

**INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E ECONOMIA ISAE  
FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS**

**O ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA PARA GESTÃO DAS  
ORGANIZAÇÕES**

**CURITIBA  
2015**

**INSTITUTO SUPERIOR DE ADMINISTRAÇÃO E ECONOMIA ISAE  
FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS**

**CONRADO RADÁMES MARTINS RIBEIRO**

**O ORÇAMENTO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA PARA GESTÃO DAS  
ORGANIZAÇÕES**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Programa do curso de MBA  
em Gestão Financeira, Controladoria e  
Auditoria, do Instituto Superior de  
Administração e Economia Isae – Fundação  
Getúlio Vargas.

Orientador: Augusto C. Dalla Vecchia

**CURITIBA**

**2015**

“A gravidade explica os movimentos dos planetas, mas não pode explicar quem colocou os planetas em movimento. Deus governa todas as coisas e sabe tudo que é ou que pode ser feito”.

Isaac Newton

## RESUMO

As constantes mudanças que estão ocorrendo no ambiente dos negócios exigem cada vez mais que os gestores busquem instrumentais necessários, que possibilitem um acompanhamento nos processos de planejamento, avaliação e controle. Como instrumentos de administração, os orçamentos elaborados fornecem uma direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado. Planejar significa decidir antecipadamente. Decidir implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, em função de preferências, disponibilidades, grau de aceitação do risco. Nessa visão, decidir antecipadamente constitui-se em controlar o seu próprio futuro. O planejamento só se consoma se for monitorado, acompanhado e controlado e, para isto existe a necessidade de três instrumentos básicos: planejamento estratégico, orçamento anual e controle orçamentário. Como forma de instrumento para o planejamento orçamentário das organizações, surge os modelos de orçamento: empresarial, contínuo, flexível, por atividade e base zero.

**Palavras-chave:** Planejamento Estratégico, Orçamento, Tipos de Orçamento.

## **ABSTRACT**

The constant changes taking place in the business environment are increasingly demanding that managers seek necessary instruments that enable coaching in the planning, evaluation and control. As administration instruments, elaborate budgets provide direction and instructions for the implementation of plans, while the follow-up, leading to control, allows comparison of the company's achievements to what was planned. Planning means deciding in advance. Decide to opt for an alternative means of action over others available, depending on preferences, availability, degree of risk acceptance. In this view, it is to decide in advance in controlling their own future. Planning is accomplished only if it is monitored, tracked and controlled and for this there is a need for three basic tools: strategic planning, annual budget and budget control. In order instrument for budget planning organizations, the budget models arises: business, continuous, flexible, by activity and zero base.

**Keywords:** Strategic Planning, Budget, Budget Types.

## LISTA DE FIGURAS

Figura	1	-	Evolução dos métodos orçamentários.....	09
Figura	2	-	Exemplo de orçamento global.....	12
Figura	3	-	Condições para implantação do orçamento.....	14

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	ORÇAMENTO .....	8
2.1	HISTÓRIA DO ORÇAMENTO .....	8
2.1.1	Conceituação do orçamento .....	10
2.1.2	Processos de elaboração .....	11
2.1.3	Vantagens e limitações.....	14
3	TIPOS DE ORÇAMENTO.....	16
3.1	ORÇAMENTO EMPRESARIAL .....	17
3.1.1	Conceitos e características.....	17
3.1.2	Vantagens e desvantagens .....	17
3.2	ORÇAMENTO CONTÍNUO .....	18
3.2.1	Conceitos e características.....	18
3.2.2	Vantagens e desvantagens .....	18
3.3	ORÇAMENTO FLEXÍVEL.....	18
3.3.1	Conceitos e características.....	19
3.3.2	Vantagens e desvantagens .....	19
3.4	ORÇAMENTO POR ATIVIDADES.....	19
3.4.1	Conceitos e características.....	20
3.4.2	Vantagens e desvantagens .....	20
3.5	ORÇAMENTO BASE ZERO .....	20
3.5.1	Conceitos e características.....	20
3.5.2	Vantagens e desvantagens .....	22
4	CONCLUSÃO .....	25
	REFERÊNCIAS .....	26

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo descrever a importância do instrumento designado orçamento para as organizações e, quais os modelos que podem ser utilizados de acordo com a realidade de cada gestão.

A constituição de um sistema de planejamento pode trazer maior transparência entre as várias áreas da empresa pelo fato de trabalharem e discutirem juntas as etapas, e o orçamento são consequência do processo de planejamento nas organizações.

