

FUNDAÇÃO DOM CABRAL

ORÇAMENTO BASE ZERO:

Estudo de viabilidade para adoção de orçamentação baseada na metodologia OBZ em uma Cooperativa de Transporte de Cargas

Douglas Bif
Jamir Carlos Cordeiro da Silva
Luana Becker Ferronato
Paulo Cesar Simioni

Florianópolis
2018

Douglas Bif
Jamir Carlos Cordeiro da Silva
Luana Becker Ferronato
Paulo Cesar Simioni

ORÇAMENTO BASE ZERO:

Estudo de viabilidade para adoção de orçamentação baseada na metodologia OBZ
em uma Cooperativa de Transporte de Cargas

**Projeto apresentado à Fundação Dom Cabral
como requisito parcial para a conclusão do
Programa de Especialização em Gestão de
Negócios.**

Orientador: Professor Luciano Carlos Lauria

Florianópolis
2018

Dedicamos este Projeto

As nossas empresas por incentivarem nosso desenvolvimento profissional, ao curso de Especialização em Gestão de Negócios da FDC por proporcionar ensino de qualidade e aos colegas de classe com quem convivemos ao longo deste período compartilhando experiências.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ser essencial e autor de nossos destinos.

As nossas famílias, que suportaram nossas ausências e noites que ficamos jantando e discutindo sobre o projeto.

Ao nosso professor orientador Luciano, por compartilhar e dedicar conosco sua sabedoria, seu tempo, por nos orientar e pela paciência.

Ao SEST SENAT, ITL E FDC, que através dessa parceria nos possibilitou a capacitação e ampliação dos resultados dentro de nossas organizações.

A todos os professores por compartilhar conosco seu conhecimento

A Coopercarga por permitir o estudo de viabilidade de nosso projeto.

*“Nenhum vento sopra a favor de quem não sabe para onde ir”
Sêneca*

RESUMO

Tendo observado que as organizações, de qualquer porte, destacam maior tempo para a composição de metas e objetivos relacionados a resultados. De forma empírica, é possível perceber que as grandes empresas estão muito dedicadas ao planejamento dos negócios. A proposta deste estudo é analisar a adoção da metodologia de orçamentação base zero, OBZ em uma cooperativa de transporte de cargas. Pode-se considerar que a abordagem OBZ permite uma alocação mais eficiente dos recursos, uma vez que a solicitação é com base na necessidade e nos benefícios e não no histórico simples. O estudo foi organizado iniciando com a apresentação da cooperativa, a descrição da realidade atual e associando as bases conceituais com benchmarkings e análise do setor foi gerado a proposta de adoção de etapas para implantação do OBZ na Cooperativa de Transporte, como uma alternativa para os procedimentos orçamentários tradicionais voltando o foco para metodologias amplamente utilizadas em organizações dos mais variados ramos econômicos. A proposta da divisão por etapas surgiu depois da consulta de uma das cinco empresas de consultorias selecionadas, que para preparar a proposta, solicitaram reuniões de briefing - daí surgindo a necessidade de se criar um escopo padrão para garantir a equidade das análises das propostas. A construção do padrão para propostas criou um modelo de necessidades, diretrizes e pré-disposições que permitiu delinear o projeto com maior consistência e também verificar as particularidades de implantação. Contudo, o que se pode destacar de relevante para a implantação de um projeto de OBZ, mesmo que comprovadamente oneroso e profundamente trabalhoso, foi o engajamento de toda a diretoria na ideia - iniciada na fase de elaboração dos estudos e indo até o discurso de alinhamento no encontro de lideranças, no momento qual foi solicitado que todos estejam focados na otimização e controle dos recursos financeiros da cooperativa. Entremeio ao processo de seleção e o discurso de engajamento, foram desenvolvidas as diretrizes para orçamentação, cronogramas de trabalho, jornadas de discussão e análises de peças orçamentárias que resultaram no quadro de indicadores e marcos estratégicos divulgados em um documento, chamado Plano Anual de Trabalho que fora elaborado para as lideranças compartilharem as diretrizes do planejamento estratégico e orçamentos com as equipes nas unidades de operação. De modo que a cooperativa tem em seu modelo

de gestão a metodologia de BSC em sua cultura, todas as lideranças possuem um painel de indicadores de despenho individual que já trazem indicadores relativos a gestão de gastos e cumprimento das premissas de crescimento e comportamento associados as 4 perspectivas do BSC, grande parte das restrições já são tratadas em forma de planos de ação, porém as restrições organizacionais ficaram com a necessidade de um estudo mais aprofundado.

Palavras-chave: Orçamentação, Plano Orçamentário, OBZ, Orçamento Base Zero

ABSTRACT

Observing that organizations, of any size, highlight more time for the composition of goals and objectives related to results. Empirically, it is possible to realize that the big companies are very dedicated to the planning of their businesses. The purpose of this study is to analyze the adoption of the zero-based budgeting methodology, ZBB, in a cargo transportation cooperative. It can be considered that the ZBB approach allows a more efficient allocation of resources, since the request is based on the needs and benefits rather than on a simple historical. This study was organized starting with the presentation of the cooperative, the description of the current reality and associating the conceptual bases with benchmarkings and analysis of the sector it was generated the proposal of introduction of the steps for implementation of the ZBB in the Transport Cooperative, as an alternative to the traditional budget procedures, focusing on methodologies widely used in organizations of the most varied economic branches. The proposal for the division by stages came after consulting one of the five selected consulting companies, which, in order to prepare the proposal, requested briefing meetings – that's when the need to create a standard scope to ensure fairness in the analysis of the proposals comes. The construction of the standard for the proposals have created a model of needs, guidelines and predispositions that allowed to plan the project with greater consistency and also verify the particularities of implantation. However, it's possible to highlighted as relevant to the implementation of a ZBB project, although proven costly and deeply laborious, it was the entire board of directors' engagement in the idea – that has started in the period of elaboration of the studies and going to the alignment speech in the meeting of leaders, at which time it was requested that all of them could be focused on optimizing and controlling the financial resources of the cooperative. Between to the selection process and the engagement speech, guidelines for budgeting were developed, schedules of work, talk times and analyzes of budget items that resulted in the framework of indicators and strategic frameworks published in a document called Annual Work Plan, that was designed for leaders to share the strategic planning guidelines and budgets with their teams in the operating units. So that the cooperative has in its management model the BSC

methodology in its culture, all the leaderships have an indicators panel to measure individual performance that already brings the indicators related to the management of expenses and fulfillment of the assumptions of growth and behavior, associated with the 4 BSC perspectives, most of the restrictions are already treated in action plans, but the organizational restrictions has a need of further study.

Keywords: Budget, Budget Plan, ZBB, Zero-based Budgeting

LISTA DE FIGURAS, TABELAS E GRÁFICOS

Figura 1: Gantt das atividades de orçamentação	59
Tabela 1 - Quadro comparativo de Fornecedores	51
Tabela 2: Quadro de Indicadores e Marcos Estratégicos	60
Tabela 3 : Quadro de Risco do Projeto	62
Gráfico 1: Análise do Comportamento dos Gastos Totais (2.013 ~2.017).....	53
Gráfico 2: Comportamento das Médias de Receita, Sobra Operacional e Gastos	55
Gráfico 3: Relação entre Sobra Bruta e Gastos.	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMA – American Marketing Association

AMBA – Association of MBAs

BSC – Balanced Score Card

FDC – Fundação Dom Cabral

PA – Projeto Aplicativo

PAEX – Parceiros para a Excelência

ANAC – Agência Nacional de Aviação Civil

ANTAQ – Agência Nacional de Transporte Aquaviário

ANTT – Agência Nacional de Transporte Terrestre

OBZ / ZBB – Orçamento Base Zero

PE – Planejamento Estratégico

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Problema da pesquisa	13
1.2 Objetivos	14
1.3.1 <i>Objetivo geral</i>	14
1.3.2 <i>Objetivo específico</i>	14
1.4 Estruturação	15
2. METODOLOGIA DE PESQUISA	16
3. A REALIDADE ATUAL DA EMPRESA.....	17
4. BASES CONCEITUAIS.....	22
4.1 Planejamento.....	22
4.1.1 <i>Tipos de planejamento</i>	24
4.2 Orçamento Organizacional.....	26
4.2.1 <i>Tipos de orçamento</i>	28
4.3 Teoria das Restrições	32
4.4 Orçamento Base Zero – OBZ	35
5. BENCHMARKING REALIZADO / REALIDADES ORGANIZACIONAIS	38
5.1 Fábrica de bebidas	38
5.2 Fábrica de refrigerantes.....	39
5.3 Fábrica de Celulose.....	40
6. ANÁLISE DO SETOR	43
7. MODELO CONCEITUAL	46
8. PROPOSTA DE ADOÇÃO DA ORÇAMENTAÇÃO BASE ZERO EM ETAPAS	48
8.1 Premissas	48
8.2 Fatores Chave.....	51
8.3 Infraestrutura Necessária	52
8.4 Aspectos Essenciais	52
9. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	63
REFERÊNCIAS	66
ANEXOS.....	68

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, e de forma cada vez mais constante, é observado que as organizações de qualquer porte destacam maior tempo para a composição de metas e objetivos relacionados a resultados.

Pode-se, de forma empírica, perceber que as grandes empresas estão muito dedicadas ao planejamento dos negócios, considerando desde as questões macroeconômicas até a cultura da família dos proprietários – sobretudo o atual cenário político no Brasil.

Em diversos casos, o planejamento estratégico da organização é elaborado e organizado na forma de peças orçamentárias de setores e unidades, levando em consideração as bases históricas.

Para enfrentar os constantes desafios da atualidade, torna-se imperioso ações voltadas a melhorias dos orçamentos nas organizações, aplicando metodologias e conceitos como o Orçamento Base Zero [OBZ], que é visto como uma ferramenta de otimização e gestão ampla e eficaz dos recursos necessários para o sincronismo do funcionamento da organização.

Entretanto, o método OBZ não é um processo que pode ser facilmente implantado em uma organização. OBZ trata-se uma grande ferramenta de elaboração de orçamentos e necessita dedicação e acultramento por parte dos gestores responsáveis pela composição dos orçamentos.

Sendo assim, este projeto aplicativo tem como principal objetivo o estudo de viabilidade da adoção de um programa como o do Orçamento Base Zero em uma Cooperativa de Transporte de Cargas. A questão problema em que se insere este objetivo, é se operacionalmente a implantação do OBZ em unidades de responsabilidade trará efetivos benefícios para a cooperativa, tanto organizacionais quanto econômicos, sem prejuízo das relações e satisfação dos cooperados e dos empregados e, se deve ser implementada para toda a organização no formato global e imediato ou então em blocos como projetos ou nucleados em departamentos.

1.1 Problema da pesquisa

Na abordagem OBZ implantada em seu modo mais completo e radical, cada item do orçamento precisa ser explicitamente aprovado pelo comitê orçamentário e não apenas 'atualizado' em relação ao ano anterior de tal forma que nenhuma referência é feita ao nível de despesas do ano anterior.

De forma que a abordagem é 'base zero', ou seja, parte de uma nova base vazia e sem históricos, independente do orçamento atual e livre de vícios vai requerer que a solicitação orçamentária seja construída, revisada e justificada pelo gestor responsável e profundamente avaliada por um comitê gestor.

É possível considerar que a abordagem OBZ permite uma alocação mais eficiente dos recursos, uma vez que a solicitação é com base na necessidade e nos benefícios e não no histórico simples. Também, caberá aos gestores a parte de analisar se todas as despesas ou solicitações estão na melhor condição custo benefício.

