

PROCESSO DE ADOÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO: APLICAÇÃO EM EMPRESA DE TECNOLOGIA

ZERO BASE BUDGET ADOPTION PROCESS: APPLICATION IN A TECHNOLOGY COMPANY

PROCESO DE ADOPCIÓN DE PRESUPUESTO BASE CERO: APLICACIÓN EN UNA EMPRESA DE TECNOLOGÍA

Matheus Moreira Pellicani Marques, BEL
Universidade Federal de Uberlândia/Brazil
matheusmp_marques@hotmail.com

Graciela Dias Coelho Jones, Dra.
Universidade Federal de Uberlândia/Brazil
graciela.dcjones@gmail.com

RESUMO

O Orçamento Base Zero (OBZ) tem o seu processo desvinculado de dados históricos como acontece no Orçamento Tradicional. O presente trabalho tem o objetivo de analisar o processo de adoção do orçamento base zero (OBZ) em uma empresa multinacional de tecnologia, sediada em uma cidade de grande porte brasileira, com atuação no Brasil, Colômbia, Argentina e México. Trata-se de uma pesquisa qualitativa e exploratória, que adotou o método do estudo de caso. As informações foram coletadas por meio de observação participante, entrevistas realizadas com gestores da área, bem como, análise de documentos disponibilizados pela empresa. As mudanças realizadas no processo orçamentário, a partir da implementação do OBZ, permitiram a definição dos donos e responsáveis por pacotes, atuando na gestão de custos e implementando boas práticas de planejamento e controle orçamentário, facilitando a gestão. Apesar de ter havido melhoria dos resultados e qualidade de informações, o OBZ não se apresenta totalmente adequado para empresas prestadoras de serviço.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero; Planejamento Orçamentário; Controle Orçamentário.

ABSTRACT

The Zero-Based Budgeting (ZBB) has a process that is not tied to historical data, unlike traditional budgeting. The present work aims to analyze the adoption process of zero-based budgeting (ZBB) in a multinational technology company, headquartered in a large Brazilian city, with operations in Brazil, Colombia, Argentina and Mexico. This is a qualitative and exploratory research, which adopted the case study method. Information was collected through participant observation, interviews with area managers, as well as analysis of documents made available by the company. The changes made to the budget process, from the implementation of the ZBB, allowed the definition of owners and those responsible for packages, acting in cost management and implementing good planning practices and budget control, facilitating management. Despite improvements in results and quality of information, ZBB is not entirely suitable for service providers.

Keywords: Budget; Zero Base Budgeting; Budget planning; Budget control.

RESUMEN

El presupuesto base cero (ZBB) tiene un proceso que no está vinculado a datos históricos, a diferencia del presupuesto tradicional. El presente trabajo tiene como objetivo analizar el proceso de adopción del presupuesto base cero (ZBB) en una empresa multinacional de tecnología, con sede en una gran ciudad brasileña, con operaciones en Brasil, Colombia, Argentina y México. Se trata de una investigación cualitativa y exploratoria, que adoptó el método de estudio de caso. La información se recopiló a través de la observación participante, entrevistas a los jefes de área, así como el análisis de los documentos puestos a disposición por la empresa. Los cambios realizados en el proceso presupuestario, a partir de la implementación de la ZBB, permitieron la definición de propietarios y responsables de paquetes, actuando en la gestión de costos e implementando buenas prácticas de



planificación y control presupuestario, facilitando la gestión. A pesar de las mejoras en los resultados y la calidad de la información, ZBB no es del todo adecuado para los proveedores de servicios.

Palabras clave: Presupuesto Base Cero; Planificación Presupuestaria; Control Presupuestario.

1 INTRODUÇÃO

Em um contexto empresarial competitivo e caracterizado por meio da diversidade e inovação, a cobrança por agilidade e eficiência no desenvolvimento das atividades e consequentemente no processo de gestão e controle, mostra-se imprescindível (Costa, Moritz, & Machado, 2007). Dentro deste modelo de gestão, para ter vantagem competitiva, de acordo com Kaplan e Cooper (1998), os principais objetivos das organizações devem ser, entre outros: aperfeiçoar a produtividade, atender as necessidades de seus clientes, agregar valor aos acionistas, maximizar os lucros e reduzir seus custos.

No ambiente empresarial, a realização de orçamento como forma de previsão de receitas e despesas representa uma maneira eficiente para o processo de tomada de decisão (Fontenele, Rodrigues, Araujo, Ferreira, & Ramalho Filho (2019). Visando otimização do uso dos recursos e, por consequência, um melhor resultado, o orçamento representa um importante instrumento de planejamento de curto prazo. Segundo Padoveze e Taranto (2009), a principal diferença entre o Orçamento Tradicional e o Orçamento Base Zero (OBZ) é que o OBZ questiona os gastos da empresa durante o seu processo de elaboração, na tentativa de identificar a real necessidade de dispêndio, desvinculando-se do passado, ou seja, não adota dados de períodos anteriores como acontece no orçamento tradicional.

Entre os objetivos do Orçamento Base Zero (OBZ) tem-se: assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio (Lunkes, 2003). O instrumento OBZ, exige que sejam colocados em segundo plano os dados históricos das receitas e despesas da organização para que seja feita uma análise de toda e qualquer despesa futura, bem como das receitas, o que possibilita a elaboração de uma justificativa para a necessidade real da organização. O OBZ busca também vantagens competitivas e estratégicas para a redução de custos e despesas e, consequentemente, leva a um aumento da lucratividade.

Neste contexto, a questão norteadora da pesquisa é: Como ocorre o processo de adoção do OBZ em empresa de tecnologia?

O objetivo do presente trabalho é analisar o processo de adoção do orçamento base zero (OBZ) em uma empresa de tecnologia brasileira, sediada em uma cidade de grande porte do estado de Minas Gerais. Realizou-se uma pesquisa com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso, que pesquisou uma empresa multinacional brasileira, de grande porte, com vinte anos de atuação no mercado, presente no Brasil, Colômbia, Argentina e México, que atua no segmento de tecnologia, com foco em transformação digital e gestão de relacionamento com cliente, a qual aplica a metodologia OBZ no desenvolvimento do planejamento e controle orçamentário.

Para tanto, no desenvolvimento do estudo foram apresentados subtópico sobre a meta por pacote adotada, a definição de papéis e responsabilidades, o processo orçamentário, incluindo a validação orçamentária e o monitoramento e controle da empresa estudada.

De acordo com Kaplan e Cooper (1998), uma das prerrogativas para as organizações atenderem a necessidade de competitividade global e das inovações tecnológicas, é dispor de informações financeiras e não

financeiras adequadas. Neste sentido, a empresa estudada atende a essa prerrogativa. Adicionalmente, tem-se que a empresa utiliza o OBZ como uma ferramenta de planejamento financeiro e orçamentário.

Outros trabalhos anteriores (Costa, Moritz, & Machado, 2007, Kreuzberg, Beck, & Lavarda, 2016; Gimenez & Oliveira, 2013) estudaram a implantação de OBZ em outros setores da economia. O presente trabalho justifica-se pela relevância e importância do tema, principalmente nos tempos atuais de grande competitividade no setor de tecnologia, onde se tem exigido cada vez mais um controle adequado do orçamento e transparência por parte das empresas.