Conforme vão sendo traçadas diretrizes, objetivos e metas da entidade, estas vão sendo quantificadas e compostas sob uma estrutura orçamentária. Segundo Nascimento (2001, p. 53) caracteriza-se como orçamento “o documento que apresenta os meios para se chegar aos fins, ou melhor, os recursos financeiros a serem obtidos e a alocação destes para atender aos objetivos e às metas pretendidas”.

Como instrumentos de administração, os orçamentos elaborados fornecem uma direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado.

Dessa forma, será apresentando a importância do orçamento para as organizações, desde sua história, até os modelos hoje existentes, que ajudam ao direcionamento correto das organizações, a fim que quantificar e implementar ações corretivas no período determinado de suas ações.



## 2 ORÇAMENTO

### 2.1 HISTÓRIA DO ORÇAMENTO

A necessidade de orçar é bastante antiga, pois desde a antiguidade existia a relação entre o que era planejado, com as reais necessidades humanas. Lunkes (2003, p. 35) descreve que a “origem da palavra orçamento deve-se aos antigos romanos, que usavam uma bolsa de tecido chamada de *fiscus* para coletar os impostos. Posteriormente, a palavra foi também utilizada para as bolsas da tesouraria e também para os funcionários que as usavam”.

A maioria das políticas, procedimentos e práticas hoje conhecidas teve seu desenvolvimento no século XIX, conforme explica Lunkes (2003, p. 35):

Porém, as raízes das práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da Constituição inglesa em 1689. A Lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro-ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com a autorização do Parlamento.

Após o desenvolvimento das técnicas orçamentárias na França no século XIX, o orçamento surgiu anos depois no Reino Unido. Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira. Até então, o orçamento era praticado apenas em organizações públicas, sendo utilizado pela primeira vez em uma empresa privada no ano de 1924.

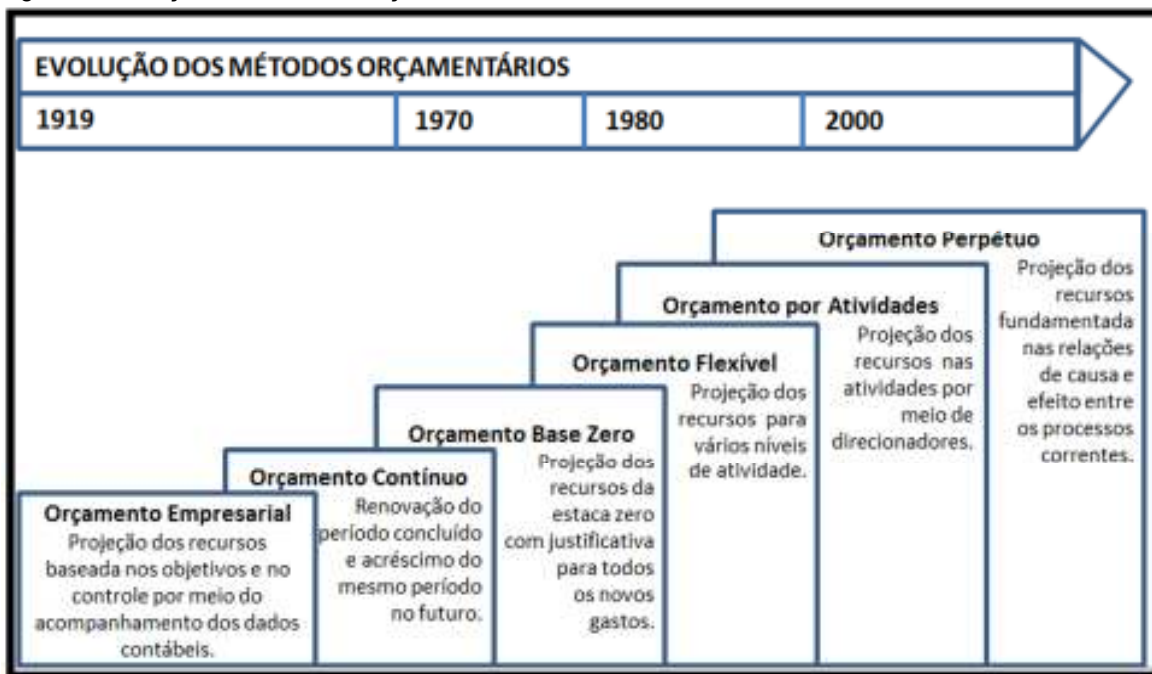
No Brasil, o orçamento passou a ser foco de estudo a partir de 1940, obedecendo as seguintes etapas, como exemplifica Lunkes (2003, p. 37):

1. Na primeira fase predominou o orçamento empresarial, que tem como ênfase à projeção dos resultados e o posterior controle. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próprio período;
2. A segunda fase privilegiou o orçamento contínuo, que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte;

3. A terceira fase foi o surgimento do orçamento de base zero, com a projeção dos dados como se as operações estivessem começando da estaca zero e tivessem a necessidade de justificar os gastos;
4. A quarta fase apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades; portanto, pode ser usado para estimar custos em qualquer nível de atividade;
5. A quinta fase contempla o 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;
6. A sexta fase do orçamento perpétuo, que prevê o uso dos recursos fundamentado na relação causa-efeito.