A abordagem OBZ também se justifica pela maior facilidade em detectar os simples atos de inflacionar o realizado, em evidenciar as despesas em pacotes, permite maior iniciativa e responsabilidade por parte dos gestores nas tomadas de decisão, elimina desperdícios, oportuniza visão de terceirização e força para a construção de uma visão crítica sobre a forma que os produtos e serviços são entregues ou prestados.

Por outro lado, o OBZ consome muito mais tempo para a organização da orçamentação, obriga a justificativa de cada item de despesa e pode prejudicar departamentos que necessitam de blocos de despesa, como o desenvolvimento de produtos ou serviços. E, na condição de organização de maior porte, a necessidade de treinar especificamente os gestores sobre a forma de orçar e dependendo ainda do porte da organização, a quantidade de informação necessária para suportar todo o processo OBZ pode se tornar intratável.

Tendo estas considerações expostas, consideramos que é necessário, antes de implantar, desenvolver o plano de adoção para a Orçamentação Base Zero.

1.2 Objetivos

Este projeto tem como finalidade realizar um estudo destinado a uma Cooperativa de transporte de cargas, que trata especificamente de uma alternativa para os procedimentos orçamentários, com foco na viabilidade da utilização de metodologia orçamentária conhecida sobre a sigla OBZ, aplicada em diversas organizações dos mais variados ramos econômicos.

1.3.1 Objetivo geral

Tem-se por objetivo a elaboração de um estudo voltado à adoção do Orçamento Base Zero, como metodologia de controle orçamentário, para implantação em uma Cooperativa de Transporte de Cargas do Oeste de Santa Catarina, para o exercício de 2.019.

1.3.2 Objetivo específico

Dentro do contexto geral, tem-se também como meta desenvolver o estudo voltado aos seguintes pontos:

- Identificar procedimentos e práticas possíveis de implementação em Cooperativas de transporte;
- Identificar e realizar *benchmarking* em empresas com a metodologia OBZ já implementada;
- Pesquisar e selecionar empresas de consultoria especializadas em OBZ;
- Análise das propostas sobre os aspectos financeiros e qualificação das empresas;
- Apresentar estudo de recomendação para a Diretoria sobre a forma da implementação;
- Propor um cronograma para adoção do OBZ através da empresa de consultoria;

- Apresentar um escopo envolvendo diretrizes voltadas à composições de equipes e métricas de acompanhamento.

1.4 Estruturação

Na sequência do trabalho será realizada uma breve apresentação da cooperativa, onde também será destacada a justificativa do trabalho, seus objetivos gerais e secundários, assim como a metodologia de pesquisa utilizada.

No capítulo seguinte, é realizada uma descrição mais profunda sobre a realidade atual da organização, abordando um pouco da história da cooperativa, sua constituição física, capacidade produtiva, número de colaboradores, entre outros fatores relevantes.

O quarto capítulo é dedicado a uma revisão do modelo conceitual, onde é apresentada a posição da equipe de projeto relativa aos pontos de interesse para construção da base de conhecimento que irá clarear os rumos para o cumprimento dos objetivos propostos.

No quinto capítulo, análise do setor, serão identificadas e apresentadas as características das organizações que já se utilizaram ou utilizam a orçamentação em base zero.

Dando continuidade ao trabalho é apresentado o modelo conceitual, que se resume em um olhar da equipe do projeto com relação a uma estruturação de implementação que se acredita factível e oportuna à cooperativa.

Por fim, serão feitas considerações finais constituídas de alertas e recomendações fora do escopo deste projeto, mas que podem ser úteis para o bom desenvolvimento do mesmo, além de caracterizarem oportunidades de melhoria.

2. METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia da pesquisa, segundo Castro (2002), é o espaço no qual se devem traçar os meios necessários à observação da realidade de modo sistemático e disciplinado, no sentido de observar os fatos, analisar as relações entre eles e, finalmente, responder ao problema da pesquisa que representa, para o pesquisador, uma lacuna no conhecimento.

Sendo, para melhor observação sistemática da abordagem OBZ, e tendo ciência do vasto conteúdo bibliográfico sobre o tema, cabe a utilização de pesquisas exploratórias e bibliográficas para a formulação completa do conceito e aplicação da abordagem, em razão do levantamento bibliográfico ser amplo e de estudos de casos não publicados em periódicos.

Associado as pesquisas exploratórias na estratégia de qualificar o conhecimento já aplicado em outras organizações, realizar pesquisas de *benchmarking* e identificar os fatos e fenômenos ocorridos durante os ciclos OBZ implantados. Se for possível de obter, quantificar e comparar os resultados desde o menor ciclo de implantação até os ciclos com maior grau de maturidade.

De forma que para a composição de um plano de viabilidade ou organização da implantação será necessária a adição de pesquisas documentais, se viabilizado o acesso aos documentos, para identificar e ponderar sobre o processo de amadurecimento das peças orçamentárias e a associação com pesquisa experimental para observar o comportamento e aceitação dos gestores, bem como tempo de elaboração, tratativas e ciclos de avaliação.

3. A REALIDADE ATUAL DA EMPRESA

A história da Coopercarga – Cooperativa de Transporte de Cargas do Estado de Santa Catarina, pauta-se em duas iniciativas: União e determinação. Foram alicerçados nestas bases que, no dia 09 de fevereiro de 1990, 143 pequenos transportadores do meio-oeste de Santa Catarina se uniram pelo associativismo e surgiu a Coopercarga. Sob a Presidência do Sr. Pedro Rogério Garcia (*in memoriam*), os associados buscavam alternativas para potencializar sua atividade e ganhar mercados.

Assim, definiram que este objetivo seria alcançado através de um novo modelo associativo – o cooperativismo – através de uma proposta de união, do estímulo, do desenvolvimento progressivo e da defesa em geral de suas atividades e dos interesses econômicos de seus associados. Queriam também centralizar as compras de insumos e reduzir os custos operacionais.

Naquele mesmo dia, a Coopercarga iniciou suas atividades em Concórdia – SC, local que até hoje abriga sua sede. Foi assim que, em meio a um cenário visivelmente competitivo, este grupo de pequenos transportadores vislumbrou a possibilidade de conquistar seu espaço e concorrer com as principais transportadoras do Brasil.

A evolução da Coopercarga acompanhou o passar dos tempos. O profissionalismo foi se instalando aos poucos e conforme a necessidade. Os empresários viram na Coopercarga a oportunidade de não serem excluídos do mercado. Basicamente do transporte de alimentos, a organização passou a investir em outros modais, diversificando suas atividades. No setor de transporte, foi uma das pioneiras na área de logística. Iniciou o processo de criação de filiais em vários pontos do país e cuidou para fornecer a infraestrutura necessária para que a atividade fosse mantida. Postos de combustíveis foram agregados a estrutura e posteriormente passaram a ser outra atividade comercial.

Hoje a Coopercarga não é só uma cooperativa com a função de unir pequenos transportadores e tentar facilitar sua permanência na atividade. É uma organização voltada para soluções logísticas, ao mesmo tempo em que gera

produtividade aos cooperados, promovendo o desenvolvimento da comunidade e preservando o meio ambiente. Sobretudo, contando com cerca de 620 colaboradores, valoriza o trabalho dessas pessoas prestando serviço para outras pessoas.

O desenvolvimento da Coopercarga proporcionou a formação de um conglomerado de entidades representativas do setor de transporte rodoviário de cargas, invejável no país e na América Latina. Deu apoio e contribuiu diretamente para a criação do PATE - Posto de Atendimento ao Trabalhador na Estrada; FABET – Fundação Adolpho Bósio de Educação no Transporte; CETT – Centro de Educação e Tecnologia no Transporte; FATTEP – Faculdade de Tecnologia no Transporte Pedro Rogério Garcia – TRANSCREDI – Cooperativa de Economia e Crédito Mútuo dos Trabalhadores de Transportes Rodoviários de Concórdia e Região, e é associada do SETCOM – Sindicato das Empresas de Transportes de Cargas do Oeste e Meio Oeste Catarinense.

Seu objetivo agora está centrado ao foco de sua missão, garantindo que a mercadoria chegue ao destino com segurança e no prazo previsto. São mais de 60 unidades (entre filiais e pontos de apoio) no Brasil e Argentina. Mais de 4.000 postos de trabalhos gerados nas empresas cooperadas e uma frota acima de 1.900 caminhões.

Treinamento e Segurança são prioridades em suas atividades. Através da FABET os profissionais da Coopercarga são treinados no uso de novas tecnologias e instruídos quanto a segurança e agilidade na operação logística.

Através de equipamentos de última geração, a carga é monitorada e acompanhada durante as 24 horas do dia. A média de idade da frota Coopercarga é de 4 anos, quando a média nacional passa dos 16 anos. Frotas com GPS, Rádios, roteirizadores automáticos e sistema de gestão integrada também fazem parte da rotina da Coopercarga.

O sistema de gestão da qualidade é certificado desde 2004 com a ISO 9001, quando a política de qualidade da empresa foi certificada pela empresa DET NORSKE VERITAS-DNV. Ao longo dos anos, a cooperativa vem acompanhando as revisões da norma, mantendo a contínua adequação do sistema de gestão. Já em 2005 foi certificada pelo SASSMAQ (Sistema de Avaliação de Saúde, Segurança,

Meio Ambiente e Qualidade), que habilita a Coopercarga no transporte de produtos químicos. E em 2015, comprovando seu compromisso com a sustentabilidade, a Coopercarga conquistou a certificação do Sistema de Gestão Ambiental ISO 14001 - norma que fornece uma estrutura para a proteção ambiental e alcance de objetivos ambientais de uma organização.

Sendo a Coopercarga uma cooperativa de referência em seu ramo de atividade, é natural que sua evolução se torne uma constante. Internamente, foi desenvolvido um modelo de gestão próprio, norteado pelo planejamento estratégico e monitorado por escolas de negócio, que garantem a Coopercarga um cenário de crescimento, evolução e até mesmo agilidade em tratativas ou em tomadas de decisão.

Tendo como contexto o planejamento estratégico, elaborado em um modelo top→down→top, onde na primeira parte tratamos com o conselho de administradores, vamos para as equipes de base e finalizamos com a alta direção, onde temos a condição de compor os cenários desejados e possíveis por e para todas as partes interessadas, e, é do planejamento estratégico que saem as diretrizes orçamentárias e de gestão para o período seguinte.

No contexto atual, a organização Coopercarga possui um bom nível de maturidade orçamentária, associando as diretrizes geradas no planejamento estratégico que também é assistido pela Fundação Dom Cabral através do Programa PAEX com um grande volume de abertura das informações.

Contudo, a visão de manter um foco atento sobre a otimização da linha de gastos totais, é de extrema relevância, visto que por estar associado ao modo cooperativista, o custo geral é próximo dos 88% da Receita Bruta, restando então 12% para a manutenção de toda a infraestrutura, quadro de pessoal, despesas financeiras e eventuais perdas.

Cabe ressaltar que se trata de uma cooperativa que objetiva também um resultado mensal de da ordem de 1,5% sobre seu faturamento, o que evidencia a necessidade de um controle exigente sobre os gastos totais, fortemente associado a decisões diretas dos gestores e com menor influência externa.

A alta direção da Cooperativa, formada por 6 diretores e 18 conselheiros, também é incentivadora de processos de melhoria e inovação em toda a organização, cobra das equipes de organização que implantem as melhores ferramentas de gestão na organização.

Sendo a Cooperativa uma promotora de melhorias internas, observa que o comportamento dos clientes vem se alterando ao longo dos tempos, para maiores níveis de exigência e menores parcelas de remuneração; a cooperativa sente a necessidade de adaptar-se a realidades diferentes em cada ciclo econômico, político ou das necessidades de seus clientes.