Como contribuição teórica, para o avanço do conhecimento na área, destaca-se que o tema Orçamento Base Zero ainda tem um vasto campo para ser estudado. Como contribuição prática, o estudo pode ser usado como referência para empresas que tem o interesse de realizar a implantação do OBZ, melhorar seus processos e comparar seu processo orçamentário, com o Orçamento Base Zero.

O artigo está estruturado em cinco tópicos. Este primeiro tópico foca numa abordagem introdutória, trazendo uma contextualização sobre o tema, apresenta o objetivo e a contribuição do artigo. No tópico dois tem-se a discussão teórica, por meio do Referencial Teórico, para fundamentar teoricamente o tema abordado pelo artigo. Na sequência, o tópico três trata dos Aspectos Metodológicos do trabalho desenvolvido, com apontamento da classificação da pesquisa e apresentação dos demais itens importantes para a sua realização. No tópico quatro tem-se a apresentação dos resultados do Estudo de Caso desenvolvido. Por fim, o quinto tópico realiza o fechamento da pesquisa, com menção a uma síntese dos seus principais achados, das suas contribuições e das suas limitações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Conceito, finalidade, objetivos, vantagens e desvantagens do OBZ

Em 1962, o OBZ foi implementado de forma experimental no departamento de agricultura dos Estados Unidos. Entretanto, foi abandonado no ano seguinte, recebendo a partir de então uma nova metodologia. Após sete anos, em 1969, Peter Pyhrr aperfeiçoou o OBZ e o implantou com sucesso na Texas Instruments, iniciando então a difusão deste sistema orçamentário em diversas instituições públicas e privadas em todo o mundo (Dean & Cowen, 1979).

De acordo com Pyhrr (1981), o OBZ pode ser definido como a reavaliação de todos os programas de despesas do ano, fornecendo aos gestores informações minuciosas a respeito do capital necessário para a realização de tudo o que foi planejado.

Segundo Schmidt, Santos e Pinheiros (2007) o Orçamento Base Zero é uma ferramenta de redução de custos através do controle dos valores realizados em relação aos valores orçados da empresa. O método consiste em iniciar cada processo de elaboração de orçamento a partir de uma base zero, isto é, como se o orçamento estivesse sendo preparado pela primeira vez, questionando sempre onde e como se podem gastar os recursos mais eficazmente. Dessa forma, o Orçamento Base Zero não carrega valores passados.

O Orçamento Base Zero rejeita a visão tradicional do orçamento, uma vez que, não leva em consideração os dados do ano anterior acrescentando aos mesmos apenas mais um adicional. Em vez disso, o OBZ projeta todas as peças como se estivessem sendo orçadas pela primeira vez (Lunkes, 2003).

A principal diferença entre os sistemas orçamentários consiste na forma de planejar e efetivar a alocação dos recursos. Para Flamholtz (1983), no orçamento tradicional os gestores não são obrigados a justificar seu orçamento total, apenas a porção adicional que exceder as despesas reais ou o orçamento de anos anteriores, sendo denominado também por orçamento incremental. Já no OBZ, o autor reforça como característica principal, a necessidade do gestor justificar seu orçamento a partir de um ponto zero.

A adoção do Orçamento Base Zero como uma técnica operacional de planejamento exige dos gestores grande responsabilidade e cuidados na elaboração do orçamento, mas também traz benefícios a capacidade informativa em relação aos métodos de orçamento operacionais e financeiros incrementais. Tais benefícios são expressos pelos próprios objetivos do Orçamento Base Zero, que segundo Lunkes (2003) sendo eles:

- a) Analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades partindo de uma base zerada;
- b) Focalizar os objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- c) Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco do negócio e nos fatores-chave do negócio;
- d) Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- e) Desenvolver de forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas e;
- f) Fornecer subsídios para a tomada de decisão.

Dentre os objetivos relacionados, destaca-se a importância do orçamento no fornecimento de subsídio para o processo de tomada de decisões da organização.

De acordo com Pyhrr (1981), a utilização do Orçamento Base Zero apresenta vantagens e desvantagens para organização. A principal desvantagem do OBZ em relação aos orçamentos tradicionais é o tempo gasto em sua elaboração, uma vez que, todos os gastos devem ser justificados e aprovados. Entretanto, como cada quantia a ser gasta precisa ser justificada, isso irá conduzir a um melhor resultado.

A Figura 1 apresenta as vantagens do OBZ de acordo com Pyhrr (1981) e Schmidt, Santos e Pinheiro (2007).

Figura 1 - As vantagens do OBZ de acordo com Pyhrr (1981) e Schmidt, Santos & Pinheiro (2007)

Autor	Vantagens do OBZ
Pyhrr (1981)	Alocação mais eficiente do recurso; Flexibilidade na realocação do recurso; Orientação integrada de toda administração e melhora na comunicação entre as áreas; Agilidade na identificação das falhas, permitindo correção; Identificação das cargas de trabalho, dos custos impostos pelas políticas, governo; Envolvimento de toda equipe no processo orçamentário; Instrumento auxiliar de auditorias operacionais; Exigir o estabelecimento de metas e objetivos bem definidos, medição do progresso.
Schmidt, Santos e Pinheiro (2007)	É baseada no exame detalhado dos gastos, definindo metas de redução específicas para cada área de acordo com seu desempenho; Justa em propor desafios reais; Sistema eficaz de controle e acompanhamento de gastos;

	<p>Envolvimento de todos os níveis da organização;</p> <p>Decisões baseadas em resultado;</p> <p>Exige clareza dos setores, além do detalhamento nas justificativas das solicitações de verba;</p> <p>Sua implantação pode ocorrer em qualquer tipo de organização;</p> <p>Força os gestores a refletir sobre as operações e procurar melhorias;</p> <p>Coloca em evidências excessos ou duplicidades.</p>
--	--

Fonte: Adaptado de Pyhrr (1981) e Schmidt, Santos e Pinheiro (2007).

De acordo com Atkinson, Banker, Kaplan, & Young (2000, p. 495), “o orçamento base zero permite que os planejadores aloquem os recursos escassos da empresa para as propostas de gastos que, segundo eles, atingirão melhor as metas da empresa”. Para Lunkes (2003), uma das vantagens do OBZ é que ele pode ser implementado em qualquer organização, com ou sem fins lucrativos, em atividades industriais, comerciais e de serviços, ou seja, não existe restrição para a sua utilização.

O estudo desenvolvido por Voltz, Schmidt e Dos Santos (2017) destaca algumas desvantagens da adoção do OBZ que são a complexidade e demora para ser implantado, o custo de sua implantação e a exigência de que o pessoal envolvido na gestão orçamentária possua conhecimento a respeito da implantação e gerenciamento.

A Figura 2, a seguir, apresenta um comparativo das características do Orçamento Base Zero e do Orçamento Tradicional.

Figura 2 - Características do Orçamento do Orçamento Base Zero e Orçamento Tradicional

Orçamento Base Zero	Orçamento Tradicional
Características	
• Base Partindo do Zero (Sem considerar o Passado)	• Base partindo do histórico de gastos anteriores;
• Foca em objetivos e metas para obter recursos que serão necessários.	• Foca em valores finais dos centros de custos e utiliza premissas automatizadas;
• Caso não atinja os resultados, analisa-se as oportunidades de lucro e o que é mais rentável para a empresa, deixando de lado o que não é prioridade.	• Caso não atinja os resultados, faz-se cortes proporcionais utilizando um percentual igual para todas as contas;
• É elaborado por todas as áreas da empresa de forma integrada.	• É elaborado pela área de Planejamento e Controladoria da empresa.