A descrição sintetizada de cada etapa é apresentada na Figura 1.

Figura 1: Evolução dos métodos orçamentários



Fonte: Lunkes (2003, p. 40).

“No decorrer da história do Brasil, verifica-se que o orçamento assumiu diferentes funções no âmbito da Administração Pública. De simples instrumento de

anotação de receitas e gastos do Governo à parte integrante de um processo de planejamento” (NASCIMENTO, 2001, p. 13).

### 2.1.1 Conceituação do orçamento

Como instrumentos de administração, os orçamentos elaborados fornecem uma direção e instruções para a execução de planos, enquanto o acompanhamento, levando ao controle, permite a comparação das realizações da empresa ao que tenha sido planejado.

“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 dos sistemas de custos e contabilidade” (LUNKES, 2003, p. 39).

Segundo Nascimento (2001, p. 53) caracteriza-se como orçamento “o documento que apresenta os meios para se chegar aos fins, ou melhor, os recursos financeiros a serem obtidos e a alocação destes para atender aos objetivos e às metas pretendidas”.

Frezatti (2000, p. 36 – 37) complementa:

Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia. Significaria que energia foi despendida pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado. Uma vez atingida tal etapa, é possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados.

O processo orçamentário envolve a elaboração de planos detalhados, em que estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender as necessidades, características e objetivos da empresa em um período esperado. Traduz, portanto os planos de longo prazo em um plano operacional anual.

Nesse escopo, Frezatti (2000, p. 40) salienta a importância dessas decisões e acompanhamentos:

Controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período. Nessa abordagem, é importante definir e acompanhar o todo e as partes. Em outras palavras significa que as metas da empresa podem ou não ter sido atingida. Tais metas são entendidas como macro no sentido de que dependem do desempenho de todas as áreas da organização. Por outro lado, é fundamental entender como foram atingidas, o que só pode entender com detalhamento de indicadores específicos de cada área da organização. A realimentação do sistema do planejamento corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento.

Percebe-se assim, que o orçamento está uni presente no ciclo administrativo, com a possibilidade em termos amplos, de ser definido com um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento, execução e controle.