Por ser uma Cooperativa, a existência de uma relação produtiva forte com seus associados, proprietários dos ativos, também requer que energias sejam consideradas para não fortalecer a cooperativa e deteriorar seus associados, ou seja, a medida que se estrutura a cooperativa também deve-se manter um nível de estruturação para seus associados, em tal conjunto que seja possível a continuidade e descontinuidade de operações sem causar caos na organização.

Em uma visão sintética, a Cooperativa não pode encorpar suas estruturas por ciclos contínuos e sem processos de otimização em condição de ter que reter mais recursos de seus associados para compensar estruturas e ainda gerar sobras, minimamente positiva.

Desta forma, cabe a Cooperativa o fato de manter-se competitiva ao longo do tempo, respeitando as condições, por vezes impostas, dos clientes e as necessidades de remuneração de ativos de seus associados, que precisam também de recursos para incremento de ativos e posterior crescimento da capacidade operacional da Cooperativa.

Tendo a necessidade de ser atraente e competitiva, em linha com organizações limitadas e de capital aberto, a Cooperativa tem em seu planejamento estratégico a construção de estratégias orçamentárias, como o crescimento dos negócios tratados individualmente, situações regradas com indexadores e limitadores bem como a abertura das despesas em nível de detalhamento que chega ao colaborador.

O escopo de negócios que fazem parte do portfólio da organização abrange:

- Transferência Brasil
- Transferência Mercosul
- Distribuição Urbana
- Operações Especiais
- Armazenagem e Distribuição
- Postos de Combustível, hotel, restaurante e conveniências

Nesta amplitude de portfólio de serviços, exige-se que a informação seja segmentada em nível de atuação pontual, e não em grandes linhas, e desta forma, os negócios estão organizados em 110 peças orçamentárias que são organizadas virtualmente em uma estrutura de unidades, filiais, regionais, negócios e finalizam totalizando em uma base global.

Por mais que iniciativas de diretrizes de revisão e de seções amplas de revisão orçamentária em comitês são fortemente aplicadas a cada ciclo de orçamentação, ainda assim, prevalece o modo incremental com base histórica e no realizado do ano anterior.

Desta forma, a associação das iniciativas de gestão, da continua melhoria do modelo de gestão com o desejo de melhores resultados por parte da diretoria, conselhos e associados, faz-se necessária a inclusão de práticas consideradas eficientes pelo mercado quando do tema orçamentação.

Observando os maiores embarcadores, clientes nível A e concorrentes, com frequência ouvimos que a aplicação do OBZ trouxe resultados imediatos e mudou a realidade em situações de resultados incompatíveis

Desta forma, considerando que se projetam resultados econômicos diretos provindos da nova forma de orçamentação, a Cooperativa disponibilizou recursos financeiros, humanos e tecnológicos para o desenvolvimento deste Projeto Aplicativo, tanto para o projeto de viabilidade de adoção, foco deste, quando a implantação em menor escala ou em piloto em alguma de suas unidades ou negócios.

4. BASES CONCEITUAIS

Para finalidade deste estudo as bases conceituais contemplam tópicos relevantes para abordagem específica, sustentando proposições e o modelo conceitual deste projeto aplicativo, envolvendo desde o escopo do planejamento global até o próprio assunto do orçamento base zero.

4.1 Planejamento

O planejamento é essencial para o sucesso de uma administração; traçar objetivos, saber qual caminho será seguido para bom andamento da organização significa planejar. O planejamento não é estático, o mesmo pode sofrer alterações, pois o mundo está em constantes atualizações. O planejamento possibilita aos gestores, saber como está indo a empresa e determinar os objetivos a serem alcançados.

Certo (2003, p.103) evidencia que o “planejamento é uma atividade gerencial fundamental independentemente do tipo de organização que estejam sendo gerenciado”. Chiavenato (2002) complementa que as organizações não trabalham baseadas em improviso e nem funcionam por acaso. Elas necessitam de planejamento para todas as suas operações e atividades, principalmente quando trabalham em ambientes dinâmicos, complexos e competitivos.

Orlickas (2010, p.37) destaca que “o planejamento visa prever e minimizar os inibidores dos resultados e maximizar os facilitadores no processo de tomada de decisão, pois permitem que o gestor tome decisões mais assertivas”. Lacombe (2009, p. 28) afirma que “Planejamento é a determinação da direção a ser seguida para se alcançar um resultado desejado. É a determinação consciente de cursos de ação e engloba decisões com base em objetivos, em fatos e estimativa do que ocorreria em cada alternativa disponível”.

Segundo Hoji (2010) o planejamento consiste em estabelecer com antecedência as ações a serem executadas dentro de um cenário preestabelecido,

estimando os recursos a serem utilizados e definindo as atribuições de responsabilidades para atingir os objetivos fixados pela administração.

De acordo com entendimento de Oliveira (2004) o planejamento é definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas que proporcionam condições viáveis para avaliar as implicações futuras de decisões presentes, tomadas com base nos objetivos estabelecidos pela organização que posteriormente, facilitarão a tomada de decisão de modo mais rápido e eficiente. Dentro deste contexto, o autor afirma que as incertezas envolvidas no processo decisório tendem a reduzir e, por outro lado, aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos para a empresa.

Peleias (2002) afirma que o planejamento é a etapa inicial do processo administrativo e tem como propósito, garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurar sua continuidade, aperfeiçoar os resultados de suas áreas, aumentar a possibilidade de atingir os objetivos estabelecidos e manter o controle gerencial da empresa.

Os estágios do processo administrativo após o planejamento são detalhados por Chiavenato (2002):

- a organização, na qual representa o destino dos recursos para executar as tarefas essenciais;
- a direção, que guia os esforços no sentido de assegurar elevados níveis de desempenho e de cumprimento de objetivos e
- o controle, que monitora e acompanha a execução das tarefas e se necessário, aplica uma ação corretiva.

Cavalcanti (2001, p.75) indaga que na Era do Conhecimento “ter um plano não é suficiente, é preciso ter um plano com estratégia e que gere pressão constante nas organizações para que as pessoas pensem até coletivamente, em grupo, dentro da organização e que em verdade, desenvolvam a capacidade de pensamento dentro das organizações, aprendendo e passando a viver pensando por si e no lugar do outro”.

4.1.1 Tipos de planejamento

Para Hoji (2010, p.82) o planejamento pode ser classificado em três níveis: estratégico, tático e operacional, sendo que, em cada um desses níveis organizacionais, ele apresenta características diferentes entre si.

4.1.1.1 Planejamento estratégico

Segundo Maximiano (2009, p.15) “a estratégia empresarial é o curso de ação que uma empresa adota para assegurar seus objetivos de desempenho como sua sobrevivência, o tamanho que pretende alcançar, os concorrentes que deseja enfrentar ou a posição que pretende ter no mercado”.

Conforme Oliveira (2009, p.67) “este planejamento é a metodologia administrativa que permite estabelecer a direção a ser seguida pela empresa, e que visa ao maior grau de interação com o ambiente, onde estão os fatores não controláveis pela empresa”. Em outras palavras, Chiavenato (2002) e Lunkes (2007) descrevem que o planejamento estratégico procura responder a questões básicas como: por que a organização existe, o que ela faz e como faz, e desta forma, decidir para onde a empresa vai, avaliando o ambiente dentro do qual ela operará e desenvolvendo estratégias para alcançar o objetivo pretendido.

Fernandes e Berton (2005, p.7) explicam que “o uso comum da palavra estratégia está associado às grandes decisões tomadas em uma empresa, normalmente pelo grupo diretivo – o presidente e seus diretores”. Essa alta administração procura se antecipar a fatores externos e internos que envolvam a empresa e, diante destes fatos, tomar decisões estratégicas de alta complexidade e de difícil reversibilidade por envolver grande volume de recursos, conforme Hoji (2010).

4.1.1.2 Planejamento tático

De acordo com Oliveira (2009, p. 19) o planejamento tático é desenvolvido pelos níveis intermediários das empresas, tendo como principal finalidade a utilização eficiente dos recursos disponíveis para o alcance de objetivos previamente fixados, segundo uma estratégia predeterminada, bem como as políticas orientativas para o processo decisório da empresa.

Charnov (2009) afirma que o tempo de duração do planejamento tático é menor que o planejamento estratégico e está voltado mais especificamente a variáveis como condições de mercado, metas financeiras e recursos necessários para executar a missão.

O planejamento tático caracteriza-se por ser um planejamento de médio prazo e tem por objetivo aprimorar determinada área da empresa e não ela como um todo, atuando, neste sentido, com o desdobramento dos objetivos, estratégias e políticas que foram estabelecidos no planejamento estratégico, afirmam Oliveira (2004) e Chiavenato (2002).

Mesmo considerando as diferenças entre o planejamento tático e estratégico, Certo (2003) menciona que eles estão inteiramente relacionados, de tal forma, que o primeiro deve se concentrar em executar da melhor maneira suas atividades de médio prazo para ajudar a organização a atingir os objetivos de longo prazo que são estabelecidos no planejamento estratégico.

4.1.1.3 Planejamento operacional

Hoji (2010) e Chiavenato (2002) consideram que o planejamento operacional está voltado para a maximização de resultados, ou seja, os recursos da empresa que foram aplicados em operações devem ser elevados ao máximo em determinado período.

De acordo com Maximiano (2009), para realizar os objetivos é preciso definir quais as atividades devem ser executadas e quais recursos são necessários

para a execução das atividades; este processo de definição chama-se planejamento operacional.

Conforme Oliveira (2009), o prazo do planejamento operacional é mais curto, sua amplitude é mais restrita, sendo assim o risco é menor. Fernandes e Berton (2005) afirmam que as decisões operacionais são cotidianas e, sua extensão afeta uma área ou setor específico da organização, representando assim, a consolidação das decisões estratégicas e táticas.

De acordo com Lunkes (2007) este tipo de planejamento, tem por objetivo especificar as operações, indicando como elas devem ser administradas no dia-a-dia. “Preocupa-se com “o que fazer” e com o “como fazer” as atividades cotidianas da organização. Refere-se especificamente às tarefas e operações realizadas no nível operacional” (CHIAVENATO, 2002, p. 231).

Para tanto, Lunkes (2007) define que os planejamentos, estratégico, tático e operacional são formalizados por meio da integração com o orçamento, por exemplo, e, este permitirá a execução e o controle das estratégias e operações para determinado período.

4.2 Orçamento Organizacional

Segundo Gomes(2000, p.12), orçamento é um ato de previsão da gestão econômico-administrativa de determinado exercício. É uma peça de grande importância na gestão administrativa, pois a previsão é feita com base nos resultados da gestão de exercícios anteriores e serve como norma de ação para exercícios futuros. O orçamento diferentemente do balanço patrimonial, não representa fenômenos ou situações já ocorridas, mas uma previsão daquilo que deverá ocorrer em exercícios futuros, como resultado de um plano de ação administrativa.

É sabido que o hábito de orçar não é algo novo, desde o início das organizações já existia essa necessidade, que é considerada fundamental para as empresas nas tomadas de decisões.

De acordo com Lunkes (2007, p.24) a necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos, com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento. Há vestígios de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a origem do dinheiro.

Passarelli e Bomfim (2004) afirmam que no século XX, as técnicas do planejamento orçamentário eram utilizadas na administração pública de muitos países, as quais passaram a ser observadas por modernos empreendedores da área privada e aos poucos foram dominando o contexto privado.

No Brasil, o ponto forte do orçamento empresarial foi a partir de 1970, quando as organizações adotaram com mais frequência em suas atividades. Esta aceitação é decorrente da divulgação do orçamento empresarial pelo mundo por parte de alguns escritores como Welsch, Gordon e Hilton, os quais contemplam grandes obras sobre o assunto, diz Zdanowicz (1983 apud LUNKES, 2007).

