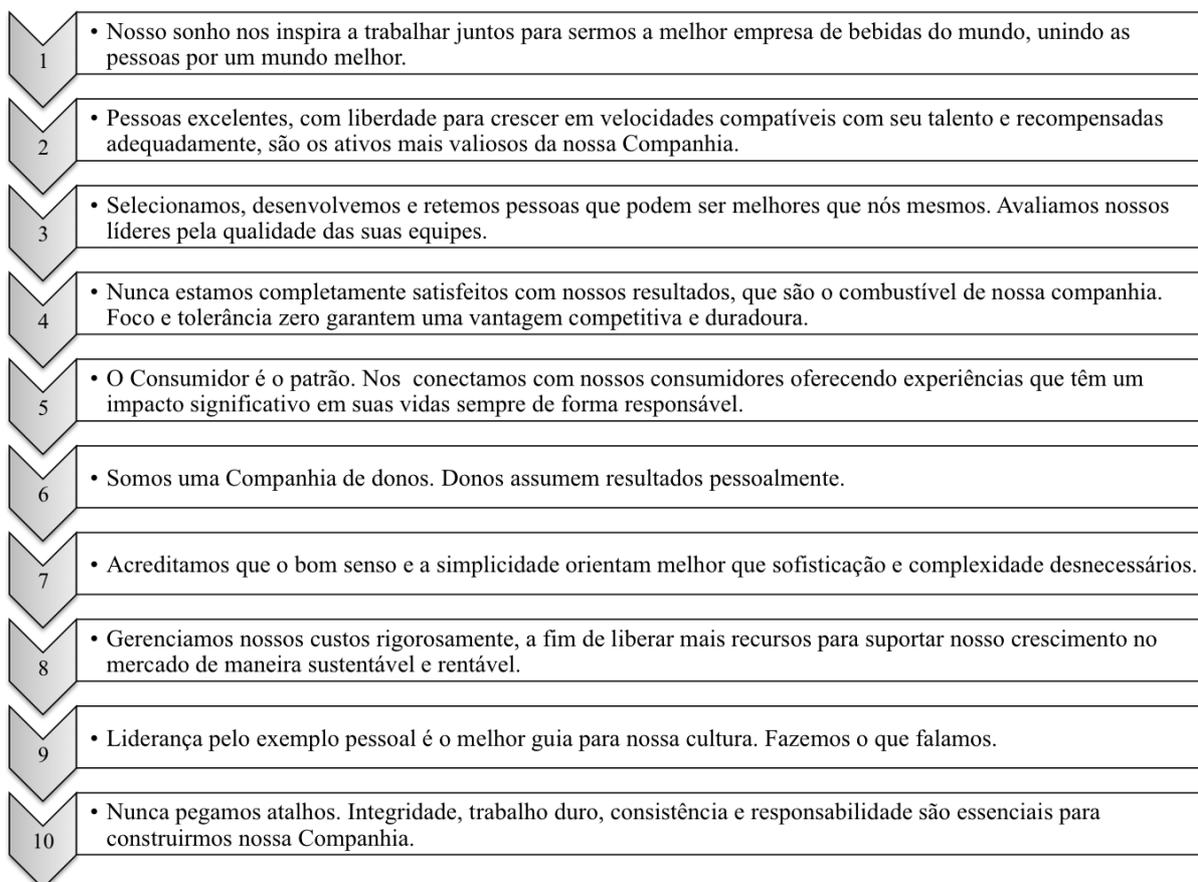


Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

### ***5.1.2 Cultura e Gestão***

A cultura da Bem Orçado é uma combinação de crenças e práticas do dia a dia e é norteada por 10 princípios que são base para a maneira como a empresa faz seus negócios. Eles refletem o que é importante para a companhia, não somente para os negócios, mas também no papel que a mesma desempenha para a sociedade e mercado, como mostra a figura 11 a seguir.

Figura 11 – Os 10 princípios da Bem Orçado



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Além dos princípios, há também a missão e a visão da Bem Orçado, que servirá, juntamente com os princípios, que serem como base para a descrição do negócio e entendimento do mapa estratégico da empresa. A figura 12 apresenta a missão e visão.

Figura 12 – Missão e visão da Bem Orçado



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

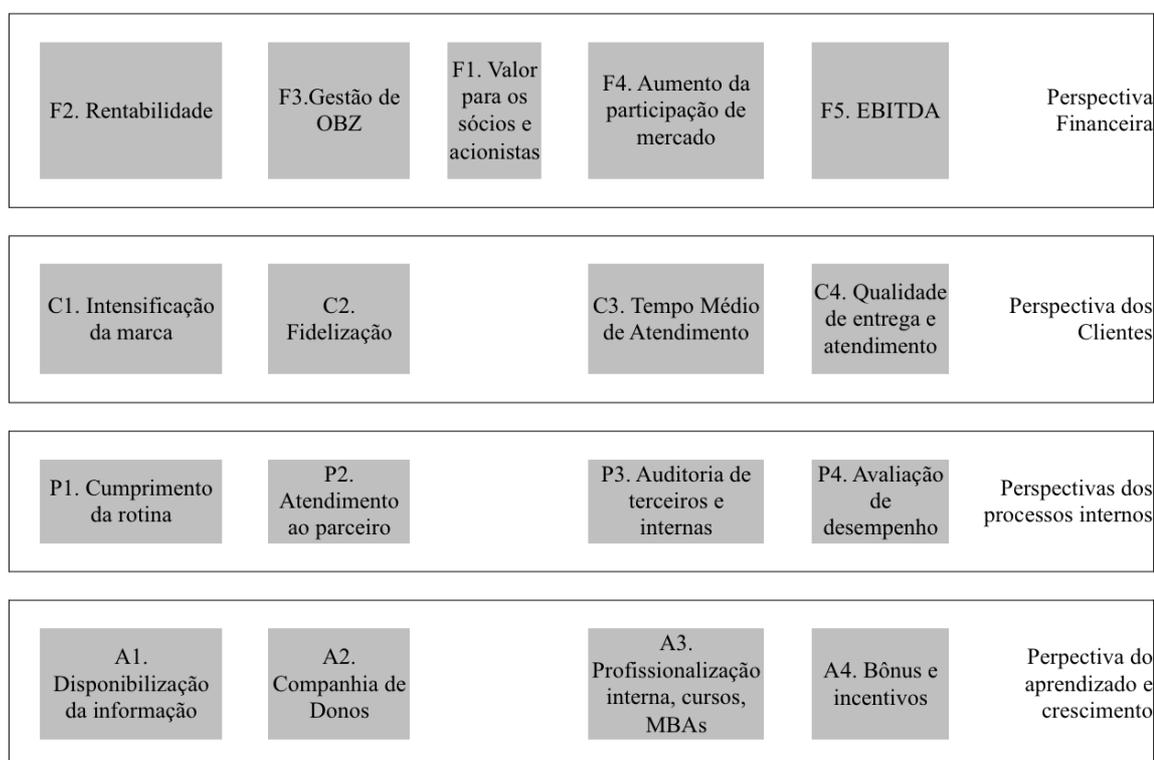
### 5.1.3 Mapa estratégico

Após a identificação dos princípios, visão e missão, serão apresentadas as perceptivas exploradas pela empresa para a definição do mapa estratégico voltado para vendas e comercial.

Como apresentado anteriormente, a Bem Orçado possui divisões dentro da própria organização, para melhorar o entendimento e aplicação efetiva do método, as análises serão realizadas na área de Vendas e Comercial dentro do Centro de Distribuição Direta da empresa. A estratégia da Bem Orçado é focada em: volume, representado pela quantidade de produtos vendidos em hectolitros, *share* – percentual de participação no mercado – e rentabilidade, dessa forma a empresa desenha seu mapa e define sua forma de trabalhar a fim de atingir esses resultados-chave.

O mapa estratégico da Bem Orçado será o ponto de partida para a definição da metas orçamentárias que serão apresentadas neste trabalho. A opção pelo *balanced scorecard*, deve-se à utilização da ferramenta pela empresa. A figura 13 apresenta o mapa de Vendas e Comercial e suas perspectivas de forma a criar um mapa de valor.

Figura 13 – Mapa estratégico de Vendas e Comercial



Segundo Bornia e Lunkes (2007, p. 53), o posicionamento dos indicadores de desempenho no mapa estratégico é fundamental para a compreensão do modelo de gestão.

De acordo com o mapa estratégico da Bem Orçado há quatro perspectivas, que são perspectiva financeira, perspectiva dos clientes, perspectiva dos processos internos e perspectiva do aprendizado e crescimento. Cada uma destas perspectivas será descritas a seguir:

a) Perspectiva financeira:

- F2 representa tornar a sustentabilidade da rentabilidade baseada no aumento de produtividade e eficiência de distribuição;
- F3 foca na gestão de OBZ como forma de gestão de custos e despesas e redução do pacote prejuízos;
- F4 é baseado no aumento de *share* da companhia tanto *on trade* – voltado para o atendimento de clientes em bares, restaurantes e mercadinhos – quanto *off trade* – voltado para grandes redes de supermercados.
- F5 foca em atingimento das margens de EBITDA medindo o desempenho organizacional após incluir os gastos e despesas da empresa; e
- Todos esses indicadores focam em gerar valor para sócios e acionistas, que é representado pelo F1.

b) Perspectiva dos clientes:

- C1 representa a intensificação da marca nos pontos de vendas (PDVs) e parceiros através de eventos;
- C2 fidelização do cliente através de pacotes e promoções exclusivas;
- C3 pela diminuição do tempo médio de atendimento desde a efetuação do pedido à sua entrega; e
- C4 foca na qualidade do serviço prestado.

c) Perspectiva dos processos internos:

- P1 foca no cumprimento da agenda através do diário de bordo previsto por cada função;
- P2 representa a garantia de atendimento ao parceiro através de procedimentos internos seguidos com eficiência;
- P3 representam as auditorias de terceiros dentro da operação, através da apuração SOX, cargas e pacotes de prejuízo, e auditorias internas para avaliar se estão sendo cumpridos os padrões internos corretamente; e

- P4 garante a apuração e avaliação de desempenho de forma interna, comparando as Diretorias Regionais, e de forma externa, comparando a organização a outras empresas do mesmo ramo.
- d) Perspectiva do aprendizado e crescimento:
- Realiza com A1 na disponibilização da informação, seja na intranet, na biblioteca virtual ou em comunicações internas (CIs);
  - Através do A2 com a incorporação da ideia da política de donos, onde cada colaborador deve saber seu papel na organização para que seja possível alcançar o sonho;
  - A3 com capacitação através de cursos, MBAs; e
  - A4 realizado através de bônus e incentivos baseados na performance de cada um em sua função.

A partir do detalhamento realizado nessa etapa, foi possível compreender como a Bem Orçado funciona, como é dividida, em qual cenário o trabalho vai atuar e como funciona o mapa estratégico de vendas e comercial. Dessa forma, pode-se explorar o tipo de orçamentação utilizado na empresa, que será apresentado na próxima etapa.

## **5.2 Etapa 2 - Analisar o processo orçamentário atual, sua implantação e utilização**

Nessa etapa, será apresentado o processo orçamentário utilizado pela Bem Orçado. As informações que constam nessa etapa são resultado de pesquisa em relatórios da empresa, treinamentos, participações em reuniões e entrevistas com o gestor de OBZ e donos de pacotes da área de vendas e comercial da empresa em estudo.

A Bem Orçado utiliza como forma de orçamentação o Orçamento Base Zero como forma de orçamentação para controle de custos e despesas. Nesta etapa, serão abordados desde sua implantação a maturidade que o OBZ atingiu nos dias de hoje.

### ***5.2.1 Implantação do OBZ***

A Bem Orçado sempre teve uma preocupação em obter êxito nos resultados. Como forma de controle e redução de custos e despesas o Orçamento Base Zero começou a ser utilizado pela Companhia em setembro de 1999, mas já em 1998 começou a ser conceituado e elaborado. Durante todo o ano de 2000, o OBZ teve papel importante na obtenção de resultados positivos na empresa.

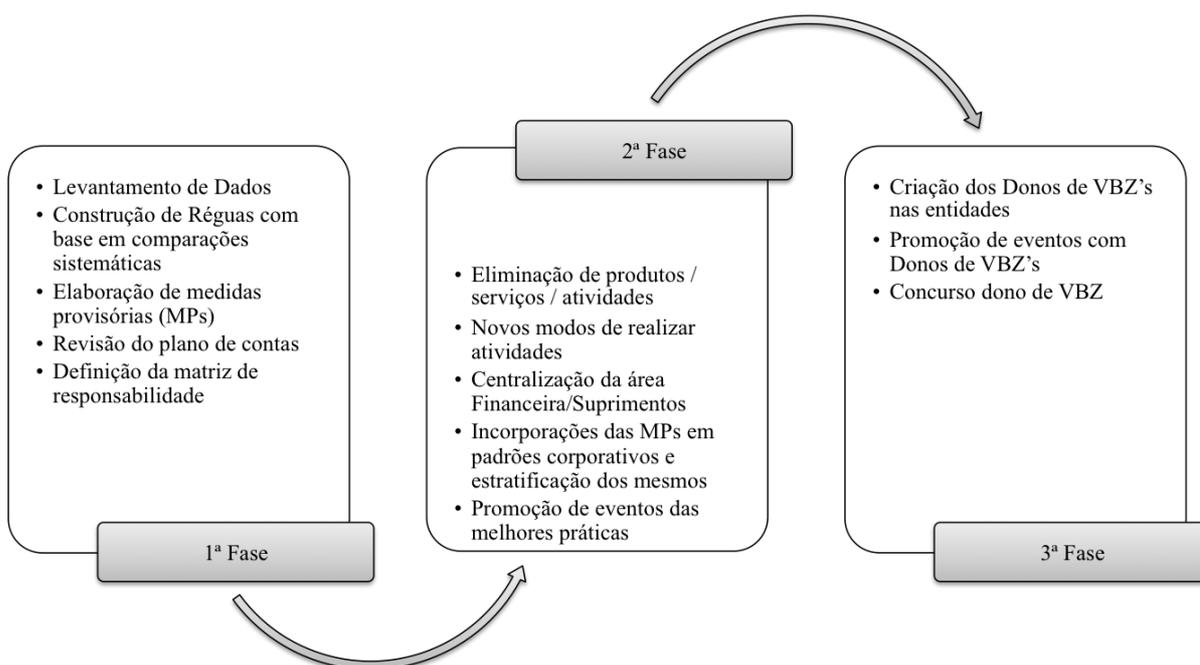
O ano de 2000 foi marcado pela primeira fusão da empresa, o que tendenciou um resultado negativo devido às composições de despesas herdadas da empresa adquirida na

fusão. Diante desse cenário, a Bem Orçado traçou um Plano de Guerra, as entidades assumiram o compromisso de realizar todas as despesas e receitas iguais ao primeiro semestre, para que, assim, os resultados fornecessem um cenário financeiro positivo.