Fonte: Fernandes (2012, citado por Ferreira & Caliman, 2018).

Na visão de Lunkes (2003), entre as principais características e objetivos do OBZ estão a interligação da elaboração do orçamento com o objetivo da empresa, porém, sem a adoção dos dados históricos.

2.2 Estudos Anteriores

Costa, Moritz, Machado (2007) identificaram as contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) para o desenvolvimento do planejamento e do controle de resultados em organizações empresariais, em especial seus reflexos na gestão de empresas. A metodologia OBZ foi aplicada em uma empresa que atua no segmento de produção e comercialização de bebidas, no desenvolvimento do plano orçamentário. Concluiu-se com o estudo que o OBZ não é simplesmente um instrumento para reduzir custos e garantir economias, mas sim uma ferramenta de gestão empresarial que visa proporcionar o desenvolvimento de melhores práticas para a elaboração de suas atividades, assim como para a otimização de recursos financeiros.

Para Gimenez e Oliveira (2013), a implantação de orçamento base zero em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga, juntamente a corte de custos, melhoria dos resultados operacionais e financeiros, contribuíram para melhoria do ambiente organizacional e indiretamente criou-se valor para os *stakeholders*.

De acordo com a pesquisa desenvolvida por Faria, Silva, Geron e Silva (2015), o instrumento gerencial Orçamento Base Zero (OBZ) não é recente; já existe há mais de três décadas. O estudo dos autores teve o objetivo de verificar como foi realizada a implantação do OBZ em uma empresa do segmento metalúrgico. O OBZ apresentou-se de grande importância em todos os níveis da administração, pois demonstrou quais áreas necessitavam de adequação para atingir os objetivos definidos na carta diretriz durante o processo formal do orçamento operacional, e, nas revisões que ocorreram durante o exercício.

O estudo realizado por Kreuzberg, Beck, Lavarda (2016) analisou o processo de adoção do Orçamento Base Zero (OBZ) em uma empresa de grande porte de Santa Catarina/ Brasil, sob a perspectiva da teoria institucional. Constatou-se que o fator motivador para a ocorrência da mudança foi a entrada de um novo diretor na empresa. Verificou-se a presença aspectos tecnológicos com a descentralização e aprimoramento da ferramenta de trabalho, juntamente à influência de fatores de mercado (crescimento e dispersão do capital). A empresa realizou treinamentos mediante reuniões massivas, reuniões específicas e conversas para tirar dúvidas, identificaram-se duas formas de consenso para alcançar o objetivo e o monitoramento organizacional, conforme decisão *Top-Down* (decisão de cima para baixo) e a teorização.

O estudo de Cobaito (2018) teve como objetivo identificar contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) para a gestão eficaz no ambiente empresarial, através de um estudo de caso em uma empresa do segmento de prestação de serviços de encomendas urgentes. Com base nos resultados, concluiu-se que o OBZ vai além de uma ferramenta para redução de custos. Ele representa uma metodologia de gestão empresarial que proporciona enxergar a empresa de maneira detalhada, visando proporcionar o desenvolvimento de melhores configurações organizacionais, e também para otimização de recursos financeiros.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo, quanto ao objetivo, classifica-se como exploratório, e tem o objetivo de analisar o processo de adoção do Orçamento Base Zero (OBZ) em uma empresa de tecnologia brasileira, sediada em uma cidade de grande porte do estado de Minas Gerais. A pesquisa exploratória permite “[...] conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da

pesquisa” (Raupp & Beuren, 2006, p. 80). Assim, a pesquisa é classificada como exploratória pois estuda a adoção do Orçamento Base Zero por meio de um Estudo de Caso único, em que o processo da empresa é investigado com maior profundidade. Ainda, Gil (2009), menciona que as pesquisas exploratórias tem o objetivo de proporcionar uma maior familiaridade com o problema para torná-lo mais explícito.

Trata-se de multinacional brasileira, de grande porte, com vinte anos de atuação no mercado, presente no Brasil, Colômbia, Argentina e México. Em termos de atuação, a empresa oferta soluções de transformação digital de Gestão de Relacionamento com Cliente (*backoffice*, cobrança, Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC), televendas), Ambiente de Tecnologia (*service desk*) e Serviços de Telecom (implantação, manutenção e monitoramento de redes).

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa, visto que está mais relacionada ao levantamento de informações para ajudar na compreensão e interpretação do tema abordado. De acordo com Gil (2002), não há fórmulas ou receitas predefinidas para orientar os pesquisadores, assim, a análise dos dados na pesquisa qualitativa depende muito da capacidade e estilo do pesquisador.

Quanto aos procedimentos técnicos de coleta e análise de dados, a pesquisa caracteriza-se como Estudo de Caso, desenvolvido em uma empresa multinacional brasileira, sediada em uma cidade de grande porte do estado de Minas Gerais e possui mais de 200 clientes com 11.500 associados, forma na qual a empresa chama seus funcionários.

O estudo de caso exige algumas fontes de evidências para que tenha credibilidade (Yin, 2001). Atendendo a essa exigência, como instrumento de coleta de dados o presente trabalho, adotou:

- a) a observação participante, tendo em visto o fato de um dos autores trabalhar na empresa estudada;
- b) outra fonte de evidência foi a coleta documental, tendo em vista a necessidade de analisar o orçamento base zero da empresa estudada;
- c) entrevista com roteiro semiestruturado.

Foram usados os relatórios internos da empresa publicados em 2016, com data base de 2015, pois foi o ano em que houve a transição, ou seja, a implantação do OBZ. Cabe destacar que a adoção do OBZ trouxe alterações na estrutura dos relatórios usados pela empresa. O presente estudo analisa os relatórios produzidos pela área de planejamento financeiro e estratégico.

A adoção da entrevista com roteiro semiestruturado foi realizada com o Supervisor de *Field Service* e com o Coordenador Financeiro. Ambos, auxiliaram no entendimento referente a forma como era desenvolvido o orçamento tradicional, em fase anterior à implantação do OBZ, bem como o processo de transição e o processo de implantação do OBZ.

Para apresentação dos resultados, o estudo contou com a utilização de figuras para ilustrar o estudo de caso realizado.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O presente tópico apresenta os resultados do estudo de caso desenvolvido na empresa de tecnologia brasileira, sediada em uma cidade de grande porte do estado de Minas Gerais. Na sequência da apresentação dos resultados são apresentados: (1) meta por pacote; (2) a definição dos papéis e responsabilidade de cada um dos

setores da empresa; (3) as etapas do processo orçamentário; incluindo a validação orçamentária e o monitoramento e controle.

O processo orçamentário, à partir de 2015, veio atender a uma necessidade muito antiga da empresa, tanto no que se refere às exigências internas quanto externas, dos usuários das informações contábeis.

O processo de elaboração do OBZ exige que os gestores assumam responsabilidades sobre seus cargos, pois cada um é obrigado a justificar e argumentar sobre a necessidade de gastos para cada unidade, o que proporciona muitas informações e dados a respeito da organização que são fundamentais no processo de tomada de decisão.