De acordo com Hoji (2010, p. 402) “no mundo globalizado, sem um sistema de informações gerenciais ágil, que produza informações confiáveis, uma empresa perde competitividade”. Neste sentido, o orçamento atua como um importante instrumento gerencial, capaz de gerar informações confiáveis, que vem sendo utilizado por empresas que estão se dedicando em aprimorar suas técnicas de gestão seguindo conceitos e padrões de qualidade.

Lunkes (2007) estabelece seis objetivos principais do orçamento, constituídos pelo planejamento, coordenação, comunicação, motivação, controle e avaliação.

- **PLANEJAMENTO** - Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa;
- **COORDENAÇÃO** - Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações;
- **COMUNICAÇÃO** - Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes;
- **MOTIVAÇÃO** - Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa;

- **CONTROLE** - Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário;
- **AValiação** - Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Conclui-se que através desses seis objetivos que o orçamento é essencial para o planejamento e o controle da empresa, pois auxiliam na coordenação das ações dos gestores e estabelecem o engajamento por parte de todos os envolvidos com os objetivos da empresa.

4.2.1 Tipos de orçamento

Segundo Lunkes (2007, p. 39) “a definição, os objetivos e as características básicas são os mesmos para todos os processos orçamentários. No entanto, alguns aspectos e procedimentos são únicos e específicos de cada processo”. Fernandes (2005) ressalta que o projeto orçamentário possui tratamento diferenciado de acordo com a necessidade de cada empresa, onde suas previsões atendem a períodos e controles diferentes.

Para tanto, devido a necessidade e importância do orçamento dentro das organizações, descreveremos os três principais tipos de orçamento, conhecidos como estático, flexível e de base zero, muito utilizado nas empresas.

4.2.1.1 Orçamento Estático

Padoveze e Taranto (2009) afirmam que este é considerado o primeiro conceito de orçamento, também conhecido como orçamento original ou budget. Sendo até hoje o mais comum dentro das organizações. Nele as peças orçamentárias são elaboradas a partir da fixação do volume de vendas e, por meio deles, são determinados os volumes de atividades e setores da empresa.

Padoveze(2009 p.505) afirma também que o orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias.

Apesar da estaticidade como ponto crítico deste orçamento, Padoveze (2009) ressalta que ele é muito utilizado pelas empresas em geral, principalmente por aquelas organizações que operam em vários países. O principal motivo dessa utilização é a necessidade de consolidação dos orçamentos de todas as unidades espalhadas pelo mundo em apenas um, chamado de orçamento mestre.

4.2.1.2 Orçamento Flexível

Acredita-se que o orçamento flexível foi desenvolvido afim de ser uma solução e ajustes para o orçamento estático, além de remeter a flexibilização do orçamento. “Basicamente, o orçamento flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividades” (PADOVEZE, 2009, p. 511), ou então, conforme Warren, Reeve e Fess (2001, p. 184) “pode-se pensar num orçamento flexível como uma série de orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividades”.

De acordo com Padoveze e Taranto(2009) o orçamento flexível parte da premissa de que o fator principal do orçamento (vendas) depende da previsão de quantidade e esta variável não deve ser fixada, uma vez que alterações no volume de operações são consideradas normais. Em razão disso, todos os custos e despesas diretamente ligados ao volume de vendas também devem ser alterados.

Lunkes (2003, p.116) afirma que os orçamentos flexíveis podem ser vantajosos tanto antes do período em foco como depois. Os gestores podem utilizar quando estiverem tentando escolher uma entre várias faixas de atividades para o planejamento. Também podem ser úteis no fim do período quando os administradores estiverem analisando os resultados reais. O importante no orçamento flexível é a possibilidade de identificar de onde vem as diferenças, se elas foram causadas pela variação do preço, volume entre outros.

Outro ponto importante observado por Lunkes (2007) neste tipo de orçamento é a possibilidade de identificar as origens e causas das variações entre os resultados reais alcançados em relação ao planejado, de forma tal, a auxiliar os gestores a obterem uma visão aprofundada do negócio, no intuito de que os mesmos desempenhem papel fundamental no planejamento e no controle dos resultados da empresa. Neste sentido, a flexibilização orçamentária aumenta a responsabilidade de todos sobre a decisão de mudanças no orçamento, devendo a empresa, estar preparada para considerar possíveis modificações quando ocorrerem variações no orçamento.

- O orçamento tradicional possui alguns fatores que acabam enfraquecendo o processo, os quais são citados abaixo, de acordo com Lunkes(2009, p.37):
- O uso excessivo das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos:
- A aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem análise prévia do contexto de cada área ou setor:
- A análise dos resultados muito tempo depois, desperdiçando assim a correção imediata da anomalia:
- A excessiva associação dos custos na preparação do orçamento:
- A incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e a modificação das metas orçamentárias.

Neste sentido, destacaremos o conceito características e vantagens do orçamento base zero, que apesar de sua complexidade para aplicação, uma nova perspectiva é lançada na cultura da organização.

4.2.1.3 Orçamento Matricial

Segundo Padoveze e Taranto (2009), indica uma análise minuciosa dos gastos, com controle e acompanhamento por setor. Tem como base uma matriz formada por linhas, representadas pelas contas contábeis, e por colunas representadas por entidades e centros de custos. As linhas são agrupadas por afinidades em conjuntos denominados de pacotes, onde existe o gestor de pacote e

o gestor de entidade, por isso a responsabilidade é cruzada entre ambos os gestores para cada conta contábil. O orçamento matricial torna mais rígida a condução do processo orçamentário, por que denomina mais atenção dos gestores ao que foi proposto pelo orçamento, devido ter de prestar conta de todas as despesas geradas pelo seu setor.

Para tanto, Padoveze e Taranto (2009), afirmam que o objetivo do orçamento matricial é a redução de gastos, através de análise minuciosa da situação atual, identificação e implementação de melhores práticas. Entre os benefícios que o orçamento matricial pode trazer, estão o conhecimento detalhado dos gastos, avaliação por área, uso de metas desafiadoras, melhorias qualitativas de dados para tomada de decisão e o empenho pela redução de custos.

De acordo com Bartilotti (2006), o orçamento matricial é uma metodologia utilizada para elaboração, acompanhamento e controle do orçamento baseado no PDCA. Utiliza-se nas etapas de planejamento, processos de atividades e acompanhamento do orçamento matricial. Neste contexto, o “P” significa o planejamento de orçamento, “D” a execução do orçamento, “C” controle, nada mais que o confronto do que foi gasto com o orçamento disponível e o “A” as ações a serem tomadas quando identificada a possibilidade de não cumprimento do orçamento.

Conforme Rocha (2001), o gerenciamento orçamentário matricial é denominado como sendo a descrição detalhada das normas de gerenciamento dos meios que se combinam para exceder as metas de resultado de cada unidade gerencial, com intuito de contribuir no atingimento do objetivo como um todo. Este processo orçamentário tem início na formulação da estratégia de negócio e termina nos resultados.

Carvalho (2006 apud HOLZBACH, 2008) e Rebouças (2002 apud SOUZA, 2010) consideram algumas vantagens na utilização do orçamento matricial:

- Aprimoramento técnico das equipes de trabalho;
- Cumprimento de prazos;
- Melhor visão de comportamento dos gastos, pois cada gerente pode comparar seus gastos com gestores de outras unidades;

- Grau de controle elevado por parte dos gestores dos pacotes e pelos gerentes de cada departamento, de forma adequada e coerente;
- Integração entre os gestores afim de equilibrar os interesses de cada unidade funcional;
- Redução de desperdício através de melhor realocação ou eliminação de gastos fúteis;
- Normas claras e controle continuado das atividades;
- Adequado uso dos recursos.

Rocha (2001) afirma que o processo orçamentário como um todo, exige um bom tempo de aplicação dos gestores, gerentes e demais envolvidos, mas se torna fácil a medida que se obtém o compromisso de todos e que a organização crie programas eficientes na comunicação e que se forme uma cultura orçamentária em todos os envolvidos da organização. Dessa forma nasce uma rotina que contribuirá para atingimento das metas da empresa.

O orçamento matricial é uma importante ferramenta de monitoramento e controle orçamentária utilizada pela controladoria e contabilidade gerencial, que diante de variados cenários econômicos, mantêm a organização dentro de suas metas e previsões estabelecidas no planejamento estratégico.

4.3 Teoria das Restrições

Conforme GOLDRATT(2003), a Teoria das Restrições (TOC - Theory of Constraints) é um modelo de gestão que considera que qualquer sistema gerenciável é limitado em alcançar mais do que as metas através de um conjunto de regras ou restrições.

A Teoria das Restrições foi elaborada para auxiliar organizações a alcançar seus objetivos de forma continua. A Teoria das Restrições é, fundamentalmente, um conjunto de princípios básicos, processos simples e ferramentas lógicas que são aplicáveis através de deduções em áreas específicas de cada organização.

De acordo com a Teoria das Restrições, toda organização em algum momento tem uma restrição que limita a performance em relação a meta. Essas restrições podem ser internas, externas ou de mercado. Desta forma, para melhorar o desempenho da organização essas restrições devem ser identificadas, administradas e ao longo do tempo podem mudar ou serem solucionadas e a análise irá recomeçar novamente. Em geral os princípios e restrições são tidos como axiomas e não possuem provas inicialmente.

Resumidamente a Teoria das Restrições oferece princípios, ideias, ferramentas e processos que ajudam ou orientam a resposta para 3 questões fundamentais: O que? Para que? e, como causar uma mudança?

Ainda conforme GOLDRATT(2003) uma das ferramentas que podem ser aplicada é a árvore de decisão que resulta em um diagrama de sintomas para compreender a realidade atual da organização formando uma rede de relações de causa e efeito entre os efeitos indesejados auxiliando na identificação das reais causas destes efeitos indesejáveis. O primeiro passo para esse mapeamento é descrever os sintomas percebidos de uma situação problemática e suas causas aparentes, o segundo passo é entender as causas e efeitos e voltar o foco para a resolução de pontos que causariam as melhores mudanças positivas em toda a organização.

Outra ferramenta, semelhante a representação das conexões das redes neurais, é o diagrama de resolução de conflitos, que é aplicado quando as partes envolvidas possuem pontos de vista, soluções e ideias diferentes para a mesma situação. Esse método inicia com a identificação da situação a ser resolvida, passa para a identificação das necessidades e quais são as ações para resolução. Havendo mais ideias a equipe deve entrar em consenso na alternativa que melhor representa a situação onde todas as partes envolvidas possuem ganhos.

GOLDRATT(2003) preconiza que a aplicação de ferramentas tem como objetivo o autoconhecimento da organização e a reorganização das lideranças para atuar no imediato com foco na solução das causas e não puramente na remediação.

O mesmo autor, sustenta que é essencial focalizar os esforços em programas de melhoria para os processos mais frágeis da organização em primeiro

plano, pois, seriam estes que fariam relevância negativa ao desempenho global de um sistema ou organização. Melhorar os mais fortes não traria benefícios imediatos para a os objetivos globais da organização.

Na situação onde organizações que possuem modelos de gestão baseados em metas e não conseguem atingir suas metas é que se enquadram a aplicação da Teoria das Restrições, que tem como premissa que quando uma organização onde a taxa de atingimento de metas não é positiva, o sistema está sendo limitado por pelo menos uma restrição.

Essa taxa de atingimento pode ser melhorada a partir do incremento da restrição, no sentido de identificar qual é a restrição (que estaria impedindo a organização de ter mais resultado e uma linha de tempo), explorar essa restrição com o objetivo de retirar o maior proveito positivo da restrição subordinando as decisões com base no alinhamento de todo o sistema para a nova realidade e na resolução das situações quebrar a restrição. Dando margem para o reinício de toda a cadeia de etapas da ferramenta.