Para que o Plano de Guerra traçado conseguisse êxito, uma das ferramentas de maior importância foi a utilização do Orçamento Base Zero, uma vez que o OBZ possibilita um planejamento e acompanhamento mais eficiente e efetivo da Meta em relação ao Real, percebendo distorções e podendo corrigir rapidamente. Nessa época o OBZ teve sua estruturação concluída.

A elaboração e implantação do Orçamento Base Zero na Bem Orçado foi feito inicialmente pelo cooperativo em São Paulo para que depois pudesse ser desdobrado para as unidades no Brasil. O processo pode ser dividido em três principais fases como apresentada na figura 14:

Figura 14 – Fases de implantação do OBZ



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Na primeira fase, ocorre a conceituação e a elaboração do modelo de utilização do OBZ por Pyhr, para a realidade e necessidades da empresa. Na segunda fase, ocorre o acompanhamento, controle e aprimoramento da ferramenta, além da reestruturação da empresa dentro da visão do OBZ, fazendo assim, um alinhamento de todas as atividades produtos e serviços, e descartando ou substituindo itens considerados desnecessários para o crescimento e desenvolvimento da Bem Orçado.

Na terceira fase, ocorre o desdobramento da matriz de responsabilidade e corresponde pela fase de implantação do OBZ com a distribuição das VBZs (Variáveis Base Zero) e pacotes de decisão para os seus donos.

### ***5.2.2 Utilização do OBZ***

O método de orçamentação OBZ é utilizado por todas as unidades da Bem Orçado. Os orçamentos das unidades são gerenciados pelo departamento de Orçamento e Desempenho (O&D), localizado na AC, Administração Central em São Paulo.

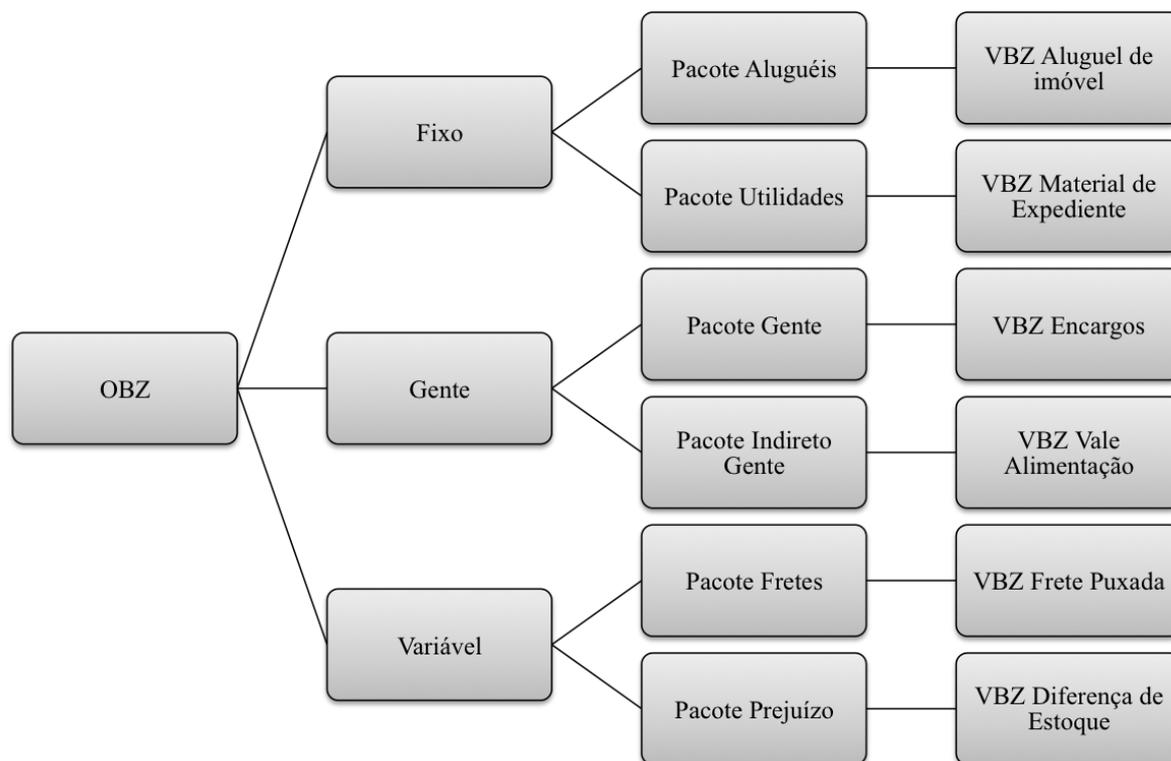
O orçamento do ano seguinte de cada unidade é elaborado anualmente, ao final do ano corrente, pelos Donos dos Pacotes de Decisão, Gestor de OBZ e Gerente Financeiro (GF). A proposta financeira é elaborada segundo a previsão de gastos de cada item de custo ou despesa.

Após a criação da proposta orçamentária, essa é encaminhada para análise, discussão e aprovação na Diretoria Regional de cada CDD. Após a proposta ser consolidada pela Regional, ela é encaminhada para a AC, que é a responsável por validar e definir a proposta apresentada. Feito isso, a AC encaminha e desdobra as metas de OBZ para todo o ano, sempre apertando os valores para os quais lhe foram apresentados.

#### ***5.2.2.1 Estrutura do OBZ***

A estrutura do OBZ na Bem Orçado é composto por três divisões chave: Fixo, Gente e Variável. Dentro de cada divisão, têm-se os agrupamentos de pacotes, seguidos por suas VBZs específicas, finalizando com os núcleos base zero (NBZs) equivalentes. O esquema da figura 15 demonstra a relação entre alguns dos componentes do OBZ utilizado na empresa.

Figura 15 – Estrutura do OBZ



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

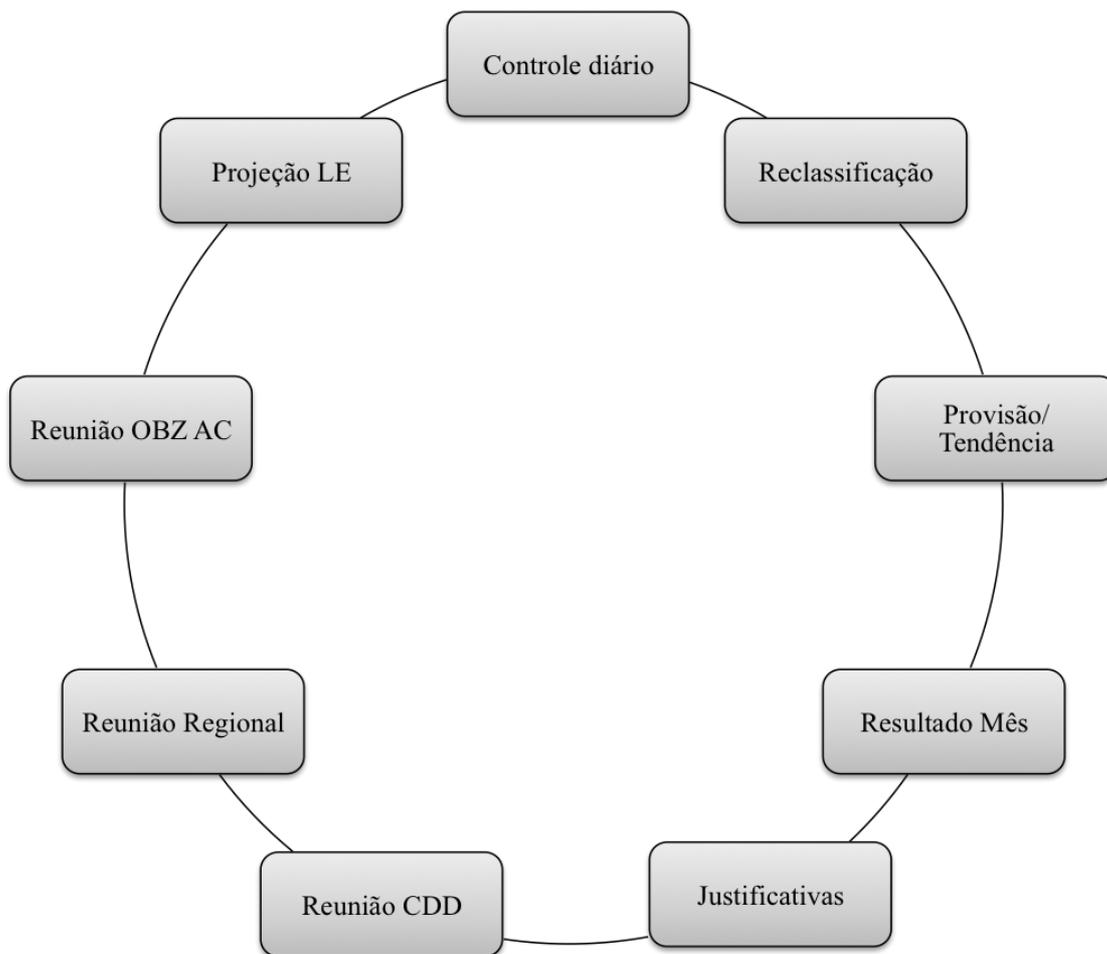
Os itens de custos e despesas foram divididos em pacotes de decisão nos quais se agrupam as contas com características similares. Esses pacotes são constituídos de uma série de variáveis, denominada Variável Base Zero – VBZ, que por sua vez é constituída por um nível menor onde será realizado o levantamento de dados e a associação a um Centro de Custo, que é o NBZ – Nível Base Zero.

Com esse nível de detalhamento é possível ter uma avaliação de cada gasto realizado, visão crítica e constante questionamento da necessidade de utilização de toda VBZ.

#### 5.2.2.2 Acompanhamento e Gestão do OBZ

O acompanhamento orçamentário se dá por um ciclo de realizações e controle diário de cada entidade, que se repetem a fim de garantir o cumprimento das metas propostas pela Administração Central (AC) anualmente. A figura 16 demonstra o ciclo de acompanhamento da gestão de OBZ na Bem Orçado.

Figura 16 – Ciclo de gestão e acompanhamento do OBZ



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Para o controle e o acompanhamento diário, o Gestor de OBZ responsável por cada entidade dispõe de um sistema chamado SimOBZ, no qual é possível acompanhar os resultados de cada Pacote, VBZ e NBZ, e identificar suas mudanças e comportamentos para controle dos gastos no mês, para que o real gasto acompanhe a tendência digitada para se atingir a meta.

A entidade tem como responsabilidade digitar todo mês a tendência de fechamento para os meses seguintes, sempre seguindo com o compromisso de redução de despesas e custos para se programarem durante o mês corrente e fecharem ao final com o atingimento da meta desdobrada pela AC.

Caso a unidade não atinja os resultados ideais ao fim do mês, os donos dos pacotes devem justificar as diferenças e garantir o cumprimento de um plano de ação para recuperação da diferença no mês seguinte em reunião com o Gestor de OBZ, GF e relacionados no setor a nível de CDD, após essa fase é levado à Diretoria Regional a fim de

contestar os valores apresentados, cobrar os planos de ações existentes e os compromissos para os meses seguintes.

O mesmo se repete em nível de Administração Central, em que cada uma das 8 Diretorias Regionais apresentam seus valores de fechamento, projeção para o OBZ ao final do ano e planos de ações para reversão de diferenças a meta desdobrada.

Todo esse processo e controle tem como finalidade garantir o atingimento dos objetivos globais da organização como um todo, com o intuito de gerenciar para manter.

#### *5.2.2.3 Itens de Controle*

Os itens de controle caracterizam-se pelo monitoramento das metas *versus* real *versus* tendência, pela estratificação, por faróis de acompanhamento gerados dentro de cada entidade e auditorias internas.

Como apresentado, a partir da definição do orçamento de determinado período, são estabelecidas as metas orçamentárias. O Gestor de OBZ é responsável por informar a tendência de fechamento para os meses seguintes e deve garantir que essa tendência não passe de 5% de dispersão comparado com o real, essa análise é realizada a partir da estratificação, seguida do levantamento e justificativa se necessária.

O farol é peça-chave para controle de prazos de envios da estratificação, acompanhamento de cumprimento de plano de ações ou iniciativas de redução de gastos com alguma VBZ ou pacote. Esse acompanhamento tem como principal função trazer visibilidade aos gestores financeiros das entidades e conseqüentemente as suas respectivas diretorias regionais, servindo tanto para medidas de correção rápidas como para possível visibilidade de melhores práticas para disseminar ao restante da Companhia.