4.1. Meta por pacote

O pacote é um documento que identifica e descreve uma determinada atividade de tal forma que a direção da empresa consiga analisá-la e compará-la com outras atividades que disputem alocação de recursos financeiros, e decidir se deve aprová-la ou rejeitá-la. A meta por pacote é a definição de quanto poderá ser alocado em cada parte do orçamento empresarial, previamente aprovado pela direção.

O gestor mencionou que anteriormente o orçamento era feito baseando-se nas despesas e gastos incorridos no período anterior, acrescidos de uma porcentagem de variação, por exemplo a inflação acumulada do período. Porém, com a adoção do novo instrumento para gestão de resultados, o OBZ, o processo orçamentário passou a ser feito com a definição de metas orçamentárias, sendo possível avaliar o grau de importância de cada pacote, além da priorização, cujo processo define toda a estrutura e a forma de atuação da empresa, posicionando de forma hierárquica a avaliação de importância em relação aos objetivos estratégicos da empresa.

Foram definidos donos e gestores de pacotes (despesas gerais, frota, marketing, serviços de terceiros, utilidades, telecomunicações, viagens, alugueis, pessoal, manutenção predial, TI, seguros e manutenção da operação), o que facilita a gestão de custo no dia-a-dia, pois aproxima o gestor de cada área para gerir o pacote, mitigando possíveis erros e distorções.

O gestor de pacote desempenha um papel de importante para cumprir o real objetivo do orçamento, e dessa forma, ele tem autoridade para não aprovar despesas maiores do que o que havia sido orçado anteriormente. Os pacotes de decisão estão diretamente interligados ao plano de contas contábil, pois, no balanço patrimonial da empresa, constam todos os dados essenciais para a criação do orçamento empresarial.

Na sequência, são apresentadas as definições de papéis e de responsabilidades de cada um dos setores envolvidos no processo orçamentário.

4.2 Definição de papéis e responsabilidades

De acordo com entrevistas e observação participante, foi possível estruturar o papel de cada setor da empresa estudada, bem como suas respectivas responsabilidades, estabelecidos com a implantação do Orçamento Base Zero (Figura 3).

Figura 3 - As definições do papel e responsabilidades de cada setor

Setor	Papel e responsabilidades
<i> Holding</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Fornecer as diretrizes e premissas para a construção orçamentária, • Aprovar o orçamento.
Comitê de Direção	<ul style="list-style-type: none"> • Definir metas <i>top-down</i> para pacotes, • Aprovar metas <i>bottom-up</i> de pacotes, • Acompanhar resultados, • Fornecer as diretrizes em casos de plano de ação.
Donos e Gestores de Pacotes	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer e/ou revisar as políticas do seu pacote, • Aprovar, monitorar e controlar as despesas dos pacotes (<i>real versus</i> orçado), • Analisar e justificar os desvios realizados do sue pacote, • Identificar oportunidades de otimização/melhorias e • Garantir o cumprimento das metas.
Responsáveis de Centro de Resultado (CR)	<ul style="list-style-type: none"> • Preencher os <i>templates</i> orçamentários, • Realizar discussões para definição do orçamento e revisões em conjunto com os donos dos pacotes, • Prestar informações das áreas de sua gestão, de forma consolidada, à governança do OBZ, • Responder pelas possíveis realizações acima do orçado em sua entidade, Colocar em prática ações propostas pelos donos de pacote e validadas pelo Comitê Executivo.
Planejamento e Orçamento	<ul style="list-style-type: none"> • Imputar e ajustar metas orçamentárias na ferramenta para acompanhamento, • Consolida resultados realizados na ferramenta, • Garantir a veracidade dos resultados do realizado.

Fonte: Dados da pesquisa

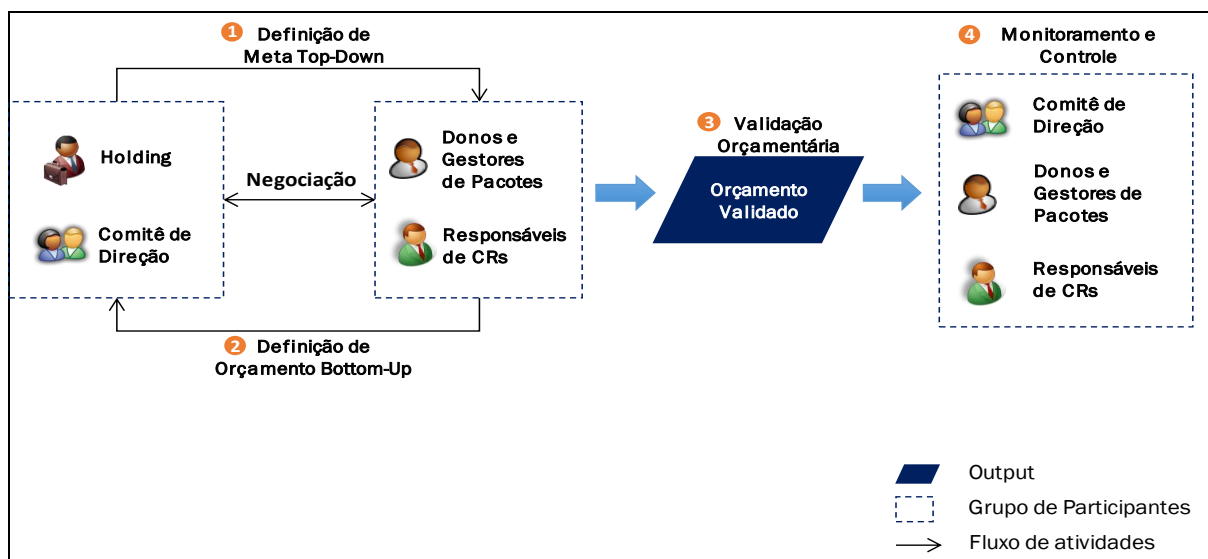
Considerando a Figura 3, observa-se que cada setor da empresa teve respectivamente os seus papéis e suas responsabilidades especificadas.

Na sequência, é apresentado o Processo Orçamentário após a implantação do OBZ.

4.3 Processo orçamentário

A Figura 4 apresenta o processo orçamentário, da forma em que ele acontece, após a implantação do OBZ na empresa estudada.

Figura 4 - Processo orçamentário



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme apresentado (Figura 4), pode-se analisar que o processo orçamentário se divide em quatro etapas. Primeiramente, é definida a meta *Top-Down* (de cima para baixo) da *Holding* com o Comitê de Direção

Esta definição de *Top-Down* servirá para estabelecer os principais indicadores almejados pelos acionistas da empresa objeto deste estudo. Alguns dos indicadores são: Receita líquida, *Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* (EBITDA) ou Lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização (LAJIDA), Lucro líquido e Lucro econômico.

Segundo Darrough e Russell (2002), a abordagem *Top-Down* consiste em realizar previsões de compras/vendas para séries consolidadas, isto é, a previsão é realizada para compras/vendas agregadas de vários produtos ou de várias regiões. Também é possível fazer uma previsão agregada para uma região e, então, decompor em previsões para as diversas localidades que compõe esta região, segundo sua representatividade histórica.

Após a definição da meta *Top-Down*, a *Holding* e o Comitê de Direção encaminham a definição dos indicadores para os donos e gestores de pacotes e para os responsáveis de Centro Resultados (CR), estes tem a tarefa de iniciar o orçamento *Bottom-up* (de baixo para cima), em que cada um dos responsáveis de menor nível irá realizar o seu orçamento, a fim de que, após a consolidação atinja os valores almejados pela *Holding* e Comitê de Direção.