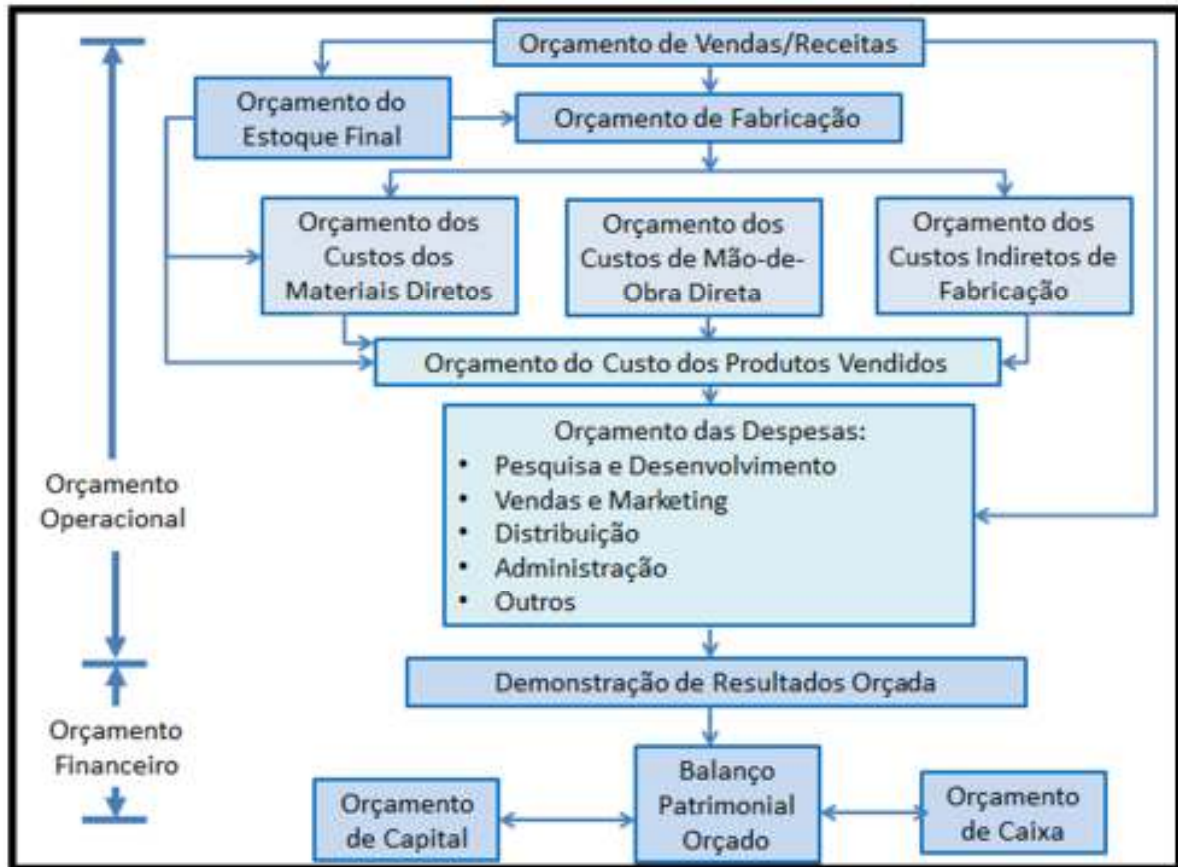
### 2.1.2 Processos de elaboração

O processo orçamentário é a forma como a empresa faz o orçamento. Este é elaborado de acordo com um ciclo, influenciado pela cultura de cada empresa.

“A estrutura básica do orçamento é formada das projeções financeiras dos orçamentos individuais de cada unidade da empresa e de um conjunto de orçamentos para determinado período, abrangendo o impacto das decisões operacionais e financeiras” (LUNKES, 2003, p. 43).

A Figura 2 sumariza as peças que compõem o orçamento global:

Figura 2: Exemplo de orçamento global



Fonte: Lunkes (2003, p. 45).

Lunkes (2003) explica que o orçamento operacional aparece no primeiro plano do orçamento global e é formado pelas seguintes peças: orçamento de vendas, orçamento do estoque final, orçamento de fabricação, orçamento de custos dos materiais, orçamento da mão-de-obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação e orçamento das despesas departamentais. Em segundo plano, aparece o orçamento financeiro, que é composto pelo orçamento de capital, orçamento de caixa, balanço patrimonial e demonstração do exercício projetado. As decisões operacionais visam à aquisição e uso de recursos escassos, enquanto as decisões financeiras concentram-se em obter os meios para adquiri-los.

É importante ressaltar, que na implantação do orçamento é necessário atribuir responsabilidades. Para tanto, os objetivos e as metas são atribuídos pelos centros de responsabilidades.

Sanvicente e Santos (2008, p. 31) explicam a importância da criação dos centros de responsabilidade:

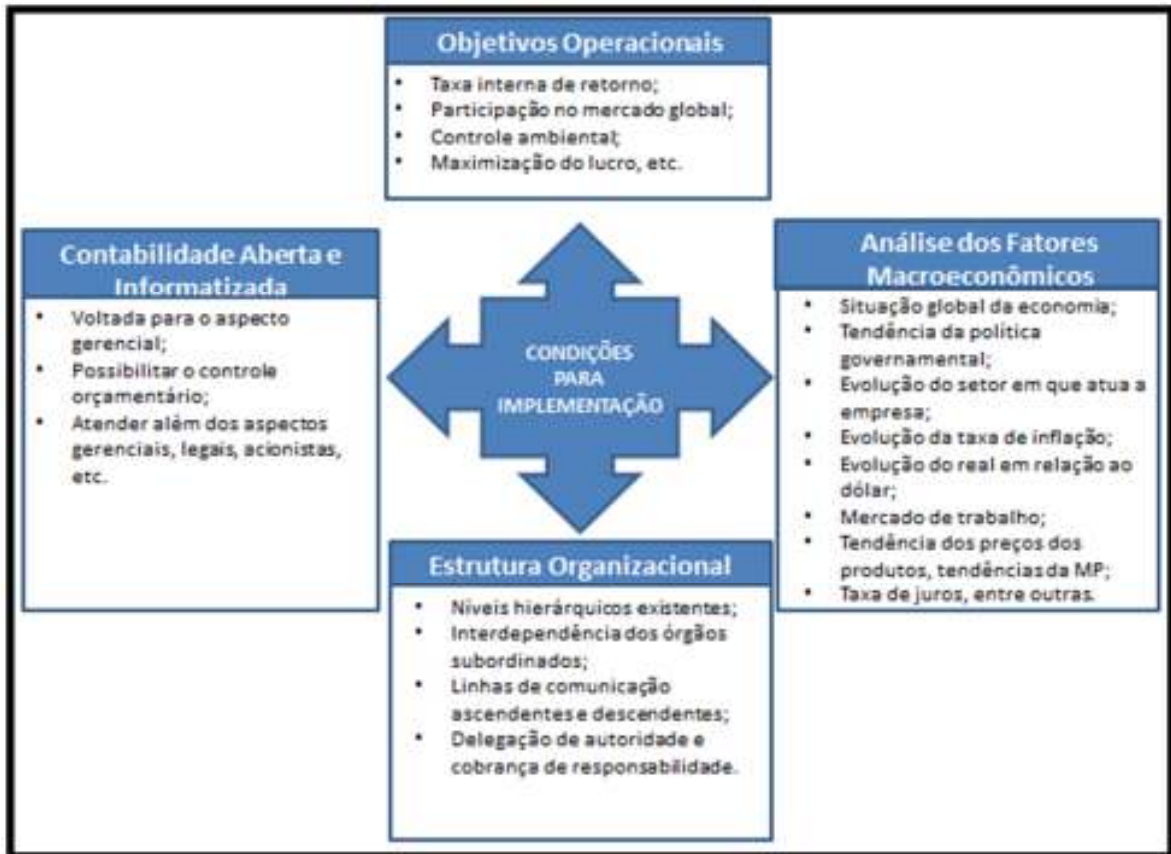
O perfeito e desejado relacionamento entre planejamento e controle através de orçamentos pressupõe informações a respeito da execução dos planos, de modo a permitir a comparação entre valores planejados e valores efetivos. Portanto, tanto os planos elaborados quanto os relatórios de controle devem obedecer a um mesmo esquema de geração e apresentação de informações, o que se faz principalmente através da contabilidade. Por isso, uma vez definidos os centros e autoridade ou responsabilidade, deve-se implantar e utilizar um plano de contas que atenda satisfatoriamente às necessidades de informações para fins de planejamento e controle.