As auditorias internas são uma forma de controle muito rígido e ocorrem por especialista em OBZ, funcionam como monitoramento de custos, despesas, desdobramento de atividades e acompanhamento de rotinas. Além de identificar as falhas em processos reconhece-se também as melhores práticas no intuito de padronizá-las e propagá-las como práticas padrões.

#### *5.2.2.4 Divisão dos pacotes de decisão*

O OBZ da Bem Orçado como já apresentado é dividido em pacotes de decisões e variáveis base zero. A seguir serão apresentados os principais pacotes e suas respectivas variáveis no OBZ Fixo, Gente e Variável.

Quadro 1: OBZ Fixo – Pacotes e Variáveis Base Zero

OBZ FIXO	
Pacote	Variável Base Zero
Aluguéis	Aluguéis de Freezers
	Aluguéis de Garrafeiras
	Aluguéis de Post Mix
	Aluguéis Indedutíveis
	Aluguéis de veículos
	Aluguéis de equipamentos
	Aluguéis de imóveis
	Condomínios
	Aluguel de Chopeiras
	Hangar
	<i>Leasing</i>
	Manutenção de veículos alugados
	Alugueis de Hardware
	Institucional
Impostos e taxas	
Prêmio de seguro	
Auditoria	
<i>Royalties</i>	
Informática	Serviço de Infraestrutura
	Manutenção de Software
	Manutenção de Hardware
	TI Terceirizados
	Manutenção Storage/Backup
	Manutenção de Palm Tops
	Outsourcing de Sistemas
Jurídico	Despesas com publicação
	Despesas Judiciais
	Honorário Adv. Eventuais
	Honorário Adv. Permanentes
	Despesas com advogados contratados
	Desimpedimento de área
	Documentos Gerais
Manutenção	Conservação de edifícios e instalações
	Conservação de máquinas e equipamentos
	Conservação de veículos
	Conservação de móveis promocionais
	Conservação de limpeza e reparos
	Conservação de prédios industriais
	Despesas com verba
	Manutenção de chopeiras

(Continuação)

OBZ FIXO	
Pacote	Variável Base Zero
Manutenção	Materiais de higiene e segurança
	Manutenção Indedutível
	Manutenção de Post Mix
	Serviço de terceiros permanente
	Serviço de terceiros eventuais
	Conservação de equipamentos para escritório
	Manutenção de geradores
	Manutenção de Freezers
	Manutenção de equipamentos de refrigeração
Impostos e taxas	Esfera estadual
	Esfera Federal
	demais contingencias
	ICMS
	INSS
	IPI Contingencias
	IR/CS
	Pis Cofins
	Contingencia trabalhistas
Terceiros	Apoio administrativo
	Almoxarifado
	Consultorias
	Despesas com subprodutos
	Jardinagem
	Limpeza
	Outros serviços
	Serviços Indedutíveis
	Temporários
	Vigilância
	Recepcionista
	Serviços administrativos e digitação
	Folha de pagamento
	Telefonista
	Corretagem de cambio
	Telemarketing
	Inadimplência e cobrança
	Promotores e Repositores
	Utilidades
Conduções	
Contribuições	
Despesas com depósito	
Doações	

(Continuação)

OBZ FIXO	
Pacote	Variável Base Zero
Utilidades	Multas
	Eventos
	Refeições e lanches
	Material de expediente
	Outras utilidades
	Telefone/Fax
	Viagens e estadas
	Despesas gerais
	Outras despesas gerais
	Doações e contribuições
	Notas fiscais
	Água, luz e Gás
	Descarga Remota

Fonte: Empresa Bem Orçado

Os pacotes são divididos dessa forma com o intuito de promover um maior controle dentro de cada pacote, forçando os gestores a justificar cada linha do orçamento. O quadro 2 abaixo, apresenta as linhas do OBZ de Gente, composto do pacotes de gente direto e indiretos.

Quadro 2: OBZ Gente – Pacotes e Variáveis Base Zero

OBZ GENTE	
Pacote	Variável Base Zero
Gente Direto	Adicionais
	Encargos
	Idenizações e aviso prévio
	Prêmio por objetivo
	Encargos diretos
	Provisões
	Ordenados
	Comissões
	Centralização gente
	Hora extra
Gente Indiretos	Estagiários
	Treinamento
	Transporte
	Assistencia médica e odontológica
	Recrutamento e seleção
	Segurança
	Transferências

(Continuação)

OBZ GENTE	
Pacote	Variável Base Zero
Gente Indiretos	Saúde ocupacional
	Medicamentos
	Previdência privada
	Vale alimentação
	Programa de escolaridade
	Ajuda de custo
	Radio proteção

Fonte: Empresa Bem Orçado

Por fim, é apresentado no quadro 3 o detalhado do OBZ Variável que engloba os pacotes de prejuízo com distribuição, apoio logístico e depreciação. Representado principalmente pelos itens referentes a logística e distribuição.

Quadro 3: OBZ Variável – Pacotes e Variáveis Base Zero

OBZ Variável	
Pacote	Variável Base Zero
Prejuízo com Distribuição	Produto acabado movimentação interna
	Produto acabado transferência
	Prejuízo com garrafas
	Prejuízo com garrafeiras
	Prejuízo com embalagens
	Prejuízo com Pallets
	Prejuízo com produto acabado FIFO
	Prejuízo com cerveja
	Prejuízo com refrigerante
	Prejuízo com barris
	Prejuízo com devolução
	Prejuízo com chapatex
	Prejuízo com devoluções problemas logísticos
	Prejuízo com conta corrente irrecuperável
	Prejuízo com erro de programação
	Itens obsoletos
	Diferença de estoque
	Prejuízo com repack
	Prejuízo com inversões de estoques
	Conservação cilindros CO2 prejuízo
Conservação de barris prejuízo	
Apoio Logístico	Empilhadeiras
	Ajudante de armazém
	Amarração

(Continuação)

OBZ Variável	
Pacote	Variável Base Zero
Depreciação	Amortização desimpedimento
	Amortização pré operação
	Depreciação/Amortização/Exaustão
	Demais amortizações
	Depreciação/Exaustão
	Amortizações sem despesas pré operacionais

Fonte: Empresa Bem Orçado

A divisão dos pacotes em variáveis compreendem as despesas necessárias para a operação da Bem Orçado. Cada unidade da empresa utiliza as variáveis nos padrões descritos acima e elabora de acordo com a sua necessidade operacional.

### 5.2.3 OBZ e cultura da empresa

A Bem Orçado tem uma preocupação muito forte em garantir a maximização dos lucros e diminuição das despesas, visto como a empresa se porta perante o mercado e seus funcionários ela consegue desempenhar esse papel de forma eficiente.

A empresa é conhecida pela sua forma de atuar com o seu OBZ a fim de sempre melhorar seus indicadores e essa realidade é absorvida no dia a dia dos colaboradores da empresa. A sistemática do OBZ provoca uma mudança de comportamento notada com atitudes simples, como preocupar-se com as folhas para impressão, apagar as luzes e desligar o ar condicionado ao sair da sala, usar controlada e consciente os copos descartáveis, falar ao telefone somente o necessário e diminuir a frequência de viagens, utilizando teleconferência, por exemplo.

O comprometimento da alta administração é fundamental para que o OBZ se torne bem sucedido, assim como presente nos princípios da empresa, o exemplo é a chave para replicar as ações almejadas e trazer cada vez mais para a realidade de cada colaborador.

O OBZ e a cultura na Bem Orçado são muito interligadas; a política de gestão de custos e despesas é bem rígida. Para que todos da companhia trabalhem, vivenciem o OBZ e percebam sua importância, foi desenvolvida uma meta chamada OBZ *Penalty* que engloba o OBZ de gente, fixo e a provisão de devedores duvidosos (PDD).

O OBZ *Penalty* mede o real *versus* o planejado do OBZ total e, caso a regional não atinja o real dentro da meta planejada, todos aqueles elegíveis perdem 20% no bônus total, ou seja, se um analista do setor de Gente & Gestão que possui meta de banco de horas

ou um gerente comercial que possui meta de vendas, atingir 100% de suas metas mas a regional não bater OBZ, eles levarão 80% de bônus ao final do ano.

Por ser uma organização madura na gestão do OBZ, a Bem Orçado traz para dentro da empresa a preocupação com cada gasto, cada despesa, fazendo o colaborador se questionar a necessidade de tal gasto ou da própria mudança de hábito. A alta administração traz para dentro da organização a ideia de que se alguém não desperdiça dentro da sua casa não deve desperdiçar dentro da companhia, visto que a empresa é a extensão do lar de cada um.

#### **5.2.4 Controle de despesas e resultados financeiros**

A utilização do OBZ contribui diretamente com o desempenho na gestão de custos da Bem Orçado, a eficiência dessa gestão pode ser comprovada com a evolução de performance de alguns indicadores de desempenho financeiros.

Os resultados de receita líquida, lucro bruto, EBIT e EBITDA são prova de que a forma de orçar e controlar as despesas vem dando certo ao longo dos anos. EBIT é o lucro antes dos juros e impostos, e o EBITDA é representado pelo lucro operacional antes dos juros, impostos, depreciação e amortização.

O EBIT e EBITDA são medidas utilizadas pela Bem Orçado para medir seu desempenho operacional e permitir uma comparação com outras companhias do mesmo segmento.

A tabela 1 apresenta os dados dos principais indicadores financeiros da empresa de 2007 a 2015 em milhões de Reais, com base nos relatórios divulgados pela Bem Orçado.

Tabela 1 – Principais indicadores financeiros nível Brasil (em milhões de R\$)

<b>Período</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Receita Líquida</b>	19.579	20.713	23.194	25.233	27.126	32.231	35.079	38.079	46.720
<b>Lucro Bruto</b>	12.980	13.495	15.462	16.784	18.333	21.908	23.506	25.265	30.658
<b>EBIT</b>	7.665	7.885	8.981	10.173	11.6886	13.680	15.460	15.915	19.135
<b>EBITDA</b>	8.793	9.174	10.361	11.707	13.141	15.620	17.565	18.275	22.209

Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Percebe-se o constante crescimento dos indicadores financeiros ao longo desses 8 anos de análises. A empresa cresceu bastante nesse tempo e se consolidou com sua forma de

controle orçamentário e gestão de indicadores de desempenhos voltados para volume como apresentados na estratégia da companhia.

Para análise da rentabilidade da empresa alguns pontos são importantes:

- a) a análise da margem bruta, calculado por lucro bruto dividido por receita líquida, que mede a capacidade da empresa em gerar lucro sendo possível analisar quanto da receita total de vendas é comprometida com os custos necessários para produção de produtos vendidos;
- b) a margem EBIT, calculada pela razão entre EBIT e receita líquida, que analisa a capacidade da empresa depois de descontado o CPV e as principais despesas gerais e administrativas; e
- c) a margem EBITDA, calculada por valor do EBITDA dividido por receita líquida, que mede com mais precisão a produtividade e a eficiência do negócio através da margem de lucro operacional.

Dessa forma, a tabela 2 apresenta os índices de rentabilidade da Bem Orçado de 2007 a 2015 e seu comportamento nesse período.

Tabela 2 – Principais índices de rentabilidade

<b>Período</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Margem Bruta</b>	66,3%	65,2%	66,7%	66,5%	67,6%	68,1%	67%	66,3%	65,6%
<b>Margem EBIT</b>	39%	38%	39%	40%	43%	42%	44%	42%	41%
<b>Margem EBITDA</b>	44,9%	44,3%	44,7%	46,4%	48,4%	48,5%	48%	48%	47,5%

Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Observa-se um comportamento constante da margem bruta no decorrer dos 8 anos e uma melhora recorrente na margem EBIT o que comprova a qualidade de gestão e aumento de produtividade gerando uma maior capacidade de geração de lucro.

### **5.3 Etapa 3 - Levantar as principais limitações do processo orçamentário da empresa**

Depois de apresentada a empresa, compreendido o método orçamentário existente e após entrevistas com os responsáveis pelo OBZ e desenvolvimento orçamentário, é possível identificar algumas limitações na operação. Por mais que a empresa seja madura na execução e implementação do seu OBZ ainda possui alguns pontos de atenção que serão abordadas nessa etapa.

Por mais que a Companhia tenha muito bem definidas crenças, valores e metas, percebe-se uma falta de comprometimento por parte da operação. Segundo relatórios internos de avaliação de desempenho realizado no início de 2016, dos funcionários pertencentes a Banda 8, que é o menor nível da operação, sendo composto por vendedores, auxiliares, técnicos e repositores, mostra que esse grupo, no geral, não possui o mesmo nível de comprometimento com a cultura da empresa que os demais colaboradores. A maioria dos colaboradores deste grupo são apenas replicadores do trabalho que lhes é passado, sem a preocupação de questionar o porquê da meta que lhes é imposta ou qual o sentido do seu trabalho para a construção do sonho da empresa. O pensamento crítico e a imersão do funcionário na realidade do OBZ e da cultura e incorporação dos valores, fica muitas vezes somente a nível gerencial.

Outro ponto é a postura frente aos interesses da operação, cada setor tem uma constante atitude individualista. Em decorrência disso, o conjunto de metas desdobradas pela alta administração, que segue os interesses estratégicos da empresa, perdem o foco global quando chegam ao nível de operações, por mais controle que a empresa dispõe e cobra para ter, os setores não se preocupam em unir esforços para os interesses globais. Cada setor acaba se preocupando com suas metas individuais e o todo é esquecido.

É comum o clima de rivalidades entre setores, como por exemplo, quando o financeiro corta um pedido na crítica (procedimento para criticar as vendas do dia baseada na reputação dos clientes) por saber que o cliente não é bom pagador, prejudicando a meta de positividade (termo usado pela empresa para caracterizar venda de produtos).