Ainda para GOLDRATT(2003), uma restrição é qualquer coisa que pode impedir uma organização de atingir seus objetivos, porém não existem centenas de restrições em uma mesma organização, existe, inicialmente, pelo menos uma que pode ser interna ou externa a organização. As internas são quando o mercado exige mais do que a organização consegue oferecer e externas quando a organização pode produzir mais do que o mercado suportar.

As restrições internas podem ser relativas a maneira como os equipamentos são utilizados e limitam a sua capacidade de produção de bens e serviços, da qualificação e comportamento das pessoas pertencentes ao quadro funcional da organização e podem ter relação as políticas formalizadas ou não que impedem que a organização vá mais além.

Dentre os conceitos apresentados, as restrições são o que vem impedindo a organização de ter seu melhor rendimento que precisa ser quebrada ou dissolvida. A partir de então, o fator de limitação ou restrição passa a ser em outra parte da organização e vai formando uma corrente viva de melhora global da organização.

4.4 Orçamento Base Zero – OBZ

A técnica de orçamento Base Zero foi criada na década de 1970 por Peter Phyr, à época que ele era um gerente de contabilidade da empresa Texas Instruments. Essa técnica surge como uma alternativa ao método tradicional de orçamento incremental. O principal benefício do OBZ é a potencial redução de custos supérfluos, pois ele sempre começará do zero, como sugerido pelo nome. A partir daí cada gestor terá que justificar com máximo escrutínio o orçamento requerido para exercício de suas funções.

Conforme Lauria (2016, p.2) “O orçamento base zero (OBZ) surgiu como uma alternativa de se pensar as previsões orçamentárias como se as operações da empresa estivessem começando - assim evitando que se repitam os mesmos montantes de gastos dos anos anteriores e as ações predeterminadas e alocadas a áreas divisionais. ”

Enquanto o modelo tradicional de orçamentos analisa bases históricas para construir o orçamento para o período seguinte, o Orçamento Base Zero tem com fator principal partir como se a empresa fosse nova ou que nunca tenha feito orçamento antes.

No modelo tradicional toma-se por base que todos os gastos do período anterior irão se repetir. Essa análise pode levar a orçamentos genéricos, onde os números não são analisados de forma detalhada. Já no OBZ qualquer receita ou despesa precisa ser analisada profundamente, ou seja, formar bases reais de construção, não somente ter números modificados ou corrigido por índices, que é muito comum.

Segundo, ENDEAVOR(2015), de PAULA(2015), KPMG(2017) e ROSSETTI e LAURIA(2008) durante a construção das peças orçamentárias com base OBZ é importante a quebra de paradigmas e crenças, pois é necessário que se repense a organização como se ela estivesse começando de seu ponto zero, ou seja, pensar sobre o mínimo que é necessário para desempenhar as atividades respeitando os valores propostos para os clientes.

Neste contexto, o conceito dos Limiares, que são os recursos mínimos que uma organização necessita para desempenhar suas atividades e descrevem que os recursos adicionais são tratados como incrementos, deixando em evidência quais os incrementos são mais importantes que outros.

ROSSETTI e LAURIA(2008) completam que tudo o que for supérfluo ao limiar deve ser considerado como um incremento ao orçamento ou como um recurso a mais destinado para a realização de uma determinada atividade que podem ser classificados como gastos ou custos evitáveis.

Por isso o OBZ é mais trabalhoso, pode exigir mais cálculos e informações pormenorizadas, pois os gestores dos processos precisam estar envolvidos. Esse nível de detalhamento obriga o gestor a analisar cada um dos itens previstos, eliminando o que é supérfluo e liberando verba para o que é realmente necessário.

Outra característica do OBZ será a necessidade de maior tempo e dedicação da área de planejamento e gestores, visto que os mesmos terão que pensar mais sobre cada item orçado, justificando as previsões. Além disso, cada item do orçamento precisa ser aprovado separadamente e não deve tomar por base os valores do ano anteriores.

Pode-se dizer que todas as empresas buscam otimizar seus resultados e o método do OBZ possibilita isso, visto que existe uma rediscussão total do segmento do negócio, pois relaciona cada gasto com o respectivo resultado ao final do período.

Esta etapa de rediscussão pode ser trabalhosa, demandando a estruturação de um plano detalhado, que sirva como orientador para o período que será projetado. A construção do plano pode ocorrer de forma *botton-up*, ou seja, com todos os gestores da empresa. Desse modo, todos os gastos podem ser questionados e justificados através da real necessidade da empresa.

Outro ponto importante é o acompanhamento do OBZ, que objetiva assegurar a que as previsões sejam seguidas e que sejam identificadas as ações para eventuais correções. O gestor do projeto vai necessitar disciplina, rigidez e poder de decisão para que os resultados sejam alcançados.

O gestor também precisará ter o engajamento de toda a equipe; se conseguir isso os resultados poderão tornar-se visíveis rapidamente, visto que o método proporciona maior iniciativa e responsabilidade nas decisões.

Pode-se concluir que é um modelo que se adequa tanto à pequenas como grandes organizações e pode trazer redução de custos, visto que existem mais cálculos no período de planejamento (mais enfoque no “planejar” do que “executar”) e que, com o envolvimento da equipe, pode trazer otimização de resultados.

5. BENCHMARKING REALIZADO / REALIDADES ORGANIZACIONAIS

Na implementação de um novo programa em uma organização que já tem seus costumes e culturas próprias, o entendimento e análise de práticas em outras instituições consideradas como referência no assunto contribui positivamente para o entendimento das necessidades e das formas de superação de desafios, bem como em toda a organização necessária.

Em geral os *benckmarkings* são obtidos através de visitas técnicas, entrevistas e da efetiva constatação da prática local é possível entender e ter a oportunidade de ver a transformação da teoria em prática.

Para este projeto foi utilizado a prática de entrevistas com colaboradores ligados a organizações que utilizam ou utilizaram a metodologia OBZ em seus processos de orçamentação, integral ou parcialmente. Essas entrevistas foram efetuadas com os gestores de três empresas industriais, identificadas com nomes genéricos, em razão da confidencialidade exigida pelos entrevistados.

A primeira organização entrevistada foi um gestor da área de logística de uma fábrica de bebidas, amplamente conhecida por seu processo de orçamentação agressivo; as outras duas foram também com administradores desta área, sendo uma fábrica de refrigerantes e uma fábrica de papel e Celulose. Aos entrevistados foi solicitado um reporte da experiência na elaboração dos orçamentos utilizando a metodologia OBZ.

5.1 Fábrica de bebidas

Durante a entrevista foi relatado que o processo orçamentário OBZ é um processo bastante completo, complexo e que envolve diversas camadas hierárquicas da empresa, mas com forte direcionamento das altas lideranças.

Foi interessante perceber que o processo de orçamentação OBZ segue os princípios com adaptações, partindo de uma diretriz que toma por base o histórico e associa regras de redução de despesas em um percentual definido anualmente, em geral, 5%.

Entremeio a teoria e a diretriz é que se encaixam os conceitos de base zero, ou seja, quando o gestor vai detalhar a sua peça orçamentária por atividade informando o valor do gasto e frequência, justificando ao comitê orçamentário a necessidade e uso daquele recurso.

Interessante destacar que para cada uma das verbas ou grandes pacotes de contas existem 2 figuras de ordem, o superior do dono do orçamento e dono da conta. Qual, na opinião do entrevistado, gera responsabilidades nos gestores. Em tempo, o programa de remuneração variável anual tem a gestão de gastos como um dos maiores fatores de performance.

Tal fator de performance é aplicado a toda a unidade, com tanto peso no coletivo quanto no individual, assim se um gestor entregar seu objetivo plenamente, mas a unidade como um todo não, este gestor também terá reflexos negativos em sua remuneração variável anual. Esse modelo contribui para a formação de uma cultura de interdependência e cobrança conjunta, que foi amplamente citado na entrevista.

Outro ponto importante citado na entrevista é que o processo completo de OBZ não é feito todos os anos, devido ao tempo que leva para sua execução.

O entrevistado também comentou a existência de uma equipe robusta para suporte ao processo de orçamentação, controle e acompanhamento, geração de informação e para a organização do processo anualmente.

5.2 Fábrica de refrigerantes

Durante a breve entrevista percebemos que a metodologia de orçamentação OBZ entrou na [FR] como objetivo de reduzir os gastos e recuperar vantagens competitivas através da reinvenção de processos. Nos foi apresentada a [FR] como a maior franquia de refrigerantes do Brasil e que, como qualquer outra organização, tinha muitos vícios orçamentários.

Na primeira implantação do OBZ alguns setores conseguiram desempenhos de até 30% em redução de gastos principalmente nos chamados supérfluos e na otimização das tarefas, como as quotas de impressão que resultou

em redesenho de processos para retirar a necessidade do uso de documentos impressos.

O grande fator de dificuldade foi realmente a questão do tempo para preparação do orçamento e das diversas rodadas de negociação, justificativas, acertos e aprovações.

O entrevistado comentou que a equipe de *backoffice* para a organização dos orçamentos é significativamente grande e que tinham indicadores de redução de gastos. Comentou também que o que estava previsto nos orçamentos não necessariamente estava aprovado para realizar e para algumas contas o primeiro aval era desta equipe orçamentária para depois solicitar a estâncias superiores.

Outra correlação mencionada é em relação aos programas de bônus quais tiveram um peso grande no controle de gastos para “instalar” a cultura de otimização de recursos.

Durante a entrevista, foi possível identificar que os gestores foram forçados a uma grande reflexão sobre suas contas e sobre as propostas de melhorias e com mais informações sobre os recursos necessários para a realização dos objetivos.

Outra percepção foi com as atividades duplicadas entre departamentos, que concentrou a atenção na retidão e alinhamento dos processos evitando o desperdício de recursos, que são extremamente limitados.

5.3 Fábrica de Celulose

Associamos esta organização em razão da experiência de custeio e tratativa com fornecedores. Entrevistamos um ex-colaborador da organização e pedimos que nos contasse sobre o processo de orçamento e sobre o processo de elaboração das planilhas de custo para fornecedores em operações especiais.

O entrevistado comentou sobre as diretrizes orçamentárias e sobre as grandes linhas que são recebidas para compor as peças orçamentárias e que

orçamentos são informados em uma plataforma que já avalia os lançamentos conforme as diretrizes.

Comentou que existe um processo de aprovação de despesas sistematizado, mas que devido ao pouco tempo de empresa não tem conhecimento para comentar sobre detalhes corporativos.

Contudo comentou sobre toda a necessidade de estudo para a preparação das planilhas de remuneração de fornecedores, principalmente os fornecedores de serviços para insumos.

Ao elaborar as planilhas, são levados a negociação com fornecedores ao extremo, na tentativa de conseguir os melhores valores para compor a planilha de custos. Tal prática leva a dois fatores, o primeiro a redução de custos para a organização e outro que força os fornecedores a otimização de recursos e desenvolver melhores práticas de gestão e organização.

Todo o conjunto de preparação das planilhas leva em consideração um ambiente de otimização financeira e operacional, que parte da simples base de valores associada a produtividade até as recuperações de tributos.

Além disto, força a organização a ficar atenta a cada movimentação de mercado, aproveitando as oportunidades e verificando os impactos das ameaças e variações.

O entrevistado comentou que mesmo não sendo propriamente a metodologia OBZ, todo o trabalho envolvido na manutenção das planilhas de remuneração faz com que, periodicamente, ocorra a revisão completa das planilhas associada a prática operacional e ainda o comparativo entre operações semelhantes.

O entrevistado comentou que mesmo não sendo propriamente a metodologia OBZ, todo o trabalho envolvido na manutenção das planilhas de remuneração faz com que, periodicamente, ocorra a revisão completa das planilhas associada a prática operacional e ainda o comparativo entre operações semelhantes.