Dessa forma, os centros de responsabilidade permite que o desempenho do administrador seja aferido com base na maneira pela qual o resultado planejado é atingido.

“Centro de responsabilidade é qualquer unidade da empresa liderada por um gerente que é responsável por suas atividades. Eles podem ser classificados com base na dimensão de entradas e saídas em quatro tipos: centros de receitas, custos, lucro e investimentos” (LUNKES, 2003, p. 44).

Existem algumas condições necessárias para implantação do processo orçamentário, que para Lunkes (2003, p. 45) “destaca que o processo orçamentário exige da empresa um sistema de informações, com dados contábeis, históricos adequados e apropriados”.

A empresa para implementar o orçamento deve ter no mínimo estrutura organizacional definida, contabilidade aberta e informatizada e fixação dos objetivos, conforme apresenta-se na Figura 3:



Fonte: Lunkes (2003, p. 47).

### 2.1.3 Vantagens e limitações

A utilização de um planejamento orçamentário que engloba todas as atividades e operações anuais de uma empresa possui inúmeras vantagens, sendo destacadas como as mais importantes, segundo Sanvicente e Santos (2008, p. 23 - 24):

- a) A existência e a utilização do sistema exigem que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Através da sistematização do processo de planejamento e controle, graças ao uso de orçamentos, isto introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de todos os fatores antes da tomada de decisões importantes, além de obrigar a administração da empresa a dedicar atenção adequada e oportuna aos

efeitos eventualmente causados pelo surgimento de novas condições externas;

- b) Por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global, este sistema de planejamento força todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando o seu grau de participação na fixação de objetivos, mesmo que não sejam os mais altos objetivos da empresa, mas sim na medida do alcance de sua autoridade;
- c) Obriga os administradores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos vagos e imprecisos;
- d) Reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, através da delegação de poderes e autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais;
- e) Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso no sentido da consecução dos objetivos gerais e parciais da empresa;
- f) Finalmente, a preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis, bem como ajusta-los às atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançadas os seus objetivos.

Para Ghelen (2004, p. 15) “as principais vantagens do orçamento são as de obrigar os administradores a pensar à frente, planejando o futuro da empresa, e estabelecendo as expectativas definidas que são a melhor base de avaliação do desempenho posterior”.

Além das vantagens do orçamento, também são apresentadas algumas limitações, que podem ser maiores ou menores dependendo do método orçamentário adotado pela empresa.

Lunkes (2003, p. 49) explica que:



Os orçamentos em geral não permitem identificar as variáveis que influenciam na atuação do gestor e da área de responsabilidade, não evidenciando o resultado do esforço despendido pelo gestor, seja na adaptação às condições que se apresentarem quando da execução dos planos, seja na eficiência com que suas atividades são executadas.