Por último, a perspectiva das metas orçamentárias e o retorno das informações relacionadas ao próprio desdobramento de metas feita pela AC. O desdobramento só é feito uma vez ao ano e muito dificilmente sofre mudanças ou ajustes no decorrer do ano, tornando o processo pouco flexível.

Com o levantamento das principais limitações observadas será possível sugerir um novo método de orçamentação que trará a solução para os problemas encontrados tendo em vista os interesses da organização como principal ponto de partida.

#### **5.4 Etapa 4 - Definir um método orçamentário através dos princípios do orçamento renovado**

Uma das opções mais assertivas para o planejamento e controle de medidas de desempenho é o orçamento. Quando a organização consegue se estabelecer com um

orçamento e executá-lo de forma correta, seus resultados vão retornar de forma positiva e trazer a rentabilidade desejada pela empresa.

No caso da Bem Orçado, o OBZ é aplicado de maneira bastante eficiente e dinâmica, mas como apresentado na etapa 3 possui algumas limitações e pontos de atenção que podem ser corrigidos com a aplicação do orçamento renovado.

Como apresentado no capítulo 2, o orçamento renovado busca alinhar a estratégia da empresa, tendo como ponto de partida o mapa estratégico baseado no *balanced scorecard* e o orçamento já consolidado. No caso da Bem Orçado o OBZ, isso será possível juntamente com o planejamento contínuo, descentralização e foco nos fatores-chave de desempenho.

O tópico a seguir abordará os princípios necessários para a boa implementação do orçamento renovado.

#### **5.4.1 Princípios do orçamento renovado**

Para a aplicação do orçamento renovado é necessária a aplicação dos princípios do orçamento renovado expostos em Lunkes e Bornia (2007) no capítulo 2 deste trabalho, adaptados para a realidade da empresa em questão. Muito dos princípios descritos, a empresa já usava, mas não de forma a reuni-los como melhoria do processo orçamentário.

Deste modo, cada princípio será abordado como forma de definir o orçamento renovado tendo como foco as sugestões para as limitações abordadas na etapa 3.

##### **5.4.1.1 Filosofia, Cultura e Valores**

A Bem Orçado tem sua cultura e valores próprios bem desenvolvidos como apresentado na etapa 1. Para a efetivação do modelo proposto é fundamental que todos da Companhia tenham em mente os interesses da organização e façam desses os seus, enquanto colaboradores.

Vista a limitação apresentada, a empresa tem um ponto de melhoria justamente com os colaboradores que lidam diretamente com os clientes. A operação propriamente dita é chamada de Banda 8, e é nela o foco principal para estabelecer o propósito e consolidação do sonho da organização. A alta gerência e os gestores possuem a cultura bem desenvolvida e eles serão a chave para o desenvolvimento de suas equipes.

Proporcionando treinamento de cultura para a Banda 8, provas, para estimular o aprendizado e imergir esse grupo na cultura da companhia. Esse princípio é fundamental para que os colaboradores da Banda 8 saibam para que estão trabalhando, o valor de suas metas para os resultados totais e a importância do OBZ na cultura da empresa.

#### 5.4.1.2 Descentralização com Autonomia

“As pessoas devem ter a liberdade e capacidade para agir dentro da cultura e valores anteriormente fixados.” (Lunkes, 2006, p. 6). Para a Bem Orçado essa já é uma realidade, por ser uma grande empresa e ter suas operações bem definidas e divididas é necessário que cada operação tenha autonomia para agir alinhados com os objetivos globais.

A autonomia da Bem Orçado funciona inicialmente dentro de cada CDD, onde cada Gestor de OBZ define os gastos do ano seguinte, juntamente com seu Gerente Financeiro, e o envia para aprovação na Diretoria Regional que, por sua vez, aprova ou negocia com os dados apresentados. Esse novo consolidado de gastos é enviado para a Administração Central que aprova e geralmente envia as metas apertando um pouco mais para forçar o desafio da meta. Ou seja, na Bem Orçado o desdobramento não é algo decidido somente pela alta gerência: são uma série de acordos e negociações, desde o nível mais baixo ao mais elevado.

A Bem Orçado tem sempre a preocupação de ter gente competente no time para que arque com as responsabilidades que lhe são passadas. Por conta disso a autonomia, que significa liberdade e capacidade de agir, em cada unidade ocorre de forma harmoniosa e assertiva.

#### 5.4.1.3 Responsabilidade pelo Desempenho

O sentimento de donos do negócio já é algo muito bem definido e absorvido pelos colaboradores da Bem Orçado por ser um dos 10 princípios da empresa, apresentados na etapa 1. Gestores e subordinados tem esse principio muito bem incorporados, pois a cultura de dono é diretamente ligada as suas responsabilidades e metas, que por sua vez, serão responsáveis por medir o desempenho de cada um.

Os gestores e empregados todos os anos têm suas metas definidas, as quais ao final do ano serão avaliadas e medidas. Baseado no desempenho atingido, serão recompensados com bonificações em decorrência do trabalho desenvolvido. Na Bem Orçado, os funcionários elegíveis a bônus devem, no máximo, trabalhar na mesma função desde abril para que sejam recompensados com a bonificação.

A disseminação da informação é sempre de responsabilidade dos gestores imediatos de cada setor. Para isso, ocorrem *workshops*, apresentações, integrações com CDDs dentro de uma mesma regional, tudo isso para que seja possível acesso a informação, no intuito de alinhamento, entendimento e assimilação das metas.

O acompanhamento é feito todos os meses em reuniões, seguindo um fluxo de responsabilidades. Analistas e supervisões do CDD apresentam suas metas ao GF da unidade, após isso, cada GF apresenta suas metas, que são um somatório do seu time ao, Gerente Financeiro Regional (GRF) que por sua vez apresentam a AC o acompanhamento das metas e a previsão para fechamento ao final do ano.

No caso de vendas, dentro de cada CDD, as responsabilidades pelo desempenho são ainda mais dinâmicas, onde, para os vendedores, possuem metas como, positividade, venda de combos, volume de retornáveis, que sofrem mudanças todos os meses. Baseado no atingimento desses desafios, é garantido um aumento no salário de cada vendedor, que pode variar de mês para mês. Nesse caso em específico, quem define as metas são os Gerentes Comerciais de cada CDD.

#### *5.4.1.4 Estrutura*

Para um bom controle, organização e melhor gestão, a Bem Orçado conta com uma estrutura integrada de centros de custos autônomos e específicos para cada setor, dentro de cada CDD e Regional. Cada setor possui seu centro de custo, ao qual é possível organizar e programar suas despesas e custos, tendo autonomia para dirigir seu próprio negócio dentro da empresa.

A divisão em centro de custos facilita o controle, pois é possível identificar onde estão ocorrendo mais gastos, qual o setor responsável e fazer com que sejam tomadas medidas de redução em um local específico. Na Bem Orçado os setores que possuem centro de custos específicos são o Centro de Assistência Técnica (CAT), o Auto Serviço (AS), o setor administrativo e o setor de gente, todos esses setores são controlados pelo financeiro que tem a obrigação de avaliar cada gasto e despesa para que ao final do mês não haja nenhuma surpresa com algum gasto fora da curva.

Cada centro de custo possui seus pacotes e linhas dentro do OBZ; dessa forma é mais fácil a estratificação dos principais gastos e possíveis pontos de redução de despesas. Todos os centros de custos possuem seu planejamento desdobrado e compõem o OBZ total.

#### *5.4.1.5 Coordenação*

Por ser uma empresa de grande porte e com divisões em níveis estratégicos, como apresentado na etapa 1, a coordenação ocorre de maneira mais lenta. Na etapa 2, foi apresentado como se dá a rotina e gestão do OBZ, as etapas que são realizadas mostram como

se dá o processo de coordenação, passando desde a operação até a alta administração presente na AC.

Dessa forma, percebe-se a importância da autonomia dentro de cada instância presente na Bem Orçado, desde o CDD até se chegar a AC. Vista a consciência presente em cada nível para desempenhar bem o seu papel, é percebido uma equipe autônoma e qualificada, capaz de evitar retrabalho e reanálises para se chegar a um diagnóstico de maneira mais rápida e fazer com que a informação do andamento do OBZ, esteja em sintonia com o nível desejado. Esse fluxo ocorre de maneira eficiente fazendo com que dispersões sejam percebidas, logo justificadas e corrigidas através de planos de ações.

A coordenação realizada por estrutura se comporta de maneira mais lenta mas demonstra bons resultados para a Bem Orçado, visto que essa é a melhor forma de se comportar como um radar eficiente, como propõe o orçamento renovado.

#### *5.4.1.6 Liderança*

Da mesma forma como ocorre com a Coordenação, a liderança se dá pela consolidação da autonomia. Nesse ponto o orçamento renovado propõe que a liderança seja usada como uma forma de reagir com rapidez às mudanças do ambiente, isso ocorre principalmente em nível regional, onde o Gerente Regional Financeiro (GRF) tem a autonomia de lançar desafios, propor treinamentos, preparados para reagir às ameaças e oportunidades do ambiente.

A Bem Orçado desenvolve e dissemina bem esse ponto de liderança dentro da empresa estimulando a competição entre regionais. Em cada regional existe um GRF que lidera vários GFs, essa equipe compete com as outras regionais a fim de se tornar a melhor regional do Brasil, seja em processos ou em atividades. Dessa forma a autonomia se torna necessária para que cada Regional se desenvolva de forma livre, mas sempre seguindo os interesses da organização.

Existem particularidades em cada regional e em cada CDD onde se faz necessário a liderança de um GRF para que seja possível reagir em tempo real e reverter o cenário antes que haja algum impacto, principalmente em relação e impactos na meta, prejudicando o resultado final.

#### *5.4.1.7 Integração entre o Planejamento Estratégico e o Orçamento*

Esse é um dos principais princípios que vão nortear a organização para se tornar bem sucedida com a implementação do orçamento renovado. O plano estratégico é o ponto de

partida para as metas orçamentárias, segundo Lunkes (2007). A estratégia principal da Bem Orçado é voltada para a redução de custos, mas baseado ao *balanced scorecard*, apresentado na etapa 1, percebe-se os outros objetivos da organização.

A Bem Orçado em nível de alta administração, lida com a integração entre planejamento estratégico e orçamento de forma muito séria e comprometida, eles possuem sensibilidade e o comprometimento em entender a importância que essa união tem, visto a implementação da meta de OBZ *Penalty*, onde, caso o OBZ em fixo, gente e variável, não atinja o real igual ao planejado, impacta em 20% na meta de todos dentro de sua regional.

O plano estratégico é comunicado a organização em um evento anual que conta com a alta administração e gerentes de toda a companhia, onde são passadas e comunicadas as principais informações para o bom andamento da empresa ao longo do ano. É responsabilidade de cada gerente passar essas informações aos seus subordinados a fim de trazer um alinhamento estratégico a todas as áreas funcionais da empresa.

Como apresentado nas limitações, com os estudos realizados, é notada uma falta de integração percebida pelos colaboradores que não participam ativamente desse envolvimento entre plano estratégico e orçamento, de setores que não o financeiro. O responsável por levar a informação aos funcionários primeiramente é o gestor, por mais que depois, essa informação seja abordada em comunicações internas ou revistas de circulação dentro da empresa, essa informação, muitas vezes, nem é alvo de discussão. Por conta disso, o financeiro é visto como vilão, por querer incansavelmente reduzir custos, diminuir despesas administrativas, cortar regalias, trazendo um desgaste para a organização como um todo, pelo simples fato de alguns não estarem em harmonia com os mesmos interesses da organização.

O financeiro por ser o responsável por cuidar do orçamento, recebe uma grande pressão dos outros setores, a nível operacional de CDD. Por conta disso a postura do pessoal do setor financeiro acaba sendo de ataque, visto que todos no setor têm metas orçamentárias rígidas e devem cumpri-la de forma a garantir o sucesso ao final do mês, por conta disso, esses funcionários se encontram mais alinhados com o plano estratégico e interesses globais.

A solução para esse problema pode se dar pela disseminação da informação ao nível operacional e melhor explicação da importância entre o OBZ e a estratégia dentro da Bem Orçado, a cultura do OBZ já é bem forte, mas precisa ser ainda mais efetiva com aqueles da operação, pois são eles quem vão trazer o resultado desdobrado pela gerência ao final do dia.

É necessário também trazer a realidade dos resultados de OBZ todos os meses para os setores, vista a meta rígida de OBZ *Penalty* que todos tem ao final do ano. Da mesma

forma como é abordado em reuniões semanais no setor financeiro, o OBZ pode ser apresentado quinzenalmente nas reuniões matinais de cada CDD, e a nível regional apresentado a cada gerente de outros setores que não o financeiro, a fim de facilitar a imersão de todos nessa realidade.

A chave para o sucesso é trazer a realidade do OBZ para todos da companhia, sem exceção, e não deixar somente a nível estratégico, mostrar a importância de redução de custos e despesas no dia a dia, pois o não cumprimento de pequenos atos comprometerá o bônus de todos, ao final do ano. Evidenciar a importância dos ganhos que a companhia e funcionários terão se trabalharem em união, sem ter aquela mentalidade que o vilão é o financeiro, por exemplo, um pedido por saber que o cliente não iria pagar no prazo. Através de treinamentos do financeiro com os outros setores e uma maior integração através de comunicações internas, será possível um alinhamento total entre a realidade do OBZ e a estratégia da companhia, pois o resultado de cada um depende dessa integração.

O plano estratégico da Bem Orçado foi construído de forma a integrar todos os setores em torno de um único ideal. A alta administração implementou, a gerencia absorveu e a operação precisa entender melhor para praticar essa realidade no dia a dia assim como o time do financeiro já o pratica.