Finalizadas as entrevistas foi possível compor um cenário de como organizar as grandes linhas necessárias para a implantação do OBZ em uma

organização. Retiramos do terceiro caso a necessidade de revisão de processos, para verificar se todos os serviços contratados estão dentro de conjunto que tenha equidade entre as unidades. Desta forma teríamos ferramentas e diretrizes complementares e que teriam contribuição positiva e perene dentro do processo de contenção e controle de gastos.

Do segundo caso estudado, foi possível relacionar dois grandes pontos de atenção, sendo o primeiro o redesenho contínuo e completo de processos, com foco em dois pontos, produtividade e redução de gastos. Já o segundo ponto está associado a criação de uma matriz de autorização, independente e pareada com a diretoria, para gastos e despesas extraordinárias solicitados pelos departamentos ou unidades. Acredita-se que a existência de uma trava adicional os gastos ou despesas sejam remetidos a aprovação já pensados, otimizados e dentro dos limites de preço, prazo e qualidade esperados.

Já no primeiro caso observado, o conceito de OBZ é aplicado fortemente, porém em um modelo que entendemos ser híbrido, pois usa-se os conceitos de reconstruir a necessidade de uso de recurso para descaracterizar a base histórica, além de justificar a necessidade daquele recurso e porventura, seu real propósito. O que podemos retirar de aplicável a qualquer modelo é a constituição de um 'dono de conta' que tem poder de decisão sobre, ou compatível, a do 'dono do orçamento' o que força a cultura de otimização de recursos.

Das três análises, podemos compor que em todas o conceito de OBZ foi aplicado de maneira parcial, adaptada e híbrida com outros processos. Foi possível também perceber que o OBZ entra com forte apelo de ajuste cultural e promotor de mudança, visto que em todas as entrevistas se falou em ajuste de processo, conhecimento do gasto e otimização do recurso existente. Também foi possível perceber que existe espaço para qualquer novo investimento, desde que venha acompanhado de um conjunto de argumentos e justificativas que o tornem positivo ou viável para a organização como conjunto.

6. ANÁLISE DO SETOR

Podemos conceituar a história do transporte com evolução das civilizações a partir do momento, e antes mesmo da roda, que o homem desenvolveu mecanismos para transportar o resultado de suas caçadas até o local onde estava sua família ou grupo.

O transporte entra na história como uma facilidade, se desenvolve conforme cresce a população, suas necessidades e sua produção. Na mesma medida que a necessidade de se transportar coisas cresce o desenvolvimento de uma região que produz ou consome também cresce, formando um circuito de produção e desenvolvimento.

Não é necessário retroagirmos tanto na linha do tempo, mas sabemos que a invenção da roda foi impulsionadora, as cargas poderiam ser maiores e mais fáceis de serem levadas, depois o acoplamento da tração animal as distâncias poderiam ser vencidas com mais facilidade, o desenvolvimento das estradas abria novos caminhos para ir e vir com mais frequência. E a história segue com o desenvolvimento dos motores e combustíveis, a exploração da navegação, passando pela revolução industrial, as ferrovias, trens, aviões e agora os aplicativos de compartilhamento.

Temos então que a história do transporte pauta grandes desenvolvimentos, inovações e a criação de facilidades que proporcionou ao coletivo grandes feitos.

Por outro lado, as organizações ligadas ao transporte, de qualquer um dos modais, precisa se reinventar a cada novo dia. No Brasil temos organizações estatais como os Correios que vem desde os tempos do Império e perduram até os dias atuais, claro, com um portfólio muito maior de serviços. Ainda citando os Correios, suas limitações para o envio de pacotes de maior volume, fez com que novas oportunidades de mercado surgissem e logo foram preenchidos pelas 'transportadoras'

Continuando com as necessidades dos usuários habituais do transporte, ou seja, os clientes das transportadoras surgem então os serviços complementares ou conjuntos, como a alimentação de matéria-prima na indústria, separação, estocagem, consolidação de cargas, entrega ou distribuição no para o cliente final e

assim foi de desenvolvendo a cadeia logística, os operadores logísticos e pouco depois os complexos ou centros logísticos.

Da mesma forma, o crescimento desta cadeia de transporte, agora já plenamente integrada e multimodal, fez como que diversos órgãos de regulamentação governamentais fossem constituídos, para a aviação (ANAC), transporte marítimo (ANTAQ), terrestre e ferroviário (ANTT), de forma a garantir regras de operacionalização.

Ao ponto que a prosperidade de mercado, o crescimento demográfico, a densidade populacional, a formação dos grandes centros tornou o ramo do transporte, por grande espaço de tempo, uma significativa oportunidade de negócio e trabalho. Por outro lado, ou como consequência disto, com o passar do tempo o equilíbrio entre oferta e demanda se mostrou desfavorável e passou a sofrer a interferência de uma nova variável: o cliente embarcador.

Mesmo que o mercado seja amplo, segmentado, sazonal e com diversas oportunidades, o comportamento dos clientes passou a interferir na forma como as transportadoras ou operadores logísticos tratavam sua gestão. Os clientes passaram a entender as planilhas que compõem os custos do transporte e passaram, de aprovadores de tarifas, para formadores de preço. Com isso, as organizações de transporte, que querem se manter ativas no mercado, precisaram se atualizar em formalização, gestão e foco em resultados e produtividade.

Desta forma, encaixamos a necessidade de uma Cooperativa de Transporte em se manter sustentável e competitiva no mercado logístico, que já possui um modelo de gestão formalizado e profissionalizado em melhorar as metodologias de orçamentação utilizadas. Neste prisma, o modelo de orçamentação base zero permite que a organização se reavalie internamente e possivelmente encontre oportunidades de melhoria que poderão trazer resultados duradouro e a médio longo prazo.

Vale ressaltar que as expectativas da implantação de um novo modelo de orçamentação estão na equalização dos gastos com as receitas e a condição de melhorar a velocidade da tomada de decisão em condições adversas ou inesperadas. Cabe citar que para tal atividade a organização terá que se dedicar a disciplina de

alguns processos internos também a composição de grupos de acompanhamento e aprovação que poderão, em primeiro tempo, onerar a estrutura já consolidada.

Por tratar-se de uma cooperativa, os cooperados, conselheiros e a diretoria executiva são favoráveis a implantação de metodologias e tecnologias que possam aumentar a produtividade ou a rentabilidade dos ativos, porém precisam que suas estruturas de governo sejam fluídas e não travadas em razão de sucessiva sequencias de aprovações para itens para a realização das atividades de rotina.

Quanto ao orçamento base zero, a pesquisa empreendida neste estudo não conseguiu identificar se esta metodologia é adotada em outras cooperativas de transporte rodoviário.

7. MODELO CONCEITUAL

Para compor o Modelo Conceitual o primeiro passo foram os benchmarks, realizados por entrevistas, qual nos alertou para a complexidade da implantação total do método de orçamentação OBZ. De forma que não foi possível identificar outra Cooperativa com características semelhantes a Cooperativa em estudo, foi ampliada a pesquisa para as demais organizações de referência.

Os estudos e resultados dos benchmarks convergem para modelos híbridos, concentrados na formação de 'guardiões' de contas com poder de interferência e decisão até sobre os gestores dos orçamentos.

A implantação nestas organizações, no geral, partiu de projetos de otimização de recursos, atualização de processos e com foco voltado a redução de custos e despesas.

Muito constante nas pesquisas foi a vinculação do OBZ para neutralizar o 'costume' de repassar para o orçamento do exercício seguinte o valor histórico, acrescido de indicadores de correção monetária, criando uma linha de crescimento de gastos constante na organização ao ponto de, se não houver grandes evoluções nas receitas, chegar ao colapso em um curto horizonte de tempo.

Outro aspecto, relevante sobre a implantação, foi o auxílio de consultorias especializadas em OBZ, que orientavam o processo de organização dos novos modelos orçamentários para que as equipes pudessem conduzir dentro de uma linha conceitual.

Evidente, e vale observação, que o fator financeiro é preponderante e acaba por nortear a atividade e escopo dos projetos pelo fato de que as organizações precisam obter resultados tangíveis espaço de tempo muito restrito.

Conforme LAURIA(2016), ENDEAVOR(2015), de PAULA(2015), KPMG(2017), ROSSETTI e LAURIA(2008) e GOLDRATT(2003), é necessário que a cooperativa identifique as principais restrições que estão impedindo que a meta desejada para a linha de gastos totais seja atingida. O outro ponto significativo é a necessidade de quebrar as crenças presentes nas lideranças das unidades onde não

é possível fazer a comparação direta pois existem características diferentes nas operações, região de atuação, particularidades operacionais com clientes.

Isso posto, o modelo mental que se contextualiza para este projeto é por meio das orientações de uma consultoria especializada, com o escopo de implantação voltado para um modelo híbrido com guardiões de contas, limiares e restrições pautados em gestão matricial e na melhor correlação entre os pares, implantado em um espaço de tempo de 8 meses, que tenha raiz na cultura de otimização de recursos, processos, redução de custos e despesas e que a remuneração do trabalho seja em sua maior parte por taxa de retorno.

8. PROPOSTA DE ADOÇÃO DA ORÇAMENTAÇÃO BASE ZERO EM ETAPAS

Para a elaboração de uma proposta adequada à realidade da cooperativa, cumprindo assim atender uma das finalidades deste estudo, é dividida a estruturação do projeto de adoção da orçamentação base zero em quatro etapas, sendo elas:

- Premissas
- Fatores Chave
- Infraestrutura necessária
- Aspectos Essenciais

A proposta da divisão por etapas surgiu depois da consulta de uma das cinco empresas de consultorias selecionadas, que para preparar a proposta, solicitaram reuniões de briefing - daí surgindo a necessidade de se criar um escopo padrão para garantir a equidade das análises das propostas.

A construção do padrão para propostas criou um modelo de necessidades, diretrizes e pré-disposições que permitiu delinear o projeto com maior consistência e também verificar as particularidades de implantação.

Para cada uma delas são destacadas as seguintes questões:

8.1 Premissas

Percebeu-se que seria necessário um conjunto de premissas, na esfera estratégica, para nortear o tempo, objetivo e profundidade da implantação.

Quanto ao tempo de construção e viabilidade do projeto, no contexto da cooperativa, a construção anual dos orçamentos ocorre no mês de outubro de cada ano, e preconizamos para que todos os fornecedores tivessem a mesma condição temporal, o tempo do mês de outubro para aplicação da metodologia e geração de resultados.

Quanto a profundidade foi definida que a aplicação inicial seria limitada aos centros de custo da Matriz, Unidade de Concórdia e Posto Concórdia. Deste modo, os fornecedores deveriam focar nas estruturas destes centros e suas particularidades.

Outra premissa que foi estabelecida é que o modelo deveria ser criado ainda em outubro.17, orçado para o ano de 2.018 e apurada a efetividade dos resultados em janeiro.2019.

Para o viés dos processos e rotinas de gestão de pessoas, a premissa preponderante seria a geração de produtividade, com maior foco na geração de resultados para o cooperado provindo da melhoria da produtividade em todos suas vertentes.

Quando pensado no quadro de pessoal, em especial na Matriz, as premissas foram construídas de maneira a priorizar a produtividade e no atendimento a todas as unidades, trazendo para o projeto a formatação de um CSC – Centro de Serviços Compartilhados – na Matriz. Desta forma o projeto de OBZ deveria ser desenhado para os centros de custo da Matriz sem que houvessem reduções imediatas e ampliações em um horizonte de curto prazo para recompor necessidades de processos.

Entretanto, a análise de cenário preliminar relativo as principais contas de gastos, isolados todos os custos, está na linha gasto com pessoal, seguido dos pacotes da estrutura que é composto, entre outras, principalmente pelas contas de aluguel, energia, conservação, segurança e limpeza.