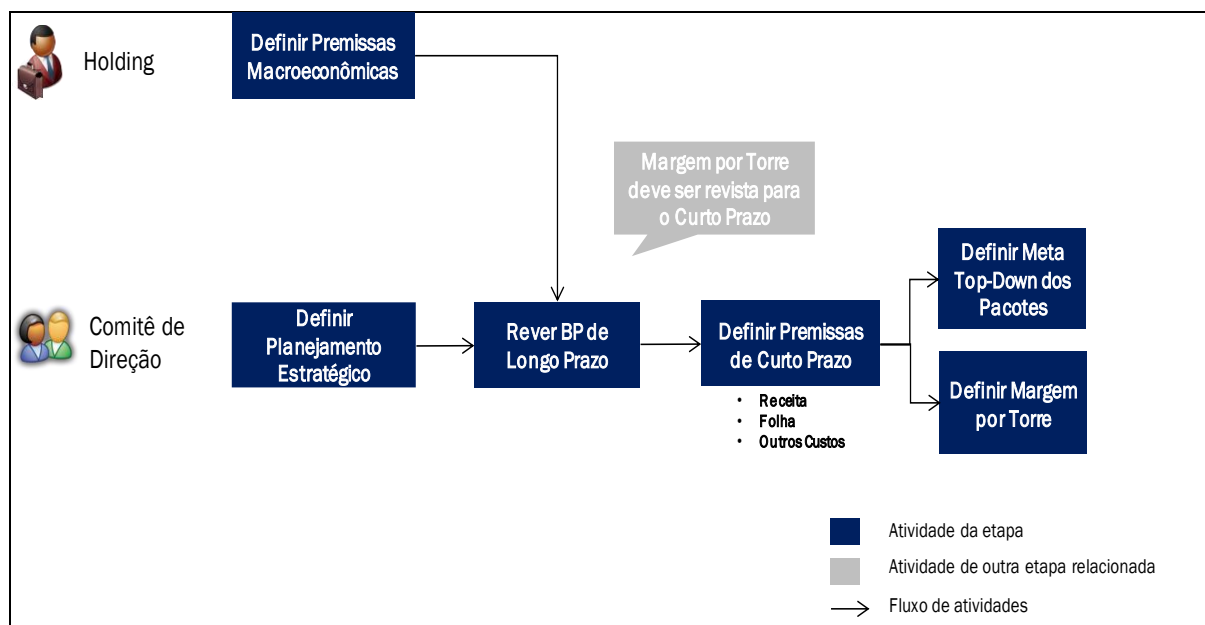
Durante a fase de orçamento *Bottom-up*, segundo Dean e Cowen (1979), eventualmente ocorrerá rodadas de validação e negociação entre a *Holding* e Comitê de Direção com os Donos e gestores de pacotes e responsáveis de CRs. Com a validação da *Holding* e Comitê de Direção conforme etapa 3 (Figura 4), inicia-se a etapa 4, que consiste no Monitoramento e Controle do orçamento. Nesta etapa de controle do orçamento, espera-se que cada um dos responsáveis realize ações de reduções de custo, acompanhamento dos resultados para que se atinja a meta *Top-Down*, nesta etapa é levantado mensalmente as sobras de orçamento, revisões de estrutura e postergações de despesa.

Nos próximos tópicos são apresentados, de forma mais detalhada, cada uma das etapas do processo orçamentário (Figura 4).

4.4 Definição de Meta *Top-Down* e Orçamento *Bottom-Up*

Na Figura 5 é apresentado o detalhamento do Fluxo do processo para elaboração da meta *Top-Down* da empresa estudada.

Figura 5 - Fluxo do processo da meta *Top-Down*



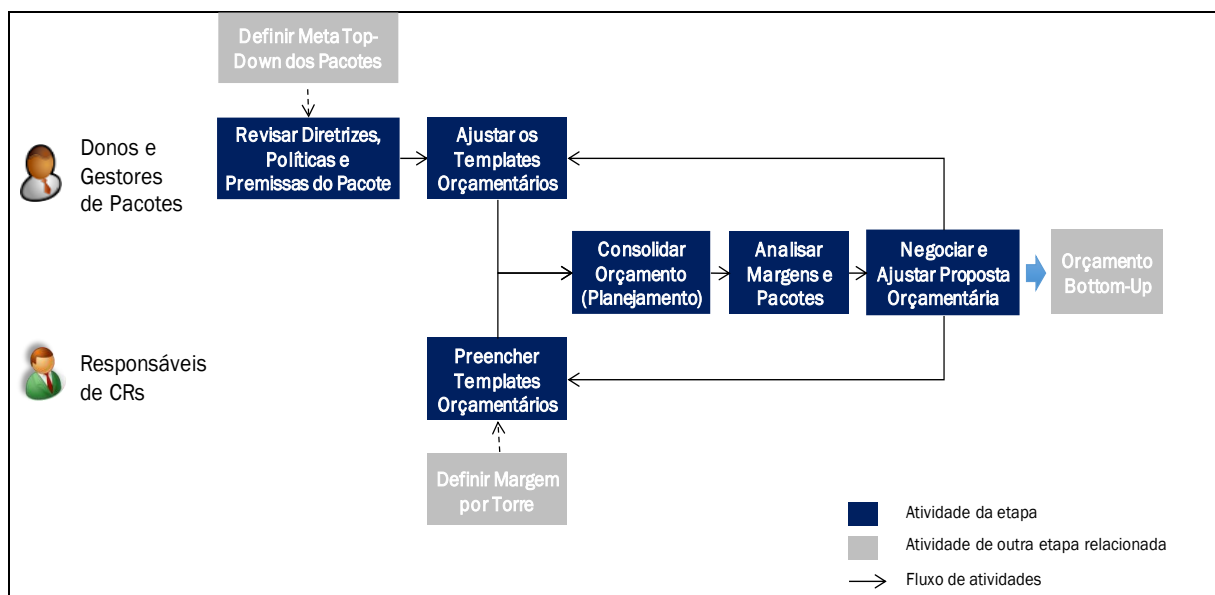
Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme demonstrado no Fluxo do processo da meta *Top-Down* (Figura 5), observa-se que a *Holding* fica responsável por definir todas as premissas macroeconômicas, que segundo Filho e Camargo (2013) são: as taxas de juros a serem consideradas no orçamento como CDI, TJLP, IPCA e etc. Consoante a este processo, o Comitê de Direção estabelece todo o Planejamento Estratégico, momento em que são definidos os futuros passos da empresa, que o Comitê de Direção almeja.

Após o estabelecimento do Planejamento Estratégico, a empresa é responsável por rever o seu *Business Plan* (Plano de Negócios) de Longo Prazo (LP). Nesta revisão, é revisitada a ambição de resultados (Demonstração de Resultado do Exercício – DRE) dos próximos anos, a meta de Lucro Econômico e a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC). Em seguida, de acordo com o Plano de Longo Prazo são definidas as Premissas de Curto Prazo, ou seja, são estabelecidas as metas imediatas para que as expectativas do Longo Prazo se tornem factíveis.