#### *5.4.1.8 Inclusão de medidas amplas de desempenho*

A Bem Orçado já possui medidas amplas de desempenho bem desenvolvidas, cada gerente do setor é responsável pelo monitoramento das metas de seu time, que por sua vez é acompanhado pelo gestor em cada regional principalmente para garantir a competição entre regionais.

O acompanhamento se dá por faróis – acompanhamento eletrônico de indicadores – diários ou semanais de itens fundamentais para o bom desempenho do setor dentro da companhia. Cada regional monitora seus CDDs de forma a garantir que todos estejam alinhados nos processos; caso algum não demonstre resultado satisfatório são enviadas as práticas que deram certo em outros CDDs para que se atinja o resultado esperado.

As auditorias internas, realizadas duas vezes ao ano, também são uma forma de medida de desempenho muito utilizada na Bem Orçado. A partir dessas auditorias, podem-se comprovar as melhores práticas em determinados processos, a comprovação de qual regional conseguiu melhor resultado e o cumprimento de padrões para a boa execução das atividades. Essas auditorias são realizadas por áreas, onde cada área tem um percentual mínimo para atingir e poder qualificar. Caso a regional não atinja o mínimo necessário para qualificar,

deverá ser fechado um compromisso para que na próxima auditoria seja qualificado. As auditorias são metas dos gerentes comerciais em cada CDD e dos gerentes regionais em cada regional.

#### *5.4.1.9 Planejamento Contínuo*

O planejamento orçamentário na Bem Orçado se dá uma vez ao ano, geralmente no mês de novembro, onde as unidades enviam suas propostas para a regional, que por sua vez envia para aprovação na AC, que por fim desdobram as metas para todo o ano.

Esse é um princípio muito importante no orçamento renovado e visa a um processo contínuo, sem estabelecer alocação prévia e fixa de recursos. Na Bem Orçado essa é uma realidade, visto que a digitação de tendência é algo realizado todos os meses e sempre ajustando o restante do ano. Quanto às metas, essas não são alteradas depois de desdobradas; por mais que sejam discutidas em reuniões, as tendências e as justificativas sejam dadas, as metas não sofrem mais alterações.

O planejamento contínuo também sugere utilizar o orçamento com menor enfoque no ano como ciclo, mas isso ainda ocorre na Bem Orçado visto que as metas são desdobradas para todos os meses. Logo, sugere-se que as propostas orçamentárias sejam atualizadas trimestralmente, a fim de adaptar-se às condições de mercado que mudam com frequência.

A principal limitação nesse ponto é a trava que existe no desdobramento das metas orçamentárias, para a Bem Orçado, desse modo existe um controle melhor evitando falhas e adaptações que possam comprometer o resultado final. Mas de acordo com o método de orçamento renovado os gestores devem ter liberdade de alterar as metas em razão de readaptar seu processo para ajustar-se às novas pressões e circunstâncias do ambiente.

A ideia é propor as alterações nas reuniões com a AC e mostrar, com cálculos e medidas, por que se desejam mudar as metas para determinado meses, para que seja possível identificar uma possível readaptação do processo e não um benefício para a unidade.

#### *5.4.1.10 Gestão a Priori*

A Bem Orçado é uma das maiores empresas no ramo e para continuar no topo as metas orçamentárias devem preparar a empresa para tal desafio. Ao desenvolver as metas para o ano seguinte a Bem Orçado leva em consideração a projeção de cenários alinhados a sua estratégia.

Em cada perspectiva do BSC, é associada uma ou mais metas, visando alcançar os objetivos previstos. A Bem Orçado é movida por metas e tem um clima organizacional de

estímulo e competição, entre regionais e até entre colaboradores dentro de um mesmo setor. As metas nem sempre são facilmente realizáveis, fato que move o indivíduo para sempre se superar.

Um dos princípios da empresa é nunca estar satisfeito e sempre buscar sair da zona de conforto e aceitar novos desafios, fato que está elencado ao cumprimento das metas, trazendo resultados positivos para aqueles que superaram expectativas e desafios propostos.

#### *5.4.1.11 Gestão dos Recursos*

A gestão dos recursos na Bem Orçado, ocorre sempre de forma a se enquadrar no que foi planejado previamente. Como foi identificado anteriormente, a trava que a Bem Orçado tem em mudanças na meta, a gestão de recursos se comporta através de uma série de justificativas e provas da necessidade de se investir ou alocar recursos.

Nesse caso as regionais não têm autonomia para essa alocação de recursos, as justificativas são passadas a AC e cabe a ela decidir se vale ou não a necessidade de alocação. O fluxo de gestão de recursos não se dá de maneira rápida, justamente por conta das aprovações e justificativas. Cabe a cada unidade que identifica uma oportunidade ou necessidade de alocação de recursos, identificar a necessidade e urgência da mesma.

Na Bem Orçado os aportes são a última saída para as regionais, caso precisem de alguma alocação para conseguirem atingir a meta. Geralmente se dão no segundo semestre quando o resultado LE – referente ao fim do exercício – não é satisfatório e mesmo com ações internas não será possível atingir. Vale à AC dar o resultado final e a aprovação ou não dos aportes, sempre embasados por justificativas cabíveis.

#### *5.4.1.12 Mensuração e Controle*

Os sistemas utilizados pela Bem Orçado para controle e mensuração de custos e despesas são o SAP e o SimOBZ. O SAP possui uma plataforma que gera relatórios de movimentações em tempo real para o acompanhamento de gastos e despesas em todas as linhas do OBZ, o SimOBZ é um sistema criado pela própria empresa que possui os acompanhamentos de real *versus* planejado, é a plataforma usada para a digitação da tendência. As duas ferramentas se complementam com os relatórios disponibilizados pelo APR, setor de apuração de resultados, que utilizam o *Web Sales* – ferramenta de controle e medição desenvolvido pela Bem Orçado – para mensuração da estratificação realizadas pelo financeiro.

O SimOBZ é uma ferramenta bastante útil para a empresa mas ainda se faz necessário o uso do SAP como visibilidade diária, pois o SimOBZ não possui a rapidez que o SAP dispõe. Os desenvolvedores da Bem Orçado estão constantemente aprimorando a ferramenta para que a mesma se adapte cada vez mais as necessidades de controle orçamentário.

Toda essa tecnologia e controle são necessários para o acompanhamento dos resultados obtidos durante todo esse período de gestão, desenvolvimento de planos de ações e acompanhamento de metas. São necessárias ferramentas que auxiliem a organização a fim de trazer resultados reais para tomadas de decisões e medidas corretivas.

#### *5.4.1.13 Envolvimento e Entendimento das Metas*

O envolvimento e entendimento das metas em toda a companhia são voltados para os responsáveis em trazer os resultados desde analistas até diretores. Cada cargo possui suas metas voltadas ao interesse do setor e as expectativas da companhia no decorrer do ano e também a longo prazo. A Bem Orçado considera que as metas são a principal alavanca de crescimento do profissional dentro da empresa e conseqüentemente da companhia como um todo.

As metas na Bem Orçado são desdobradas a partir do analistas, ou seja, técnicos, vendedores, repositores, aprendizes e estagiários não contam com metas orçamentárias ligadas diretamente a eles. Nesse caso, esses funcionários possuem rotinas e obrigações que devem ser seguidas, mas sem metas atreladas a bônus ao final do período.

Nesse princípio do orçamento renovado, o principal ponto é fazer com que os funcionários participem da elaboração de metas, como a Bem Orçado é uma empresa de grande porte, possui muitos funcionários e em razão da visão estratégica da empresa, é necessário que as metas sejam desdobradas da AC, cabendo ao gestor de cada um alinhar parte das metas a fim de não facilitar ou manipular a meta de forma que seja fácil bater.

Na Bem Orçado, cada cargo possui cinco metas principais: três fixas desdobradas pela AC e duas metas abertas desenvolvidas pelos gestores e seus funcionários voltadas ao interesse de cada unidade. As três metas fixas são específicas de cada cargo; geralmente são apresentadas aqueles pontos de mais controle ou atenção, ou os itens de maior deficiência de cada cargo para que seja possível resolver e trazer resultado a companhia. As duas metas em aberto são voltadas aos interesses do gestor e da unidade, dessa forma, com o envolvimento do empregado nessa decisão são esperados um maior comprometimento e parceria com o negócio, participando ativamente do sistema de gestão.

#### 5.4.1.14 *Motivação e Recompensas*

A cultura de dono desenvolvida pela Bem Orçado é um dos principais pontos de motivação de gestores e empregados, isso mostra que só depende de cada um para chegar onde almeja. A motivação de cada um se dá a partir do momento em que determinado projeto ou item de controle alcança desempenho máximo ou é bem sucedido.

Dessa forma o cumprimento das metas está diretamente atrelado a motivação do funcionário que por sua vez tem sua recompensa baseada no desempenho e dedicação que o mesmo realizou para alcançar. A política de remuneração variável é bastante praticada na Bem Orçado; para a empresa, essa é a principal alavanca para motivação dos empregados.

Para aqueles funcionários elegíveis a bônus – de analistas a diretores – a remuneração variável funciona a partir do cumprimento de todas as suas cinco metas pré-estabelecidas, juntamente com o cumprimento do OBZ *Penalty* pela unidade e pela regional.

Para os demais funcionários, principalmente vendedores e promotores, o plano de remuneração variável é a principal forma de elevar o salário ao final do mês, um vendedor pode até duplicar seu salário cumprindo os desafios e metas desdobradas para o atingimento do resultado.

#### 5.4.1.15 *Feedback e Aprendizado*

Vista a preocupação em atingimento das metas na Bem Orçado, todos os meses os gestores acompanham o andamento das metas do seu time, entendem os principais gargalos e ajudam em ações para atingimento dos itens críticos.

Para a companhia é de suma importância a garantia de cumprimento das metas estabelecidas para o crescimento da mesma de forma a atingir os interesses globais e alcançar a visão da empresa, para os empregados é importante para o crescimento interno e visibilidade no setor.

O clima de competição na Bem Orçado é bastante maduro a fim de garantir que os interesses da organização como um todo sejam batidos. Como já apresentado, cada Regional busca ser a melhor; para isso investe nos seus funcionários e dá apoio e ferramentas para se desenvolverem; a busca por melhores práticas também é algo bastante comum e almejado pelos colaboradores, no intuito de deixá-los reconhecidos e tornar visível o bom trabalho efetuado.

#### *5.4.1.16 Automação do Processo Orçamentário*

Com o auxílio de ferramentas de controle e pessoas dedicadas ao acompanhamento e gestão do orçamento na Bem Orçado, é possível acompanhar o andamento e desempenho em tempo real. Para isso os gestores contam com faróis de acompanhamento diários além de apresentações em reuniões mensais para a apresentação dos resultados.

O setor responsável por possibilitar a integração dos dados entre as diferentes áreas da Bem Orçado é a Apuração de Resultados (APR). Eles são os responsáveis por atualizar ou disponibilizar relatórios de acompanhamento de cada setor. A plataforma utilizada para essa análise é o *Web Sales*, que unifica toda a empresa e consegue fornecer informações e acompanhamentos.

O *Web Sales* juntamente com o SAP e SimOBZ formam o pacote ideal para apuração e acompanhamento dos indicadores da empresa.

Conforme apresentado nesse tópico os princípios do orçamento renovado muito se encaixam aos requisitos da empresa Bem Orçado, inicialmente foram abordados os princípios relacionados à postura e prática internas e o restante referente à gestão de desempenho. Os princípios foram abordados de acordo com a realidade da empresa e com o ajuste as limitações encontradas, por ser uma empresa de grande porte e com muitos níveis estratégicos a comunicação é o principal ponto a ser trabalhado entre alta gerência e operação.

Vista a aplicação dos princípios, o próximo tópico abordará o modelo de orçamento renovado proposto.

#### *5.4.2 Modelo Proposto de Orçamento Renovado*

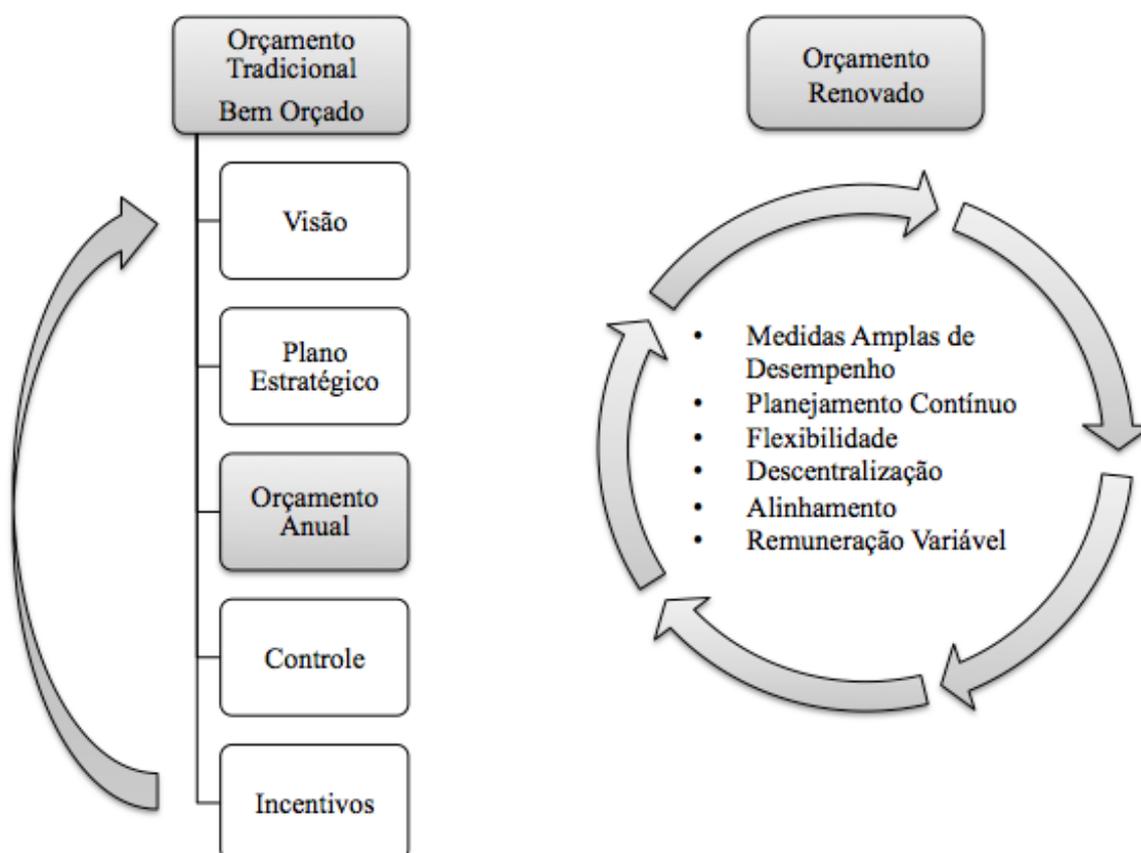
O orçamento renovado busca manter a estrutura já utilizada de orçamentação da empresa, no caso da Bem Orçado é o OBZ. Dessa forma serão ampliadas as metas financeiras com a inclusão dos direcionadores de valor propostos no mapa estratégico da companhia.