Neste mesmo contexto, Sanvicente e Santos (2008, p. 24 – 25) complementam que esse sistema esbarra com os seguintes obstáculos:

- a) Os dados contidos nos orçamentos não passam de estimativas, estando assim sujeitos a erros maiores ou menores, segundo a sofisticação do processo de estimação e a própria incerteza inerente ao ramo e operações da empresa. Entretanto, se a finalidade é planejar, nada pode ser feito para eliminar inteiramente qualquer margem de erro. Afinal de contas, é melhor planejar com consciência do erro que possa estar sendo cometido do que simplesmente admitir o futuro como incerto e não fazer preparativos para enfrenta-lo;
- b) O custo do sistema. É claro que esta técnica não pode ser usada com a mesma intensidade e complexidade por empresas de todos os tamanhos, ou seja, nem todas as empresas contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado em supervisão de orçamentos e desviar tempo do pessoal de linha para planejar e elaborar orçamentos;
- c) O uso de um sistema desta natureza ajusta-se melhor a uma dada filosofia e a certo estilo de administração (com participação) que talvez não sejam aceitáveis em algumas empresas. Na empresa com administração de caráter excessivamente autoritário, não se recomenda o emprego desta técnica em suas ramificações de controle e responsabilidade. Planejar e controlar são sempre bons, mas, sem a correspondente delegação de autoridade e responsabilidade, o uso desta técnica acabará por transformar-se mais em um exercício dispendioso do que em uma forma de administrar mais racionalmente os recursos de empresa.

### **3 TIPOS DE ORÇAMENTO**

### 3.1 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

#### 3.1.1 Conceitos e características

Orçamento empresarial é a projeção de receitas e gastos que uma organização elabora para um determinado período de tempo. Atualmente, a grande maioria das organizações de grande porte utiliza como um instrumento de planejamento e controle de suas atividades.

De acordo com Lunkes (2009), o orçamento empresarial pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um determinado período. Tal autor afirma que o orçamento é uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos por uma organização, expresso por intermédio da formalização das projeções de suas receitas e gastos.

“Para se fazer as projeções, deve ser definida uma unidade de tempo. Quando o orçamento é elaborado por uma organização, normalmente, a unidade de tempo utilizada é o ano, subdividido em meses” (CARNEIRO; MATIAS, 2011, p.02).

#### 3.1.2 Vantagens e desvantagens

Carneiro e Matias (2011, p. 07 – 09), trazem as seguintes vantagens quanto ao orçamento empresarial:

- Integração dos funcionários e departamentos;
- Quantificação dos objetivos;
- Delegação de poderes;
- Avaliação detalhada do desempenho e;
- Racionalização dos recursos.

Quanto às limitações do orçamento empresarial, são apresentadas:

- O plano de resultados baseia-se em estimativas;
- Adaptação às circunstâncias existentes;
- A execução do orçamento não é automática e;
- O plano de resultados não deve tomar o lugar da administração.

## 3.2 ORÇAMENTO CONTÍNUO

### 3.2.1 Conceitos e características

No modelo de orçamento contínuo, há sempre uma projeção (móvel) para o próximo período orçamentário. Daí também ser conhecido como *rolling forecasts*.

Calvo *et al* (2012, p. 90) definem orçamento contínuo como:

Orçamento contínuo é o processo orçamentário que considera um horizonte futuro de operações (normalmente um ano) organizado em subintervalos (normalmente um mês). À medida que cada mês se encerra ele é excluído do período orçado. Ao mesmo tempo, adiciona-se um novo mês ao final do período, recompondo-se o horizonte de 12 meses. Assim, continuamente teremos um orçamento para 12 meses à frente. Convém ressaltar que a adoção desse conceito traz algumas desvantagens, como por exemplo, o tempo consumido pela organização na elaboração constante de orçamentos.

### 3.2.2 Vantagens e desvantagens

A prática de fazerem as projeções mensalmente, ao invés de fazê-las em um único momento do ano, visa deixar o processo orçamentário mais ágil, pois a carga de trabalho, que se concentraria em um único momento, será diluída. Além disso, faz com que os gestores elaborem o processo de planejamento mensalmente, exigindo que estejam constantemente ligados às mudanças que podem estar ocorrendo no segmento de mercado onde atuam.

## 3.3 ORÇAMENTO FLEXÍVEL

### 3.3.1 Conceitos e características

O orçamento flexível baseia-se no padrão de comportamento dos custos e, em sua análise a *posteriori* os insumos têm seus valores reais comparados com os ajustados no mesmo nível de atividade.

Trata-se de uma abordagem orçamentária que considera o nível de atividade e suas eventuais alterações. A flexibilização do orçamento mostra a receita e os gastos esperados em relação aos volumes efetivamente praticados, permitindo uma comparação mais válida entre a atividade real e a orçada.