Continuando o processo orçamentário, é apresentada na Figura 6, a segunda etapa do processo orçamentário, a definição do fluxo do processo do orçamento *Bottom-up*.

Figura 6 - Fluxo do processo do orçamento *Bottom-Up*



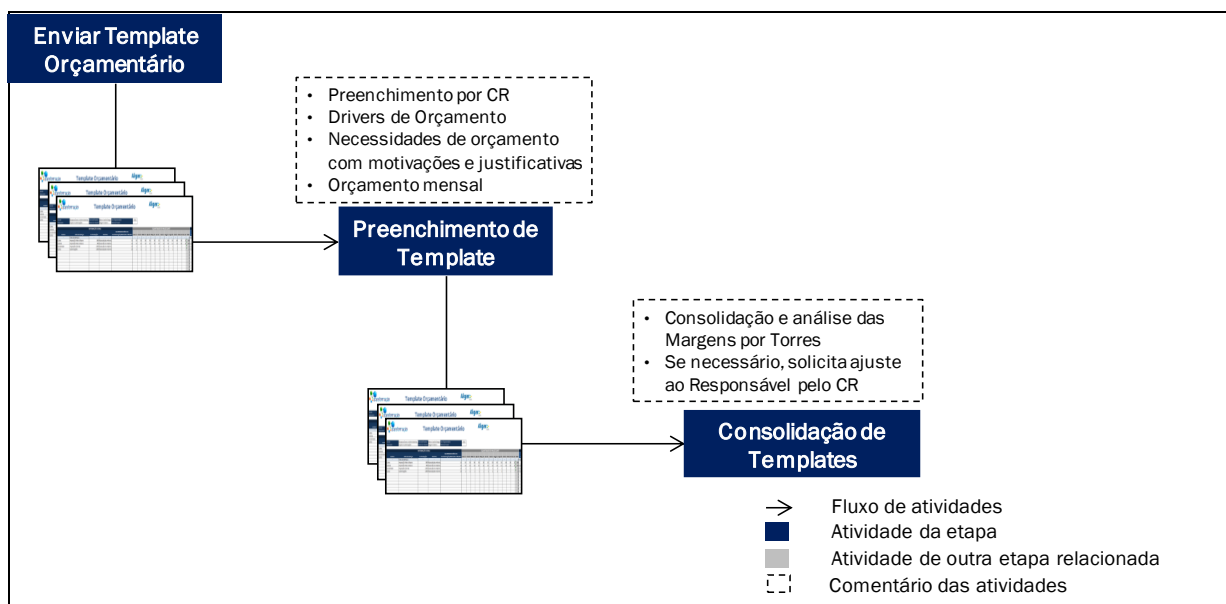
Fonte: Dados da pesquisa

Nesta etapa (Figura 6) é apresentado o orçamento OBZ em si. Os donos e gestores dos pacotes irão revisar as diretrizes, políticas e premissas de cada pacote já definidas anteriormente e os responsáveis de Centros de Resultados (CRs) iniciarão o preenchimento dos *templates* orçamentários, planilha responsável por carregar o sistema orçamentário, no maior nível de detalhe possível. De acordo com este processo, os pacoteiros irão ajustar os pacotes de acordo com as premissas e diretrizes revisadas.

O orçamento *Bottom-Up* dos pacotes são definidos por meio da negociação entre Responsáveis de CRs e Donos/Gestores de pacote, sendo necessário que esta meta esteja dentro da meta *Top-Down*.

A seguir, pode-se verificar na Figura 7 a dinâmica do trabalho supracitado.

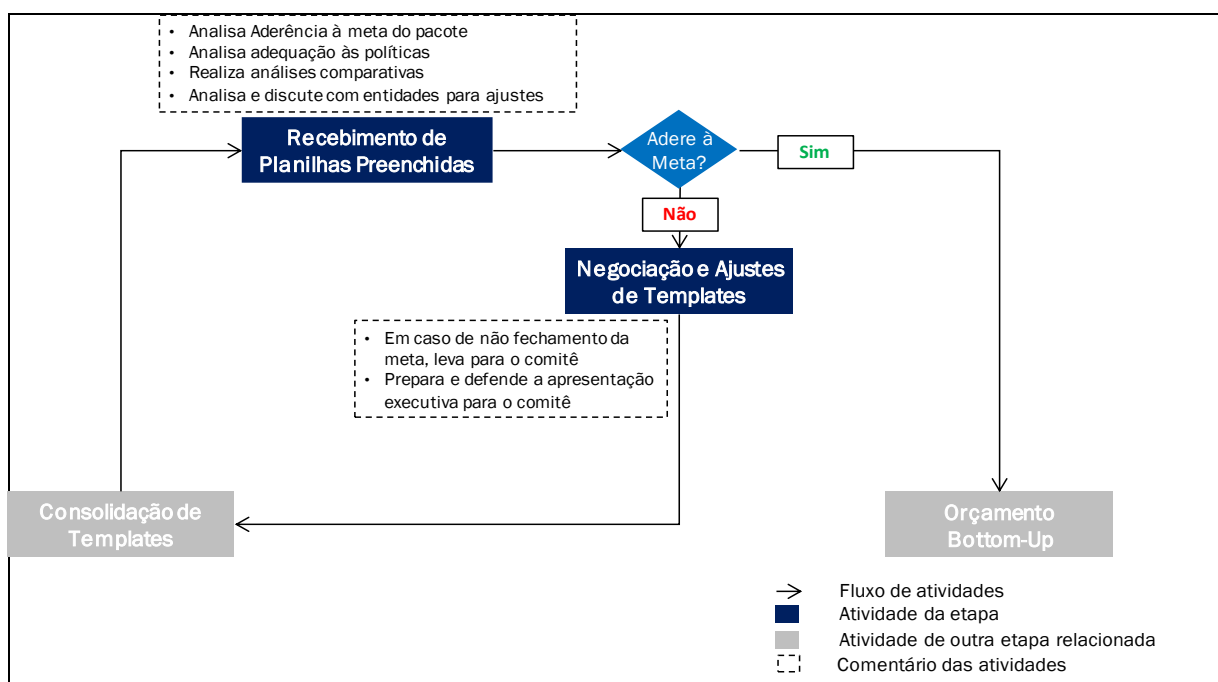
Figura 7 - Dinâmica do processo do orçamento *Bottom-Up*



Fonte: Dados da pesquisa

Após a finalização das negociações entre os responsáveis de CRs e os pacoteiros, inicia-se a consolidação do orçamento realizado pela área de orçamento da empresa estudada, conforme demonstra a Figura 7. Neste processo ocorre a análise das margens e dos pacotes, verificando sua coerência, realizando questionamentos, analisando as variações entre períodos, afim de que se obtenha por trás de cada valor, um racional ou uma base de cálculo envolvida. A seguir, a Figura 8 apresenta a dinâmica do processo do orçamento *Bottom-Up*.