O principal ponto a ser trabalhado para a boa implementação do modelo é garantir e comunicar a estratégia corporativa para a organização como um todo, incluindo aqueles que mais necessitam desse entendimento, que são os colaboradores pertencentes à Banda 8. Esses são os mais carentes da imersão e entendimento dos interesses da companhia e são aqueles que trabalham diretamente com o produto da empresa. Além de garantir o bom funcionamento do planejamento contínuo e flexibilidade em alterar e ajustar as metas de acordo com a necessidade e cenários apresentados pelo mercado.

Os outros pontos como analisar os objetivos e indicadores estratégicos como, correlacionar com as recompensas pessoais, analisar os resultados obtidos em relação às metas estabelecidas e dar o *feedback*, são bem executadas pela Bem Orçado como apresentado no tópico anterior de acordo com o que a proposta recomenda.

O modelo proposto visa manter a estrutura orçamentária já realizada pela Bem orçado, porém tem como objetivo ampliar o raio de ação. A figura 17 apresenta o orçamento tradicional da Bem Orçado e a sugestão de novo orçamento renovado, voltado para os interesses da empresa.

Figura 17 – Orçamento tradicional *versus* orçamento renovado



Fonte: Adaptado Lunkes (2007)

O principal ponto do orçamento renovado é alinhar os direcionadores de valor do *balanced scorecard* ao nível operacional, visto que esse é o principal item de melhoria identificado na Bem Orçado. Porém, uma das maiores dificuldades na implementação desse novo orçamento é a mudança de um orçamento anual para um fluxo contínuo de planejamento.

Apresentada a proposta e a adequação dos princípios do orçamento renovado à realidade da Bem Orçado, será apresentada na próxima etapa a definição das metas orçamentárias, baseadas no método orçamentário proposto.

### **5.5 Etapa 5 - Revisão das metas orçamentárias baseada nas premissas do Balanced Scorecard e no método de orçamento proposto**

O intuito dessa etapa é unificar as metas já existentes na empresa na realidade do novo orçamento, fazendo com que as metas de todos os setores trabalhem em conjunto para o interesse global da companhia.

A Bem Orçado conta com uma estrutura bastante abrangente de metas que tem como finalidade atingir os resultados esperados para o crescimento da empresa, o problema é que muitas vezes essas metas entram em conflito ao chegar no nível operacional. Nessa etapa serão sugeridas e definidas metas orçamentárias que auxiliarão o setor de vendas a atingir bons resultados baseado nos objetivos da organização definido no *balanced scorecard*.

#### **5.5.1 Nova abordagem para as metas orçamentárias**

O posicionamento dos indicadores de desempenho no mapa estratégico devem trazer os principais indicadores a serem abordados. O principal ganho é a comunhão dos interesses dos setores juntamente com a da organização e a mudança na abordagem e no entendimento das metas, não como isoladas e dentro de cada setor e sim unidas e dentro dos objetivos e perspectivas da organização.

O foco principal da companhia é a orientação para resultados com o atingimento de metas. Por conta disso existe uma grande preocupação no atingimento do resultado, de forma a garantir reconhecimento, visibilidade e possíveis promoções. Dessa forma, sugere-se que a abordagem das metas não seja feita de forma individual dentro de cada setor como é realizada hoje, e sim disseminadas as principais metas de cada setor para a operação, de forma a garantir sinergia e trabalho em equipe, sem achar que o outro setor esteja trabalhando de forma a não contribuir com sua meta.

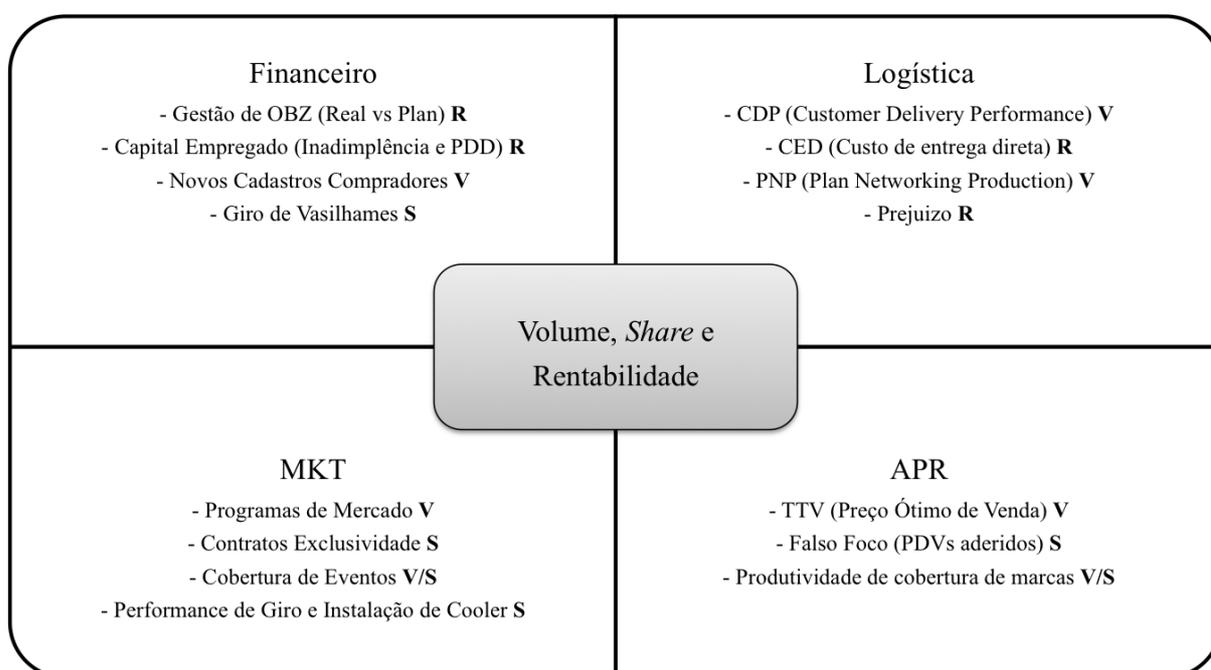
Todos os setores possuem metas em comum, chamadas metas coletivas que, se alcançadas ao final do ano, vão garantir um bônus no salário de cada um. Percebe-se que existe uma falha na disseminação dessa informação; dessa forma a abordagem dessas metas deve ser ajustada.

Assim como existe um acompanhamento mensal das metas específicas em cada setor mensalmente, deve ocorrer o mesmo com as principais metas dos setores para o

entendimento geral e diminuição dos conflitos e rivalidades entre setores. A ideia de que a união dos setores na operação trará resultados muito maiores do que se cada um trabalhar com foco somente individual.

Dessa forma é apresentado o painel das principais metas dos setores, com foco na estratégia da empresa apresentada pelo BSC adotado e com os elementos chave da companhia: volume, *share* e rentabilidade. A figura 18 apresenta o painel com as principais metas de cada setor.

Figura 18 – Painel com principais metas dos setores



Fonte: Empresa Bem Orçado

As principais metas do financeiro são a gestão de OBZ, que é a principal ferramenta para controle de custos, e despesas responsável direto pela rentabilidade, juntamente com o volume gerado pelos outros indicadores, possui o Capital Empregado que mede e controla a inadimplência e o percentual de provisão de devedores duvidosos (PDD), percentual de novos cadastros que influi diretamente no aumento de vendas e volume, e performance de giro de vasilhame, que são comodatados a fim de garantir a compra de produtos retornáveis.

Para a realidade da logística, o principal foco é entregar o que foi requisitado pelo cliente, dessa forma as principais metas são o de cumprimento da performance de entregas com a medida de devoluções, custo de entrega com frota, motoristas e ajudantes, plano de

melhor alocação da mercadoria nos caminhões e impacto de prejuízo seja por perdas ou furtos, seja por validade.

No *marketing* um dos principais focos são os programas de mercado, voltados para cada grupo de clientes, sempre focado em volume, seja com o adesão das principais marcas da companhia ou todas elas, os contratos de exclusividade voltados para o aumento de *share* evitando que a concorrência entre, cobertura em eventos para promover a marca e aumentar volume de vendas e performance de coolers para promover a marca aumentando também o *share*.

Para a Apuração de Resultados, APR, as principais metas são voltadas ao controle do preço visando aumento de volume, *share* e preços competitivos. O preço ótimo de venda é controlado a fim de não trazer prejuízo e aumentar volume com promoções em combos especiais, por exemplo, o falso foco é uma meta de preço voltada para pontos de vendas (PDVs) que aderem ao preço sugerido de venda, a produtividade mede a cobertura das marcas e seus preços em toda a região de atuação.

O setor de Gente e Gestão é a base do painel e contribui para a disseminação, entendimento do painel e cobrança das metas do setor voltadas, principalmente, a horas excedentes, remuneração e *turn over*.

Com o uso do Painel de Indicadores e apresentação do andamento das metas é possível entender a importância de cada setor para o atingimento do interesse organizacional. O trabalho desempenhado no financeiro tem reflexo na logística que por sua vez influi na entrega de produto no *marketing* que por fim é motivado pelas determinações de preço do APR.

Dessa forma, é possível acabar com a ideia de que o financeiro só corta pedidos, que a logística só tem devoluções e não entrega, que o *marketing* só gasta com festas e que o preço só aumenta. A mensagem que essa nova abordagem busca passar é que todos trabalham em comunhão e no final buscam por um único ideal: “Criar vínculos fortes e duradouros com consumidores e clientes, fornecendo-lhes as melhores marcas, produtos e serviços”. (Missão Bem Orçado)

## **5.6 Etapa 6 – Análise dos resultados com a implementação do orçamento renovado**

A implementação do orçamento renovado foi realizado em uma das regionais de vendas da Bem Orçado, como já apresentado anteriormente. Devido ao cenário instável do ano de 2016 e um início de ano abaixo do esperado quando comparado com 2015, mesmo com a expectativa de queda por conta da crise que o país se encontra, foi identificada ao final

do mês de janeiro a necessidade de mudanças nas abordagens quanto às medidas e metas orçamentárias.

O ano de 2016 iniciou com um *plug* de R\$3 milhões no OBZ total da regional; foram necessárias a aplicação de medidas para enfrentar a instabilidade do mercado e o desafio desdobrado através desse *plug*.

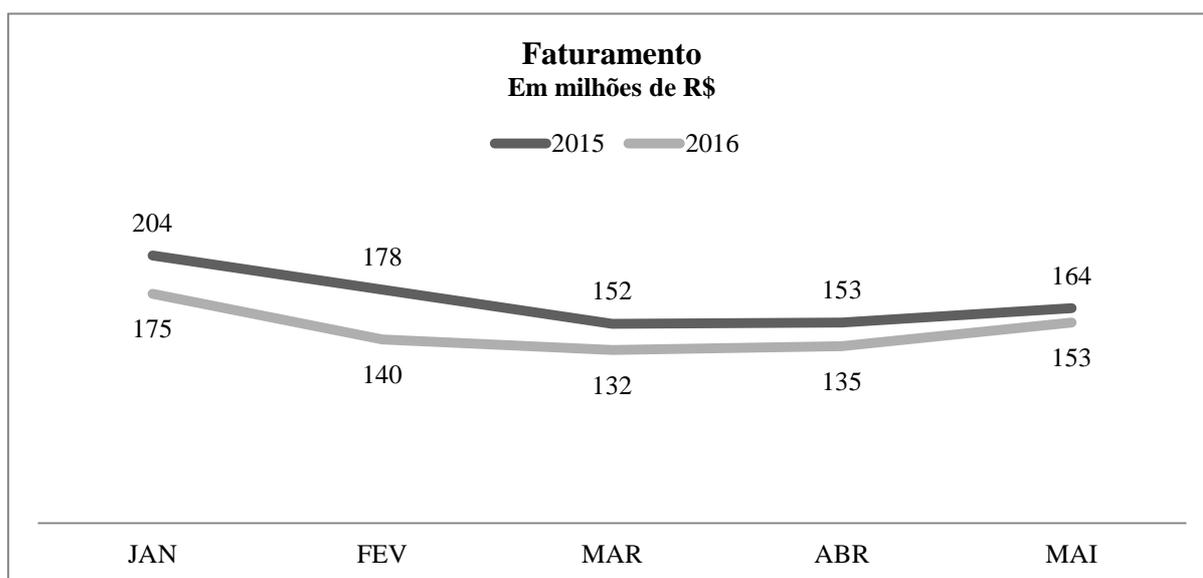
As medidas propostas pelo orçamento renovado de reestruturação das metas e comunicação, planejamento contínuo, foco nos fatores chave de volume, *share* e rentabilidade, descentralização e independência da regional e alinhamento total foram inicialmente implementadas no mês de fevereiro; os resultados começaram a surtir efeito a partir de março.