Além, condição de não haver supressão total e imediata de qualquer recurso ou infraestrutura em uso foi elencada como premissa. Desta forma ao elencar os itens a serem suprimidos, também é necessário programar a forma como será sua remoção da estrutura.

Mesmo tendo a condição de suporte de uma consultoria, a equipe interna de organização e gestão orçamentária, na cooperativa, é composta de 3 colaboradores sendo que nenhum tem dedicação exclusiva para atividade de gestão de orçamentos, ou seja, a equipe está mais organizada para um comitê que atende demandas do que uma rotina.

Postas as condições, foram selecionados 4 fornecedores, sendo todos por indicação de outras empresas e clientes quais conheciam os serviços dos indicados e comparamos suas propostas por meio de 12 pontos de observação sendo:

- Atrativo: Identificação de um ponto de atratividade na proposta durante a apresentação
- Foco: Identificação do ponto de atenção para a iniciação das atividades
- Equipe: quantidade ou tamanho da equipe que será designada para assessoramento
- Resultado Rápido: Forma de apresentação para os primeiros resultados, mais focados em curto prazo
- Tipo de Implantação: Foram solicitados aos fornecedores o formato de aplicação do método, se for full, aplicando o modelo integral para todas as unidades ou parcial, aplicando apenas nos orçamentos da matriz.
- Investimento: Valor do investimento
- Cronograma: Tempo solicitado para implantação do projeto
- Controle: Formato de controle após a implantação do projeto, ou o modo como iremos continuar a controlar o projeto
- Pessoas: Formato de condução das pessoas
- Método: Método, metodologia, teoria ou modelo indicado para ser aplicado
- Modelo Conceitual: Forma de criação do conceito, se híbrido quando mais de uma técnica for utilizada ou conceito e Integral se preservados os conceitos do OBZ
- SCORE: Média das notas de 10 a 50 atribuídas por cada um dos 6 avaliadores ao final da apresentação.

Tabela 1 - Quadro comparativo de Fornecedores

	Fornecedor 1	Fornecedor 2	Fornecedor 3	Fornecedor 4
Atrativo	Governança	Disciplina	Sistemática	Flexibilidade
Foco	Processo, Tecnologias e Pessoas	Pessoas, Processos e Desempenho	Questionar, Eliminar e Inovar	Comunicação, Capacitação e Decisão
Equipe	2 consultores	4 consultores	3 consultores	1 consultor
Resultado Rápido	Revisão de Processos	Gestão de Processos	Corte de Gasto por Benchmark	Gestão Matricial de Gasto
Tipo da Implantação	Full	Full	Full	Full
Investimento	400 unidades	500 unidades	1.200 unidades	1.500 unidades
Cronograma	4 meses	8 meses	3 + 3 meses	5 meses
Controle	Analista de Contas / Síndico	Monitoramento	Controle de Resultados / Síndico	Derivação de Metas
Pessoas	Treinamento e Aculturamento	Treinamento e Comunicação	Comunicação e Diretriz	Capacitação
Método	Criação de Limiares	Teoria das Restrições	Gestão de Pacotes	Limiar Fixo e Operação
Modelo Teoria Base	Híbrido < 15%	Híbrido < 20%	Híbrido < 20%	Híbrido < 20%
SCORE	30	50	40	50

Fonte: Elaborado pelos autores(2018)

A construção da tabela permitiu a comparação entre as consultorias, em pontos de igualdade e descaracterizando as particularidades de cada empresa e equalizando a forma de trabalho.

Por meio de notas e avaliação de consenso, o fornecedor 2 foi escolhido para assessorar o projeto, a dotação orçamentária foi apreciada por parte do conselho da Cooperativa.

8.2 Fatores Chave

Como fator chave para todo o projeto foi elencado a necessidade de implantar o projeto dentro da atual estrutura de orçamentação em razão da organização da agenda de gestão já aprovada para o ano 2.017 e 2.018.

O organograma do projeto precisa ser organizado para ter a primeira etapa de implantação iniciando pela revisão das diretrizes, para evitar o fator de distribuição dos gastos somente com a perspectiva histórica ou somada a base histórica com análise matricial.

8.3 Infraestrutura Necessária

De modo que a Cooperativa já tem uma equipe ou comitê para a organização dos orçamentos e também já tem a cultura de metas e análise de gastos, bem como toda a informação histórica preservada desde 2007.

Desta forma, ficam elencados com infraestrutura apenas os espaços físicos, deslocamentos e os recursos necessários para a realização das reuniões de treinamento, capacitação e disseminação das diretrizes e informação do projeto.

8.4 Aspectos Essenciais

O principal aspecto do projeto é que toda a diretoria executiva, composta por 6 diretores, e conselhos, composto por 9 conselheiros, estão inseridos no contexto de participação e apoio ao projeto de redução de gastos.

Desta forma, é necessário que todos os passos, avanços e resultados devem ser compartilhados com a diretoria, além dos avanços os percalços do projeto.

Também vale ressaltar que não estão categorizados como prioritários os cortes abruptos na estrutura com o intuito único de redução emergencial de gastos ou para simples composição dos resultados iniciais.

Essencialmente, o apoio da diretoria é o impulsionador do projeto, pois a Cooperativa, em seus resultados não pode suportar mais do que 10,5% das receitas em gastos. Desta forma, itens de gastos precisam ser geridos com afinco. Por este ponto de vista, a diretoria apoia e incentiva toda e qualquer iniciativa que venha a reduzir gastos e gerar produtividade.

Para compor a proposta de solução preparada para Cooperativa e responder aos propósitos de elaborar um estudo de adoção ao modelo de orçamentação OBZ, os primeiros passos foram entender o cenário atual da Cooperativa e o contexto do cenário do segmento de transporte de cargas, em seguida foi buscado embasamento teórico e pesquisas de benchmark.

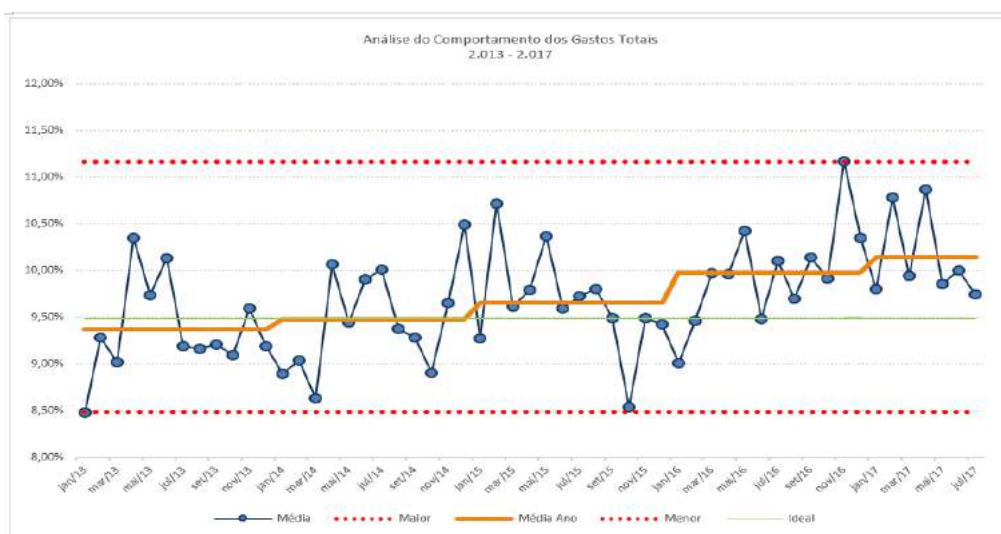
Recapitulando, a Cooperativa tem a necessidade de ser atraente, competitiva e em linha com organizações limitadas e de capital aberto. A Cooperativa tem em seu planejamento estratégico, a construção de estratégias orçamentárias como o crescimento dos seis negócios tratados individualmente, situações regradas com indexadores e limitadores bem como a abertura das despesas em nível de detalhamento que chega ao colaborador.

A complexidade do modelo atual não pode ser descaracterizada, pois a informação das peças orçamentárias é segmentada em nível de atuação pontual, e não em grandes linhas, e desta forma, os negócios estão organizados em 110 peças orçamentárias que são organizadas fisicamente em uma estrutura de unidades e virtualmente em filiais, regionais, negócios e finalizam totalizando em uma base global.

O principal motivador da diretoria para viabilizar um novo modelo de orçamentação é a gestão sobre as despesas organizacionais, quais são monitoradas com grande prioridade em função de seu comportamento histórico.

A representação cartesiana, gráfico 1, exibe o comportamento histórico dos gastos/despesas dentro da organização entre os anos de 2.013 e 2.017. Onde, as linhas em pontilhadas em vermelho representam a amplitude entre o menor e maior valor histórico, a linha verde representa a melhor correlação, a linha azul representa os valores mensais e a linha laranja representa a média/ano dos gastos/despesas.

Gráfico 1: Análise do Comportamento dos Gastos Totais (2.013 ~2.017).



Fonte: Elaborados pelos autores com dados do PE Coopercarga 2.018

A correlação é obtida por meio da análise matricial relacionando o valor dos gastos/despesas com a receita do mês. Já média anual é o quociente entre a soma das receitas com a soma dos gastos.

É pertinente observar, e preocupante também, que a linha correspondente a média anual vem crescendo anualmente, formando um degrau entre um ano e outro.

Caracterizando os gastos percebe-se que a parte mais relevante dos gastos estão relacionados a folha de pagamento, infraestrutura, aluguel e conservação, contas quais os reajustes são anuais e no caso da folha de pagamento bem representativos, aproximadamente 65% do total dos gastos, o que de certa forma até explicaria o aumento, porém se percebe que pode estar havendo um descolamento matricial entre a razão dos gastos e receitas.

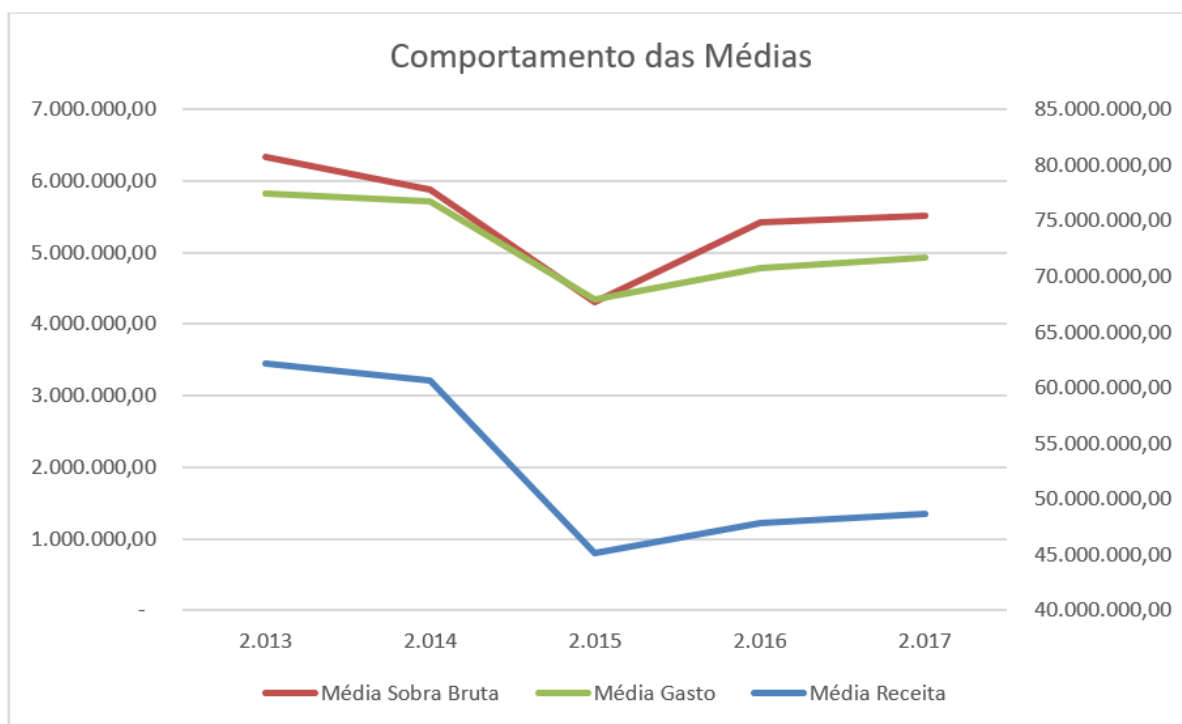
Posto isto, a Cooperativa tem uma preocupação em se manter solvente e competitiva, o aumento na linha dos gastos/despesas representa uma maior necessidade de receita ou menor margem de resultados. O que incentiva a adoção que programas que façam a otimização dos recursos existentes.