O orçamento flexível serve como uma base de comparação: o padrão representa a eficiência esperada para cada unidade e, uma vez tendo conhecimento do nível operacional ocorrido, os valores a serem empregados para comparação com o real são automaticamente relacionados com esse nível operacional real (CALVO *et al*, 2012, p. 95).

“A elaboração do orçamento flexível tem como ponto central a perfeita distinção entre todos os gastos fixos e variáveis, sendo que, enquanto os gastos fixos recebem o tratamento orçamentário tradicional, os gastos variáveis devem seguir o volume de vendas” (CARNEIRO, MATIAS, 2011, p. 83).

### 3.3.2 Vantagens e desvantagens

O orçamento flexível incorpora dois princípios básicos: os centros de responsabilidade com o controle e o cálculo de custo por produto e a nítida separação entre gastos fixos e variáveis por centro.

Uma das desvantagens está relacionada às projeções de vendas que dificultam muito a análise da eficácia real dos diversos departamentos que compõem a organização, principalmente aqueles que possuem gastos variáveis, como, por exemplo, os departamentos de produção e comercial.

## 3.4 ORÇAMENTO POR ATIVIDADES

### 3.4.1 Conceitos e características

“O orçamento por atividades, os departamentos continuam com a obrigação de orçar seus gastos. Porém, devem executar tal tarefa utilizando um conceito chamado de custeio baseado em atividades (ABC)” (CARNEIRO; MATIAS, 2011, p. 85).

O método de elaboração do orçamento por atividades é muito semelhante ao método original (orçamento empresarial). A primeira etapa, como no método original, consiste na elaboração do orçamento de vendas (projeções das quantidades e preços dos produtos ou serviços). Na sequência, cada departamento definirá as atividades necessárias para atender à demanda projetada, mediante estabelecimento de direcionadores de custos.

O direcionador de custo consiste no gerado de atividade que deverá ser executada pelo departamento. A próxima etapa consiste na projeção da quantidade de trabalho que cada departamento deve exercer para executar suas atividades. Posteriormente, os gestores devem projetar quanto deverá ser gasto para que cada atividade possa ser executada.

### 3.4.2 Vantagens e desvantagens

O ABC permite que o controle dos gastos seja muito mais analítico que o controle tradicional dos gastos departamentais, pois segmenta cada departamento da organização em atividades.

A base conceitual do ABC reside na ideia de que o processo analítico das atividades permitirá que a organização detecte atividades que adicionam ou não valor a seus produtos e a seu resultado.

## 3.5 ORÇAMENTO BASE ZERO

### 3.5.1 Conceitos e características

“O orçamento base zero propões reexaminar todas as suas atividades e prioridades, recursos financeiros a partir da estaca zero, ao se projetar um novo exercício social” (LUNKES, 2003, p. 94).

O OBZ rejeita a visão tradicional do orçamento e, a ideia de orçamento incremental, sem levar em conta os dados do passado, projeta-se a empresa como fosse um novo empreendimento.

Lunkes (2003, p. 94) comenta sobre a primeira formalização do orçamento base zero:

A primeira formalização do orçamento base zero ocorreu em 1960 no Departamento de Agricultura dos Estados Unidos. No entanto, somente em 1969 a Texas *Instruments* realizou estudos para sua implementação, sendo inicialmente utilizado na Divisão de Assessoria e Pesquisa em 1970. A primeira publicação foi realizada em novembro/dezembro de 1970 na *Harvard Business Review* por Peter. A Pyhrr, mentor do processo na Texas *Instruments*. Em 1973, Pyhrr auxiliou a implementação do orçamento de base zero no Estado da Geórgia.

“O orçamento base zero tem como principais características: análise, revisão e avaliação de todas as despesas propostas e não apenas das previsões de novas ocorrências ou solicitações que ultrapassam o nível de gasto já existente” (GHELEN, 2004, p. 27).

No OBZ os gestores devem justificar o porquê querem apropriar tais recursos em suas contas, e de tal forma que o mesmo apresentará custo benefício para o alcance dos objetivos e metas da organização.

As principais características e objetivos do OBZ são apresentadas para Lunkes (2003, p. 93) como:

- Analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”;
- Focalizar objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio;

- Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- Desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas;
- Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

Para Pyhrr (1973) o surgimento do orçamento base zero deve-se muito a três problemas comuns no orçamento empresarial, que são:

1. Não terem sido estabelecidos alguns objetivos e metas, ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa não serem realistas à luz do valor final orçado;
2. Algumas decisões operacionais que afetavam as quantias necessárias não tinham sido tomadas;
3. As quantias do orçamento não eram estritamente alocadas de acordo com as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho.