### 5.6.1 Principais resultados nos indicadores de desempenho

Serão apresentados os resultados nos principais indicadores de desempenho da Bem Orçado como: faturamento, volume de vendas em hectolitros, giro de retornáveis, novos cadastros compradores e devoluções.

O faturamento apresentou uma queda quando comparado ao mesmo período no ano passado, justificado principalmente pelo cenário de crise que se alastrou no país. Mesmo com a justificativa de crise, a Bem Orçado precisava sobressair e melhorar seu desempenho financeiro, a fim de garantir que seus fatores-chave fossem alcançados. A figura 19 apresenta o faturamento em milhões de Reais, de 2015 e 2016 referente aos meses de janeiro a maio.

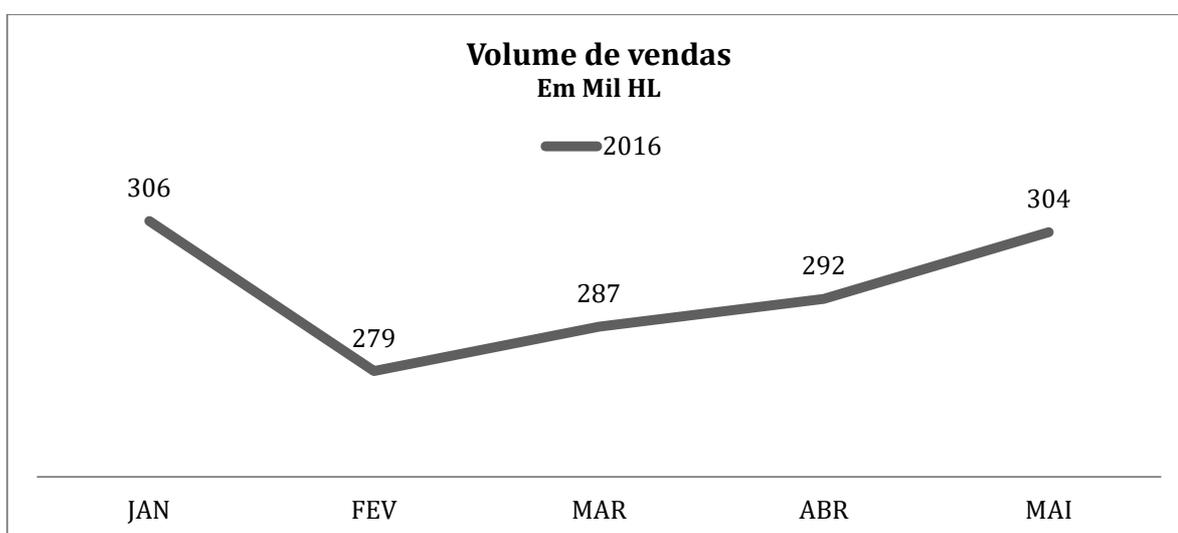
Figura 19 – Gráfico de faturamento da Regional (Jan-Mai)



Quando observada a queda de R\$35 milhões entre janeiro e fevereiro desse ano, foi necessária a implantação do novo plano de guerra proposto através do orçamento renovado. Os resultados ao longo dos meses de março a maio são de recuperação, mesmo que de forma tímida. O faturamento é acompanhado todos os dias, duas vezes ao dia, e serve como termômetro de vendas junto ao volume vendido.

A curva do volume, mostra de forma mais expressiva as mudanças e ações realizadas para a recuperação dos resultados. A figura 20 mostra o comportamento do volume de vendas em hectolitros de janeiro a maio.

Figura 20 – Gráfico de volume da Regional (Jan-Mai)



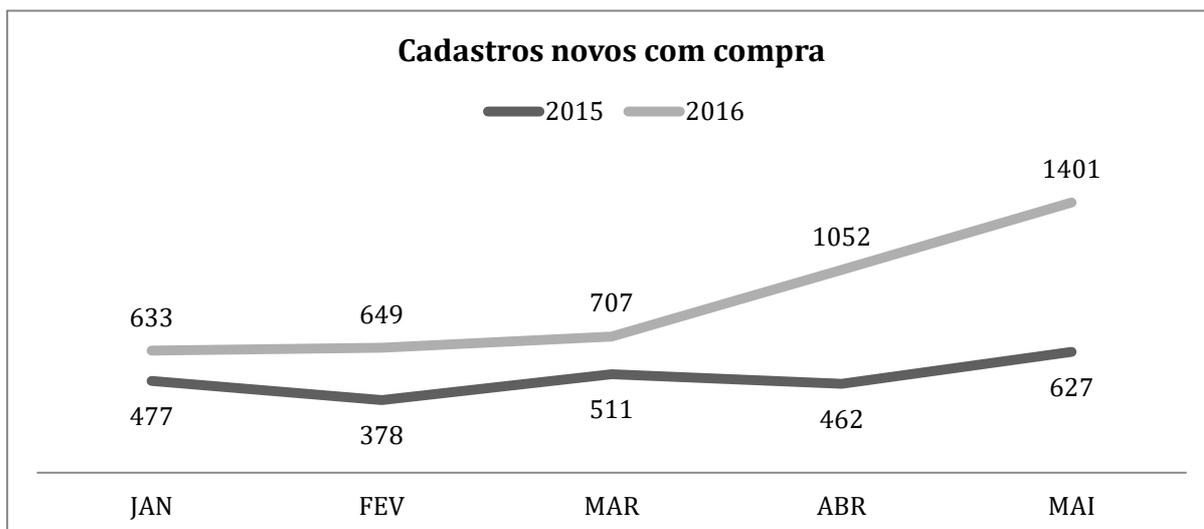
Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

A estratégia voltada para a recuperação de volume se deu através da abordagem desse fator chave com a união dos setores de *marketing* e a implementação de um novo programa de mercado voltado aos novos PDVs, com o setor financeiro e as novas metas de cadastro desdobradas, com logística e um trabalho intensivo de operações para redução de devoluções de pedidos e com o APR, com política de preços acessíveis e combos de produtos para alavancar o volume. Resultado que surtiu efeito ao longo dos meses e fechou o volume de maio com um valor bem próximo a janeiro.

A reestruturação se baseou também com a mudança, dentro da própria Regional, em algumas metas, lançadas como desafio, superando aquelas desdobradas pela AC.

Cadastro com compras teve um foco bem maior do que realizado no mesmo período do ano passado como apresentado na figura 21.

Figura 21 – Gráfico de cadastros novos com compra (Jan-Mai)

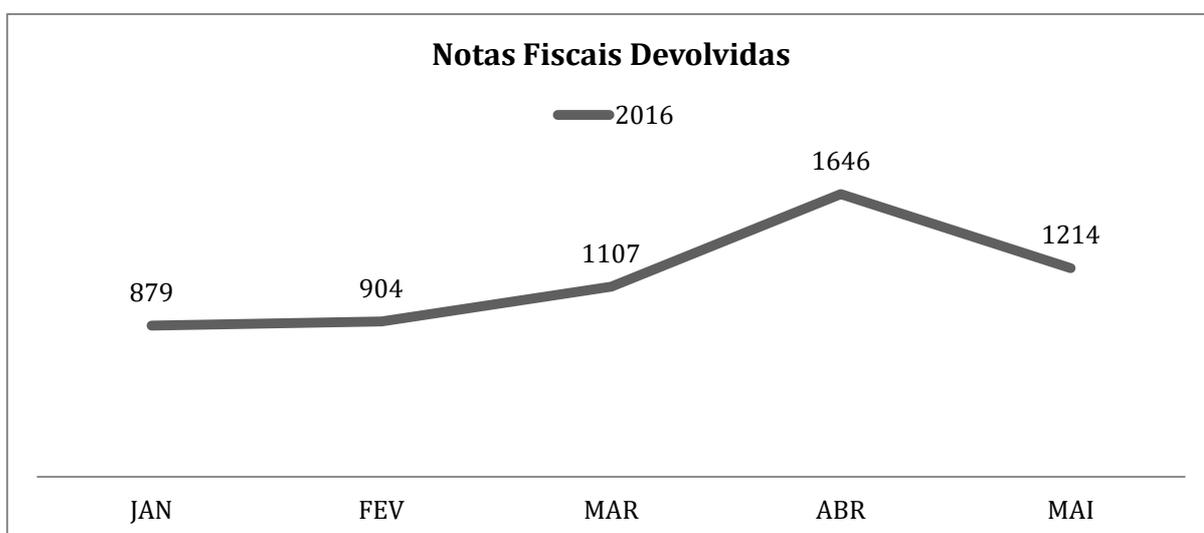


Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

O investimento em aumentar a quantidade de novos clientes se deve por dois fatores chave, alavancar volume e diminuir a entrada da concorrência aumentando assim *share*. O plano de guerra traçado com início em fevereiro teve um discreto crescimento em março; porém em abril e maio o resultado foi bastante expressivo. Com o aumento de novos clientes a logística precisou reforçar e melhorar efetivamente suas operações para que as devoluções não afetassem o desempenho do plano de guerra.

As devoluções são acompanhadas pelo financeiro através das notas fiscais depois de emitidas. A figura 22 apresenta o comportamento de devoluções entre janeiro e maio.

Figura 22 – Gráfico de devoluções (Jan-Mai)

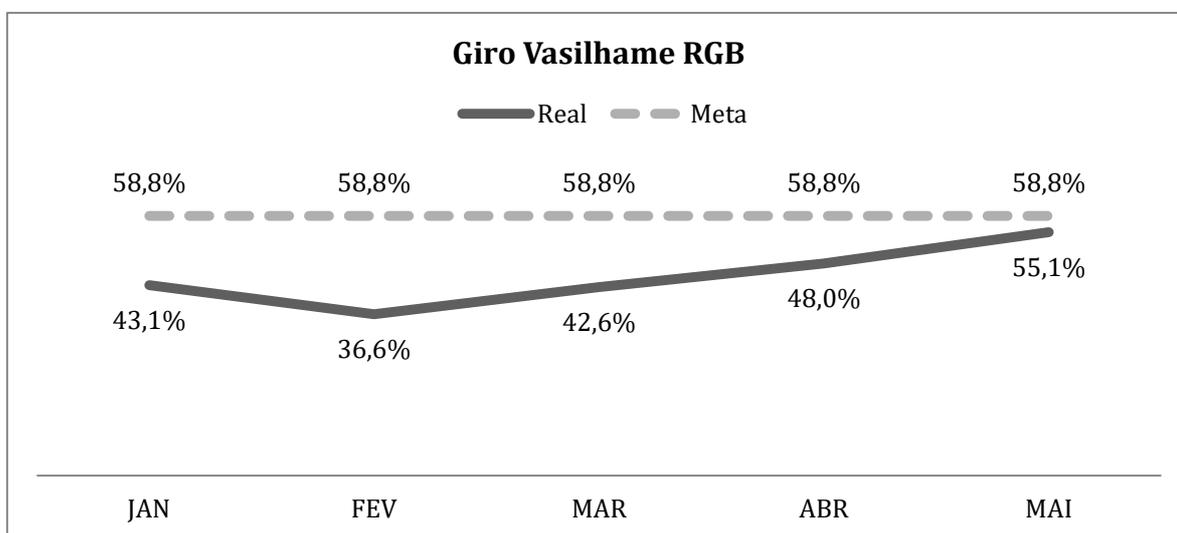


Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Com o crescente de clientes novos em abril, as devoluções também aumentaram necessitando assim um ajuste a nova demanda de serviço, o que pode ser percebido por uma melhoria no mês de maio. Os motivos por devoluções são registrados pela logística, um dos principais motivos de devolução é por problemas de roteirização

Uma das principais mudanças e investimentos para esse ano foi a de expansão do volume de garrafas de vidro retornáveis (RGB), visto que essas garrafas, mesmo possuindo uma menor Receita Líquida por hectolitro (ROL/hl), têm um Custo de Produto Vendido por hectolitro (CPV/hl) significativamente menor. Com esse novo investimento em RGB, foi notado um crescimento no giro desses vasilhames como apresentado na figura 23.

Figura 23 – Gráfico de giro vasilhame RGB (Jan-Mai)



Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Os vasilhames de RGB foco são garrafas de 1L, 600ml e 300ml. O cálculo do giro se baseia no volume vendido por PDV e a quantidade de comodato presente no estabelecimento, quanto mais compra, mais o comodato gira, trazendo melhores resultados de volume.

Quanto ao OBZ, este ano se mostra bastante desafiador, visto o *plug* de R\$3 milhões já ter sido realizado no início do ano. Vista essa nova realidade, baseado na reestruturação proposta pelo orçamento renovado, foi reduzido no pacote de viagens e estadas, e referente à VBZ de aluguel de veículos pertencente ao pacote aluguéis; foi implementado o rodízio de carros entre os supervisores de vendas, gerentes de vendas e gerente de contas (apesar de que até ano passado, cada um possuísse um carro); foi negociado o aluguel de uma das unidades de distribuição, foi diminuída a cota de impressão fixa de cada

colaborador e retirada a impressora de cartucho colorido. Essas mudanças trouxeram benefícios principalmente para o OBZ fixo.

A tabela 3 apresenta o resultado do OBZ real de janeiro a maio e o acumulado até a data (YTD).