Figura 8 - Dinâmica do processo do orçamento *Bottom-Up*



Fonte: Dados da pesquisa

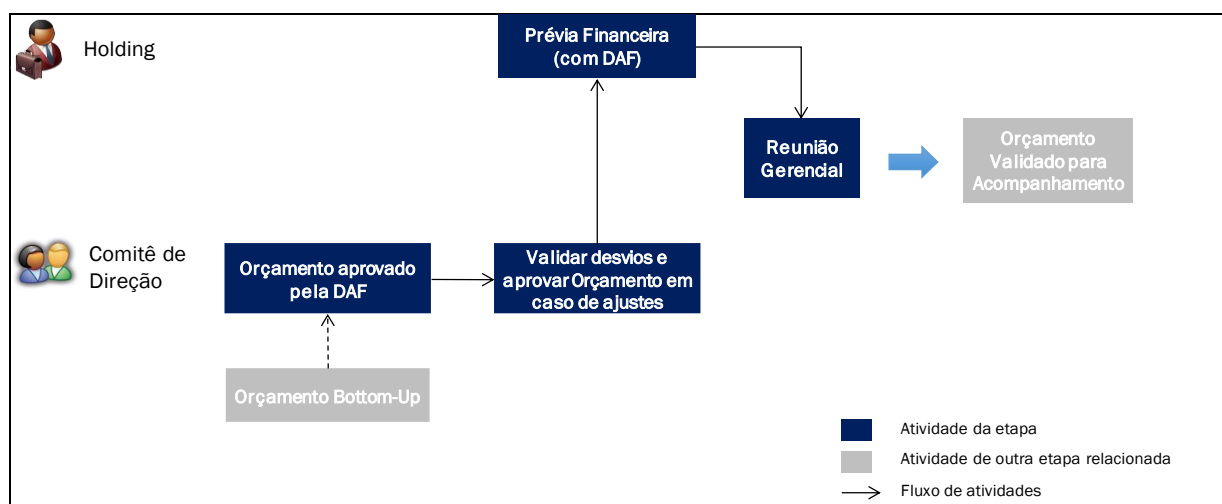
Após ocorrer todas as etapas tem-se o orçamento *Bottom-up* realizado (Figura 8). O próximo tópico apresenta a Validação Orçamentária.

4.5 Validação Orçamentária

Com o orçamento consolidado, chega-se na etapa 3 do processo orçamentário (Figura 4), denominada de Validação do Orçamento. A área de planejamento e orçamento é a responsável por incluir o orçamento que estará no sistema. É de responsabilidade primeiramente da Diretoria Administrativa Financeira (DAF) da empresa objeto deste estudo, aprovar e validar o orçamento submetido no sistema. Após a validação da DAF, o Orçamento é apresentado à todo Comitê de Direção, com as variações por operações de negócio, a estruturação dos custos e despesas indiretos para que todo o Comitê de Direção aprove os desvios e toda a movimentação da empresa (crescimento ou declínio). O Comitê de Direção está habilitado a validar um orçamento *Bottom-Up* fora da meta *Top-Down* em casos extraordinários.

Neste tópico, conforme Figura 9, tem-se o processo de validação do orçamento.

Figura 9 - Fluxo da validação do Orçamento



Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, após todo o Comitê de Direção aprovar o orçamento, resta apenas a aprovação da *Holding*. Para tanto, é realizado a Reunião Gerencial (REUGER), onde serão apresentados, de acordo com modelo previamente estabelecido, as variações do orçamento com bases comparativas, para que seja possível aos acionistas analisarem de forma rápida e concisa o orçamento sugerido pelo Comitê de Direção e conseqüentemente sua aprovação; finalizando então a etapa 3 do processo orçamentário.

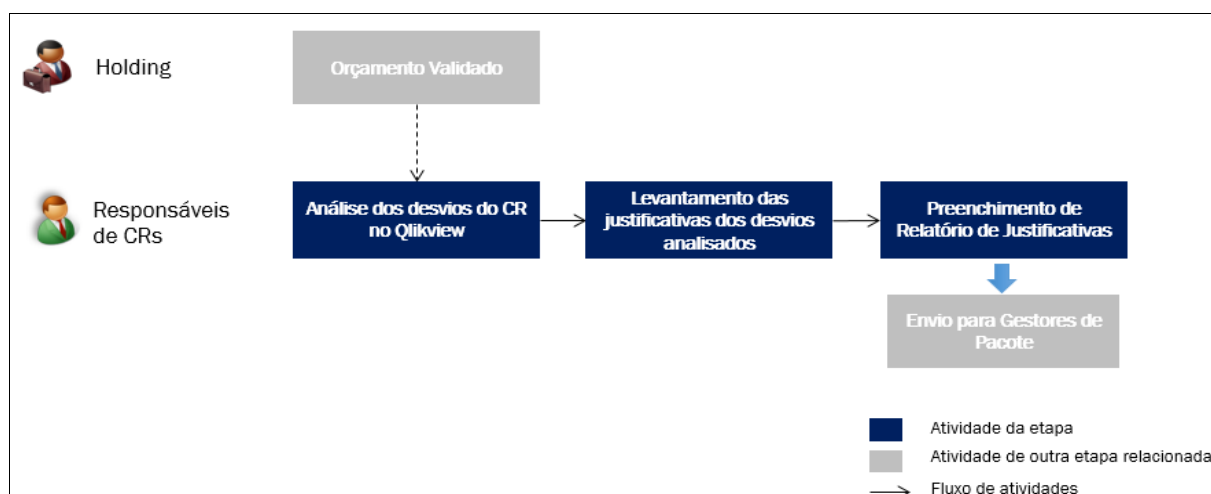
No próximo subtópico, é apresentada a etapa 4 do Processo Orçamentário, denominada de monitoramento e controle.

4.6 Monitoramento e Controle

Com o orçamento validado, é de responsabilidade dos responsáveis pelos centros de resultado o levantamento de justificativas, bem como o preenchimento do relatório com essas justificativas para reportar aos gestores de pacote.

A seguir, é apresentada na Figura 10, o fluxo para análise dos desvios, levantamento das justificativas e preenchimento do relatório de justificativas.

Figura 10 - Fluxo de acompanhamento e controle



Fonte: Dados da pesquisa

Conforme demonstrado no Fluxo de acompanhamento e controle (Figura 10), observa-se que existem duas etapas a serem realizadas. Cada etapa é composta por várias atividades. Por exemplo, existem as etapas da *Holding* (cor cinza) e dos Responsáveis do CR (cor azul), as setas indicam o fluxo operacional das atividades de acompanhamento e controle.

A seguir, são apresentados os passos detalhados do Fluxo de acompanhamento e controle (Figura 10).

1º passo: Análise dos desvios do CR no *Qlikview*

Os desvios representam a variação ocorrida entre o orçado e o real ocorrido em cada período considerado. Para auxiliar no processo, a empresa tem um sistema denominado *Qlikview* , que é responsável por fazer toda a consolidação do orçamento e ao mesmo tempo fazer a abertura por CR, para que os desvios possam ser analisados e justificados.

2º passo: Levantamento das justificativas dos desvios analisados

Conforme Figura 8, tem-se que após o recebimento das justificativas dos desvios, os donos/gestores de pacote devem analisar e reportar seus resultados ao Comitê de Direção. Mensalmente, os resultados atingidos no mês anterior têm uma prévia apresentada pelos gestores de pacote para os diretores e com a equipe de planejamento como suporte, para ajudar no monitoramento e controle dos gastos.

3º passo: Preenchimento do relatório de justificativas

De acordo com o passo anterior, é necessário que após o levantamento das justificativas, essas sejam reportadas ou armazenadas em algum relatório, para que se tenha uma base analítica para realização de futuros orçamentos, afim de mitigar futuros erros de orçamento. Para tanto, a empresa objeto deste estudo, disponibiliza para os Responsáveis de CRs o Relatório de Justificativas, onde se é comparado o Orçado versus Realizado e a justificativa do desvio. Na sequência, é encaminhado aos pacoteiros, para armazenamento e arquivo, para que no próximo ciclo orçamentário sirva de base para elaboração e/ou revisão das suas premissas e diretrizes.