Segundo o mesmo autor, cada gestor é obrigado a preparar um “pacote de decisão” para cada atividade ou operação, e esse pacote inclui análise de custo, finalidade, alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios. Dessa forma, Pyhrr (1973, p. 5) explica que o orçamento base zero deve seguir dois passos importantes:

- a) Identificação dos pacotes de decisão;
- b) Priorização dos pacotes de decisão;

### 3.5.2 Vantagens e desvantagens

Uma das principais desvantagens do OBZ é o tempo de elaboração, pois cada gasto deve ser justificado, ocasionando um maior tempo em sua preparação. Em contrapartida, o OBZ leva a um alcance dos resultados mais efetivos, pois é possível

empreender revisões básicas para todos os departamentos a cada ano, evitando assim a perpetuação das ineficiências.

A principal desvantagem do orçamento base zero é o tempo de elaboração. Nesse sentido, o OBZ pode ser bastante burocrático, com muitos papéis e inúmeros controles. O OBZ leva muito mais tempo para ser elaborado do que os orçamentos tradicionais, em virtude de que os gastos devem ser justificados e aprovados. Esse tempo poderia ser gasto em atividades mais produtivas. Uma das vantagens do OBZ é que pode ser implementado em qualquer organização com ou sem fins lucrativos, em atividades industriais, comerciais e de serviço. As atividades normalmente podem ser controladas por meio das relações de contribuição para o resultado global do negócio (LUNKES, 2003, p. 102).

Vantagens do orçamento base zero:

- Força os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria;
- Fornece informações detalhadas relativas a recursos necessários para se realizarem os fins desejados;
- Chama a atenção para os excessos e duplicidade entre as atividades ou departamentos;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior;
- Proporciona melhor acompanhamento do planejado *versus* realizado.

Benefícios do OBZ em relação aos métodos tradicionais:

- Orçamento tradicional cuida de extrapolar o passado acrescentando um aumento de porcentagem ao custo atual. Essa relação preserva o *status quo*, quando os custos benefícios são raramente questionados e, por conseguinte, não são necessariamente alocados recursos para a área onde foram requeridos. O OBZ representa um movimento para alocação de recursos por necessidade e benefício;
- O OBZ cria uma atitude interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado;
- O OBZ focaliza atenção na produtividade e não somente na relação de custo;



- O OBZ aumenta o envolvimento das pessoas e melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho.

## 4 CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi descrever a importância do orçamento para as organizações, bem como apresentar os modelos orçamentários, que servem como instrumentais para o alcance dos resultados.

As constantes mudanças que estão ocorrendo no ambiente dos negócios exigem cada vez mais que os gestores busquem instrumentais necessários, que possibilitem um acompanhamento nos processos de planejamento, avaliação e controle.

Dessa forma, este estudo foi importante, pois foi possível conhecer e agregar maiores conhecimentos relacionados à gestão, metodologias, controles, planejamento e acompanhamento, essencialmente técnicas importantes para todas as instituições.

O orçamento surge para estimar e determinar a melhor relação entre os resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado, sendo uma ferramenta a serviço do gestor, que deve saber adaptá-la às suas próprias necessidades, de maneira a alcançar os objetivos, à filosofia de gestão, aos sistemas de mensuração e aos seus métodos de controle.

Os modelos orçamentários são uma das ferramentas mais antigas da gestão financeira, cujo objetivo é o planejamento e controle das atividades de uma empresa, independente do seu porte e setor de atividade.

Ao utilizar o orçamento, a empresa transforma seus objetivos, que normalmente não são mensurados, em metas quantificadas (quanto) e temporizadas (quando).

Dessa forma, pode-se identificar, efetivamente, seus pontos de eficiência e de ineficiência, para que se possa alterar as estratégias que não surtiram efeito e consolidar estratégias de sucesso.

## REFERÊNCIAS

CALVO, Ivan Pricoli *et al.* **Orçamento empresarial**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

CARNEIRO, Murilo; MATIAS, Alberto Borges. **Orçamento empresarial**: teoria, prática e novas técnicas. São Paulo: Atlas, 2011.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

GHELEN, Rafael. **O orçamento de base zero**. Monografia (Especialização em Controladoria) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

LUNKES, Rogério João. **Manual do orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003.

NASCIMENTO, Cláudio. **Gestão fiscal responsável**: elaboração das diretrizes orçamentárias e do orçamento. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

PYHRR, Peter A. **Zero base budgeting**: a practical management tool for evaluating expenses, New Jersey: Wiley, 1973.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2ed. São Paulo: Atlas, 2008.