Tabela 3 – OBZ Regional (em mil R\$)

<b>OBZ</b>	<b>JAN</b>	<b>FEV</b>	<b>MAR</b>	<b>ABR</b>	<b>MAI</b>	<b>YTD</b>
<b>Fixo</b>	2.835	2.209	2.166	2.005	1.951	10.826
<b>Gente</b>	4.640	4.508	4.384	4.244	4.137	21.920
<b>Prejuízo</b>	415	391	378	205	170	1.892
<b>TT Penalty</b>	7.890	7.108	6.928	6.454	6.258	34.638

Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

O detalhado do orçamento até a data apresenta os valores acumulados em cada pacote, podendo ser identificados os principais pontos de atuação para redução de despesas ou controle dos valores orçados. A tabela 4 apresenta esse detalhado.

Tabela 4 – Detalhado OBZ Regional YTD (em mil R\$)

<b>Detalhado YTD</b>			
<b>Pacote</b>	<b>Planejado</b>	<b>Real</b>	<b>R-Plan</b>
Aluguéis	4.108	3883	(225)
Impostos & taxas	249	215	(34)
Informática	317	290	(27)
Institucional	99	102	3
Jurídico	7	3	(4)
Manutenção	514	572	58
Terceiros	4042	4139	97
Utilidades	978	1121	143
Viagens e Estadas	491	501	10
<b>TT Fixo</b>	<b>10.805</b>	<b>10.826</b>	<b>21</b>
Gente direto	16705	17276	571
Gente indireto	3951	4644	693
<b>TT Gente</b>	<b>20656</b>	<b>21920</b>	<b>1.264</b>
Prejuízo com Distribuição	1047	1892	845
<b>TT Prejuízo</b>	<b>1.047</b>	<b>1.892</b>	<b>845</b>
<b>TT Penalty</b>	<b>32.508</b>	<b>34.638</b>	<b>2.130</b>

Fonte: Empresa Bem Orçado (2016)

Os pacotes mais críticos para o cumprimento do real *versus* planejado são os de Gente e Prejuízo. A principal VBZs de oportunidade de melhoria em Gente é a variável de hora extra e em Prejuízo são as melhorias no inventário, visto um controle mais cerrado feito pelo time de logística que visa diminuição desse tipo de prejuízo. Mesmo com um resultado

perto do planejado, o OBZ Fixo ainda tem possibilidade de economia no pacote de utilidades que se mostra como maior gasto quando falado em real *versus* plan.

Para que a Regional atinja a meta de OBZ *penalty* garantindo os 20% no bônus de todos os elegíveis, é necessário manter o comportamento traçado pelo orçamento renovado alinhando os compromissos de redução de despesas que vem sendo bem executado até o momento.

Outro ponto-chave do orçamento renovado prevê a remuneração variável. Visto as mudanças realizadas e o maior esforço de todos os colaboradores para alavancar os resultados, o time de vendas recebeu um proporcional por volume atingido baseado em uma pontuação que pondera o preço vendido e o volume em hectolitros vendidos, aqueles que atingiram o desafio receberam 30% de variável ao final do primeiro trimestre.

Quanto aos analistas e gestores de cada setor, foi adicionada uma meta extra de desempenho complementando as 5 metas que cada um já possuía. Baseado no atingimento de cada nova meta desdobrada e o cumprimento dela até o final do ano, o empregado recebe 20% do bônus a mais do que receberia se batesse as 5 metas.

Através da implementação do orçamento renovado na realidade da Bem Orçado, conseguiu-se bons resultados principalmente em um ano com um ambiente tão turbulento e de tantas mudanças. O cenário macroeconômico continua adverso no país e essas mudanças foram fundamentais para que a empresa pudesse prosperar nesse ambiente, atingindo resultados positivos nos itens-chave de sucesso da organização.

### **5.6.2 Principais pontos de melhoria observados**

Através da implementação do orçamento renovado, foi possível identificar pontos positivos da aplicação do modelo na Bem Orçado:

- a) comunhão entre setores através do alinhamento das metas do *balanced scorecard*. Melhor entendimento das metas e conseqüentemente uma melhor harmonia entre os setores, agora que é possível identificar os principais objetivos de cada setor;
- b) flexibilização do processo, permitindo a empresa adaptar-se ao ambiente de forma rápida, precisa e assertiva, identificando os pontos de falha ou oportunidades de melhoria e sendo possível agir de forma a garantir o resultado do desempenho;
- c) planejamento contínuo com o intuito de amenizar ameaças, identificar e investir nas oportunidades. Com uma melhor comunicação e adaptação das

metas para a realidade apresentada, tendo como base um alinhamento semestral, visto uma melhor adaptação ao ambiente que a empresa se encontra.

- d) melhor atendimento quanto à perspectivas dos clientes, principalmente daqueles clientes que não possuíam produtos da companhia e reestruturação do time de operações para trabalhar no atendimento das entregas de forma mais eficiente com a nova demanda.

Portanto, com o alinhamento dos indicadores estratégicos apresentados pelo *balanced scorecard* com as metas orçamentárias, percebe-se o impacto das ações na eficiência operacional, obtendo vantagem competitiva e aumento do desempenho empresarial. Dessa forma obtém-se maior eficiência, eficácia e economia nas operações.

### **5.6.3 Perspectivas para segundo semestre**

Com a implementação do orçamento renovado no início do ano e com os resultados positivos alcançados, será possível estender sua utilização como guia e alavanca para conduzir a organização a atingir seus objetivos.

Os resultados mostraram a eficiência do método orçamentário proposto através da influência nos principais indicadores de desempenho, a tendência para o segundo semestre é de manter essa estrutura e expandir para as outras unidades da Bem Orçado.

Além da mudança na estrutura orçamentária, o foco será no investimento em garrafas de vidro retornáveis para continuar com o comportamento crescente de aumento de volume.

## **5.7 Considerações**

Neste capítulo, o método proposto foi abordado e todas as etapas sugeridas foram seguidas de modo a garantir a eficácia do mesmo. Foi possível perceber que com a reestruturação das metas e melhoria no processo orçamentário para um cenário adverso de queda no faturamento e nos outros indicadores de desempenho, foi possível melhorar os fatores chave da empresa, voltados para volume, *share* e rentabilidade.

Foram apresentados os principais ganhos com a implementação do orçamento renovado através da melhoria dos indicadores de faturamento, volume, novos cadastros com compra e giro, foi identificado um ponto para melhoria no atendimento através do indicador de devoluções.

Quanto ao OBZ foram traçadas novos desafios e oportunidades de economia nos principais pacotes, no OBZ Fixo, OBZ de Gente e no OBZ de prejuízo, para que ao final do ano a Regional atinja os objetivos voltados ao atingimento da meta de OBZ *penalty*.

No capítulo final serão feitas conclusões acerca do estudo realizado, através de uma análise dos resultados obtidos com a aplicação do método proposto.

## 6 CONCLUSÕES

Este capítulo final objetiva esclarecer os resultados obtidos durante o estudo, através de uma análise, e esclarecer quaisquer dúvidas restantes. Em seguida, serão abordadas as considerações finais do trabalho.

### 6.1 Conclusão

Este estudo objetivou o desenvolvimento de um método de orçamentação fundamentado no Orçamento Base Zero e nos princípios do orçamento renovado visando o alinhamento das metas orçamentárias e a otimização da gestão de custos e despesas, através dos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard*.

Como apresentado nesse estudo, o orçamento é uma importante ferramenta de planejamento que vai guiar a organização para atingimento de resultados futuros a curto e longo prazo; visto isso, foi mostrada a importância do orçamento em ajustar-se da melhor forma para que a empresa atinja seus objetivos de maneira rápida e eficiente, identificando as ameaças e trabalhando de maneira flexível para que o quadro possa ser revertido.

Para tanto observou-se que, através da aplicação dos princípios de renovação do orçamento, foi possível equilibrar as metas e os direcionadores de valor, para atingir a viabilidade operacional com a inclusão de medidas não financeiras, ampliando a gama de informações para a tomada de decisões.

Dessa forma, a implantação do método em estudo trouxe vantagens com o alinhamento e reestruturação das metas baseadas em volume, *share* e rentabilidade, fatores chave de desempenho da Bem Orçado, trazendo um maior entendimento a nível operacional em cada setor no CDD, visando tornar o processo orçamentário mais eficiente.

Cada um dos objetivos específicos foi alcançado em um distinto momento da aplicação do método. Foi demonstrado o método de orçamentação renovado voltada para a realidade da Bem Orçado, foram identificados as principais limitações antes encontradas na empresa e no processo orçamentário foram solucionadas com a aplicação da nova abordagem de orçamentação proposta através dos princípios do orçamento renovado e por fim foi analisado como o alinhamento dos indicadores estratégicos do *balanced scorecard* com as metas orçamentárias influem na eficiência operacional.

Ao fim do estudo foram apresentadas as principais melhorias observadas, mesmo com pouco tempo de implementação do método, num ano tão instável quanto este. Foi notada uma melhoria significativa no faturamento, conseqüentemente no volume e no giro de RGB.

Com a nova abordagem sugerida pelo orçamento renovado, o OBZ da Regional teve um novo desafio para acompanhar o *plug* realizado pela AC de redução de despesas. Com essas intervenções, a regional da Bem Orçado conseguiu demonstrar economia, principalmente no OBZ fixo, identificando outras possibilidades no pacote de utilidades e oportunidades no OBZ de Gente e Prejuízo, que possuem altos valores quando comparados o real e o planejado.

Através da aplicação do método e com a mudança da abordagem para alcançar os indicadores estratégicos o foco foi direcionado para novos clientes, a Bem Orçado passa a estar presente em lugares que ainda não estava, fidelizando novos clientes, fazendo novas parcerias, aumentando *share* e aos poucos conseguindo alavancar volume. Como consequência desse crescimento rápido, houveram mudanças na operação, para que fosse possível atender esses novos clientes com a diminuição de pedidos devolvidos, focando na satisfação do cliente em ser atendido com seus produtos prontamente.

## **6.2 Sugestões para trabalhos futuros**

O método mostrou-se válido e pode ser aplicado em qualquer outra organização que possui um método orçamentário maduro e bem desenvolvido, de forma a aplicar o orçamento renovado com uma base de sustentação eficiente, visando aplicar as melhorias sugeridas no orçamento renovado.

Pra trabalhos futuros, sugere-se o acompanhamento da aplicação do orçamento renovado durante um período maior de análise, e estender essa aplicação para as outras Regionais da Bem Orçado, com o intuito de replicar os benefícios alcançados na empresa como um todo. Também sugere-se aplicar esse método orçamentário no setor público, com o intuito de desenvolver o sistema de gerenciamento, a fim tornar as organizações com um compromisso maior quanto ao uso de recursos.

## **6.3 Considerações finais**

O método proposto mostrou-se eficaz, e a sua importância para a empresa em estudo ficou clara, de acordo com os resultados encontrados. As alterações no método devem ser aplicadas quando houver mudanças na estratégia, em novos fatores-chave de desempenho ou em uma mudança na forma de orçamentação.

## REFERÊNCIAS

- ABREU FILHO, José Carlos Franco de. *et al.* **Finanças Corporativas**. 10.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008. 152 p.
- ANTHONY, Robert N. A.; WELSCH, Glenn A. **Fundamentals of Management Accounting**. Homewood: R.D. Irwin, 1981. 679 p.
- ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. **Introdução a contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. 231 p.
- ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 816 p.
- BARBALHO, Claudia R.; LIMA, Pollyana Nascimento R. de; SOUZA, Paulo Rogério P. de. **Orçamento base zero como instrumento de gestão**. *In*: Congresso Brasileiro de Custos, 17, 2010, Belo Horizonte. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/819/819>>. Acesso em: 30 abr 2016.
- BOISVERT, Hugues. **La comptabilité de management: price de décision et gestion**. 2 ed. Québec, 1999. 600 p.
- BORNIA, Antonio Cezar, LUNKES, Rogério João. **Orçamento Renovado: Proposta para melhorar o processo orçamentário**. *In*: Congresso del instituto internacional de costos, 8, 2003, Punta del Este. Disponível em: <<https://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/010.doc>>. Acesso em 30 mai. 2016.
- BORNIA, Antonio Cezar, LUNKES, Rogério João. **Uma Contribuição à melhoria do Processo Orçamentário**. *Contab. Vista & Rev.*, v.18, n.4, p.37-59, out./dez. 2007. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339>>. Acesso em 21 abr 2016.
- COSTA, Ana Paula Paulino da. **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação**. São Paulo: Atlas, 2008. 90 p.
- GANGA, G. M. D. **Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) na engenharia de produção: um guia prático de conteúdo e forma**. São Paulo: Atlas, 2012. 384 p.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184 p.
- HOJI, Masakazu. **Administração Financeira e Orçamentária**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 565 p.
- LAKATOS. E.M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos da metodologia científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 320 p.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Estratégia em Ação**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997. 411 p.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000. 344 p.

LUNKES, Rogério J. **Manuel de orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003. 161 p.

MARTINS, R. A; MELLO, C. H. P; TURRIONI, J.B. **Guia para elaboração de monografia e TCC em Engenharia de Produção**. São Paulo: Atlas, 2014.

MORAES, J. R. de; Sá, C. A. **O Orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005. 300 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento Empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PHYRR, Peter. **Orçamento Base Zero**. Rio de Janeiro: Intercedência, 1981. 218 p.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994. 224 p.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4 ed. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <[https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia\\_de\\_pesquisa\\_e\\_elaboracao\\_de\\_teses\\_e\\_dissertacoes\\_4ed.pdf](https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf)>. Acesso em: 20 maio 2016.

SOBANSKI, Jaert J. **Prática de orçamento empresarial: um exercício programado**. 3 ed. São Paulo: Atlas 2011. 111 p.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4 ed. São Paulo: Atlas 1996. 397 p.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Planejamento Financeiro e orçamento**. 4 ed. Porto Alegre: Sagra, 2001. 147 p.