De acordo com o fluxo de acompanhamento e controle (Figura 10), pode-se alinhar os resultados de cada um dos passos, com especial destaque para o 3º passo, com o estudo de Cobaito (2018), que identificou as contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) para a gestão eficaz no ambiente empresarial, e concluiu que o OBZ vai além de uma ferramenta para redução de custos, mas uma metodologia de gestão empresarial que proporciona enxergar a empresa de maneira detalhada, visando a otimização de recursos financeiros.

Por fim, alinhado com os autores Costa, Moritz, Machado (2007), a presente pesquisa também pode inferir que o OBZ não é simplesmente um instrumento para reduzir custos, mas uma importante ferramenta de gestão empresarial para o desenvolvimento de melhores práticas para a elaboração do Orçamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo foi analisar o processo de adoção do Orçamento Base Zero (OBZ) em uma empresa multinacional brasileira de tecnologia, sediada em uma cidade de grande porte do estado de Minas Gerais, com atuação no Brasil, Colômbia, Argentina e México. Para tanto, foram observados e analisados a meta por pacote, a definição dos papéis e responsabilidade de cada um dos setores da empresa, as etapas do processo orçamentário incluindo a validação orçamentária e o monitoramento e controle.

Realizou-se uma pesquisa com abordagem qualitativa. O trabalho foi desenvolvido por meio de um estudo de caso, numa empresa que atua no segmento de tecnologia, com foco em transformação digital e gestão de relacionamento com cliente, a qual aplica a metodologia OBZ no desenvolvimento do planejamento e controle orçamentário.

O processo orçamentário, à partir de 2015, teve o intuito de atender uma necessidade que há muito tempo existia na empresa, seja do ponto de vista das exigências internas ou dos usuários das informações contábeis.

No caso de reconhecimento da meta por pacote, foram definidos os donos e responsáveis por pacote, atuando matricialmente na gestão de custos e implementação de práticas líderes que permeiam o ciclo orçamentário, devido a maior proximidade destes donos com as áreas definidas em cada pacote, facilitando a gestão.

Em relação à definição de papéis e responsabilidades foi considerado como um dos principais pontos de evolução na maneira iniciar o ciclo orçamentário, pois houve uma definição clara e objetiva das diretrizes e metas a serem seguidas, vindas de um plano estratégico definido pela *Holding* com os objetivos de curto, médio e longo prazo definidos e alinhados com o plano de negócios da companhia para os próximos anos.

Observou-se que para o planejamento e controle de resultados, o OBZ garante um maior controle das despesas, uma vez que a implantação do orçamento e conseqüentemente do acompanhamento dos resultados, exige

informações *drivers*, e do suporte de um especialista analisando o pacote e verificando se o gasto é realmente necessário.

Podem ser destacadas, ainda outras contribuições do estudo: (1) contribuição teórica para o avanço do conhecimento na área, visto que ainda são restritas as pesquisas brasileiras sobre o tema; (2) norteamento para implantação do OBZ em empresas; (3) ser usado como fonte de consulta e referência para outras empresas que tenham interesse na implantação do OBZ.

O OBZ desafia a empresa a realizar otimização de recursos, mobiliza toda a empresa (todos os níveis) para que o resultado seja atingido, sendo um grande auxiliador na tomada de decisões. Contudo, apesar da melhoria dos resultados e qualidade de informações, foi constatadas uma ressalva: o OBZ não é totalmente adequado para empresas prestadoras de serviço. O impacto ocorre pela necessidade de incidência de novos custos ou despesas adicionais para a geração da receita referente ao novo serviço vendido.

Este trabalho limita-se ao estudo de uma única empresa de tecnologia, podendo outros estudos apresentar resultados diferentes, visto que este trabalho não levou em consideração outras empresas que fazem o uso do OBZ como instrumento de planejamento e controle.

Artigo submetido para avaliação em 04/10/2023 e aceito para publicação em 05/05/2026

REFERÊNCIAS

- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R., & Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial* (A. O. M. D. C. Castro, Trad.). Atlas
- Cobaito, F. C. (2018). Orçamento base zero (OBZ): Agregando valor na gestão empresarial. *Revista FAE*, 21(2), 57–74.
- Costa, A. M., Moritz, G. O., & Machado, F. M. V. (2007). Contribuições do orçamento base zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(8), 85–98.
- Darrough, M. N., & Russell, T. (2002). A positive model of earnings forecast: top-down versus bottom-up. *The Journal of Business*, 1(75), 127-152.
- Dean, B. V.; & Cowen, S. S. (1979). Zero Base Budgeting in the private sector. *Business Horizons*, 22(4), 73-83.
- Faria, A. C., Silva, R. A., Geron, C. M. S., & da Silva, L. B. (2010, novembro). Orçamento base zero (OBZ): Um instrumento ainda utilizado. In *Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos*. Associação Brasileira de Custos.
- Ferreira, T. L., & Caliman, D. R. (2018). Fatores inibidores da institucionalização do orçamento base zero como ferramenta de controle gerencial: Estudo de caso em uma empresa de transporte de passageiros. *Revista Gestão & Conexões*, 7(2), 128–157.
- Flamholtz, E. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 153–169.
- Fontenele, D. A., Rodrigues, M. V., Araujo, M. A., Ferreira, L. B., & Ramalho Filho, F. N. (2019). Método de orçamentação fundamentado no orçamento base zero e no orçamento renovado visando o alinhamento das metas orçamentárias baseado no balanced scorecard. *Brazilian Journal of Business*, 1(2), 735–750.
- Gil, A. C. (2002). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6ª ed.). Atlas.

Gil, A. C. (2009). *Como elaborar projetos de pesquisa* (4ª ed.). Atlas.

Gimenez, L., & Oliveira, A. B. S. (2013). Pesquisa ação: A implantação de orçamento base zero em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga. *Revista Científica Hermes*, 8, 3–22.

Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custos & desempenho*. Futura.

Kreuzberg, F., Beck, F., & Lavarda, C. E. F. (2016). Orçamento base zero: Um estudo de caso sob a perspectiva da teoria institucional. *Contabilidade Vista & Revista*, 27(3), 32–60.

Lunkes, R. J. (2003a). *Manual de orçamento*. Atlas.

Lunkes, R. J. (2003b). Orçamento base zero: OBZ. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 32(144), 53–65.

Padoveze, C. L., & Taranto, F. C. (2009). *Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas*. Pearson Education do Brasil.

Pyhrr, P. A. (1981). *Orçamento base zero: Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas*. Interciência.

Raup, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In I. M. Beuren (Org.), *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática* (3ª ed.). Atlas.

Schmidt, P., Santos, J. L., & Pinheiro, P. R. (2007). *Introdução à contabilidade gerencial*. Atlas.

Voltz, M. F., Schmidt, P., & dos Santos, J. L. (2017). Orçamento base zero e orçamento matricial: Vantagens e desvantagens de sua utilização. *Caderno de Administração*, 25(1), 27–46.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: Planejamento e métodos* (2ª ed.). Bookman.