Ressalta-se também que é característico de organizações em crescimento, principalmente no ramo do transporte e operações logísticas a necessidade de espaços físicos maiores, reformas, aumento de quadro de pessoal em razão da entrada de novas operações. Tendo isto, a análise matricial relacionada a receita somente não é suficiente. Tem-se então que adicionar a visão dos gastos em relação a margem de contribuição, ou no caso a linha de sobra bruta, que é saldo depois de pagos todos os custos e impostos.

Observando o gráfico 2, foi analisado o comportamento das médias de Receita (azul), sobra bruta (em vermelho, equivalente a sobra operacional) e gastos/despesas (verde) entre 2.013 e 2.017. Houveram perdas de receitas percebidas entre os anos de 2.014 e 15, evidenciadas por transferência e desmobilização de operações. Percebe-se também a receita volta a uma linha com vetor de crescimento positivo em 2.016 e 17. Quando observado os comportamentos das linhas de sobra e gasto, se percebe que a distância entre elas ficou cada vez menor entre 2.013 e 14 chegando ao desequilíbrio em 2.015 que motivou um movimento de busca por receitas diferenciadas, optando por um crescimento menor,

mas com maior margem de contribuição, que se refletiu ao final de 2.016. Já em 17 se percebe que a distância entre as linhas novamente voltou a ficar menor.

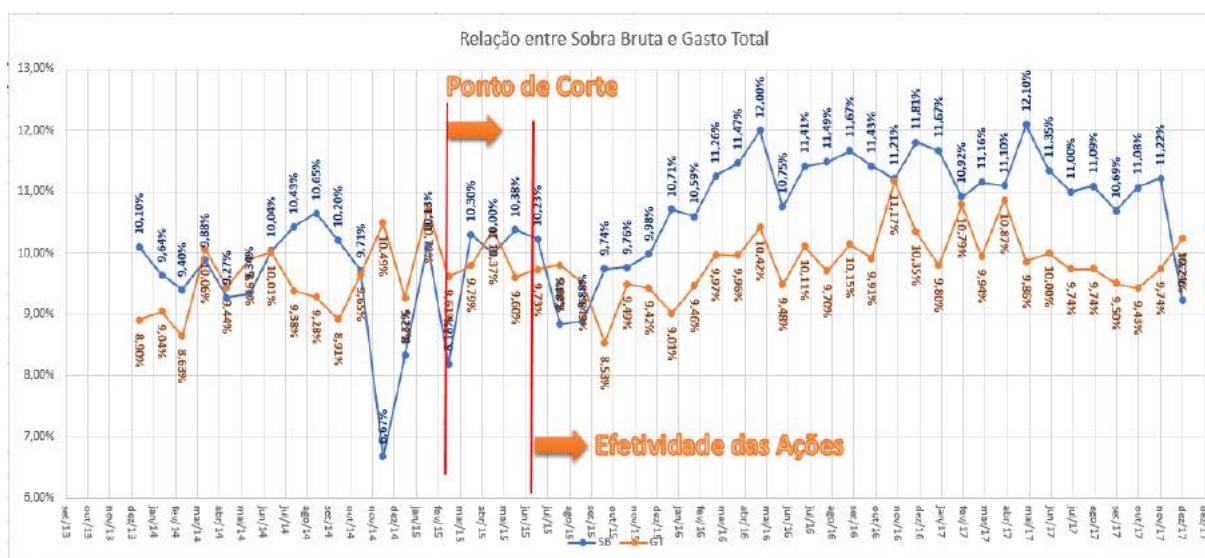
Gráfico 2: Comportamento das Médias de Receita, Sobra Operacional e Gastos



Fonte: Elaborado pelos autores com dados do PE Coopercarga 2018

O gráfico 3, na sequência, estampa três realidades, a primeira do ano de 2.014 quando do evento da perda de receitas e de um momento de gastos desordenados e crescentes. A segunda no ano 15 quando das diretrizes de corte e foco em receitas diferenciadas e a terceira a partir do ano 16 em diante que aprimorou a gestão dos gastos com visíveis e efetivos resultados.

Gráfico 3: Relação entre Sobra Bruta e Gastos.



Fonte: Elaborado pelos autores com dados do PE Coopercarga 2018

Percebendo que os movimentos de controle de gastos implantados por diretrizes surtiram efeitos de curto prazo e gerou uma necessidade de energia constante para manter os resultados, a diretoria se tornou ainda mais favorável a implantação de novos projetos de gestão e otimização de gastos e despesas para dar continuidade a geração de resultados.

Nesta condição de olhar crítico, foi percebido, durante o planejamento orçamentário para o ano de 2016, que muitas unidades, entenda-se por gestores também, simplesmente programavam suas despesas para o ano seguinte com base nas despesas do mês anterior do ano corrente, isso acabava projetando um crescimento no orçamento das despesas que superava até o crescimento da receita.

Tinha-se então que o parâmetro histórico havia se limitado a 1 mês sendo projetado, linearmente, para o próximo ano calendário e ainda com incrementos dos reajustes financeiros. Ligeiramente comentando os impactos são linhas com superávit, linhas com déficit, supressão total de lançamentos anuais (IPTU, Contribuições Sindicais), multiplicação de lançamentos pontuais, entre tantos outros casos. Essas situações acabavam por gerar um grau de confiança abaixo do esperado e por consequência, resultados abaixo do patamar desejado além claro das distorções nas observações orçado versus realizado.

Por conta da cultura de gastos, se houver disponibilidade de recurso, encontra-se uma forma de alocar o recurso, então a tendência natural é de incerteza na receita e certeza nos gastos, mudando essa condição apenas se houver um reforço nos controles.

Deste modo, a implantação do projeto de OBZ faria, primeiramente o ajuste no modo de preparar os orçamentos, deixando os recursos em sua melhor condição de alocação, suprimindo as populares 'gorduras e ganhadas' e atribuindo maior prudência aos gestores no tocante a autorização de gastos/despesas.

Sendo o conhecimento da atual realidade, as premissas conceituais, foi elaborado um plano de atividades para tentar tornar viável a implantação do OBZ ainda na preparação dos orçamentos para o ano 2.018, qual dividimos em cinco etapas.

A divisão das etapas seguiu o calendário de gestão em curso, onde foi possível encaixar as atividades do OBZ, porém com escopo de implantação reduzido. Efetivamente, foi programado com apenas 1 centro de custo para mensuração dos tempos e alinhamento das atividades necessárias.

Etapa 0: Apresentação da Proposta para a Diretoria

Durante o mês de setembro.2017, concomitante com o Planejamento Estratégico e a Reunião de Diretorias, foram feitas apresentações sobre a cenários dos gastos, simulações futuras, sequência dos orçamentos, conceitos e a idealização do projeto OBZ.

As apresentações, foram objetivas, trataram da contextualização e de uma prévia de recursos necessários para a contratação de consultorias especializadas.

O resultado esperado para esta etapa era a aprovação da diretoria, qual foi atingido.

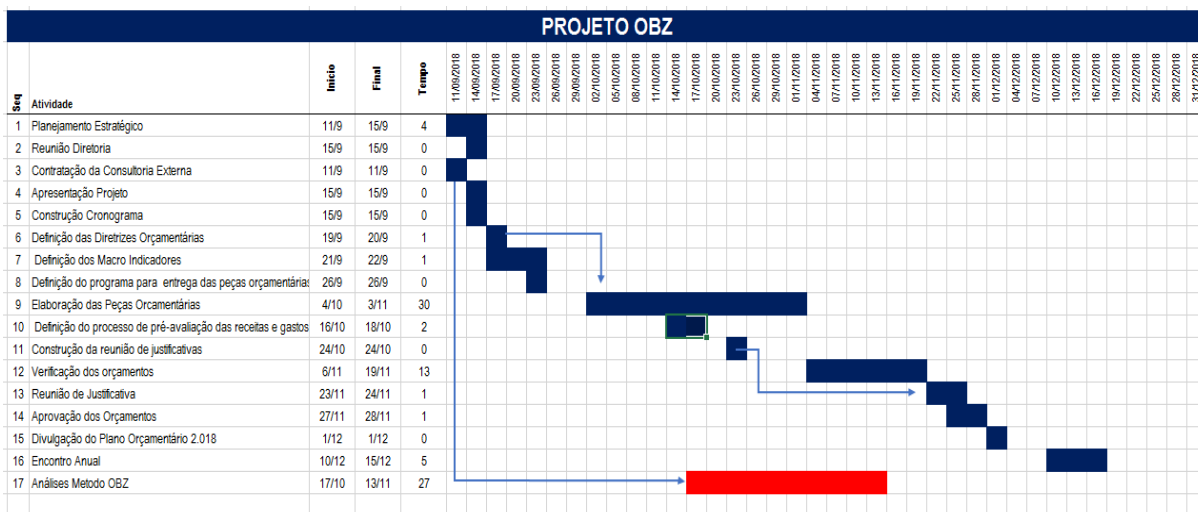
Etapa 1: Preparação do Roteiro 2018

O roteiro de atividade foi preparado assim que foi obtido o parecer positivo da diretoria e apresentado na sequência para o grupo do projeto e partes interessadas. O roteiro consistiu, resumidamente 13 grandes atividades:

1. Cronograma do Projeto
2. Definição das etapas do projeto, associação com o calendário de gestão, formatação das etapas.
3. Contratação da Consultoria Externa
4. Definição das Diretrizes Orçamentárias
5. Construção das Diretrizes orçamentárias com base nas premissas e conceitos iniciais do OBZ
6. Definição dos Macro Indicadores
7. Construção dos indicadores macro resultantes das reuniões de planejamento estratégico para o período seguinte.
8. Definição das datas de Abertura e Fechamento para a entrega das peças orçamentárias
9. Definição do processo de pré-avaliação das receitas e gastos
10. Formatação e organização das planilhas e recursos para comparação de valores orçados e realizados, segregação das distorções, análise dos incrementos
11. Construção da reunião de justificativas
12. Formatação do modelo da reunião, definição dos limites máximos, das bases paramétricas e comparativas
13. Aprovação dos orçamentos
14. Divulgação do Plano Orçamentário 2.019

Como produto para a etapa do roteiro foi preparado e apresentado as atividades em sequência de execução e organizadas em um diagrama de Gantt, exibido na figura 1.

Figura 1: Gantt das atividades de orçamentação



Fonte: Elaborado pelos autores, 2018

Etapa 2: Composição das Equipes de Trabalho

Depois de definida as etapas e macro atividades, foi necessária a organização da equipe de trabalho para conduzir o planejamento das bases para os orçamentos, essa equipe ficou composta por um analista de informações, gerente de gestão, um assistente administrativo e pelo líder do projeto.

A equipe de trabalho tinha a atribuição de construir as diretrizes orçamentárias (anexo I) e aprova-las com a diretoria. Nas diretrizes deveriam constar as instruções para o preenchimento das peças orçamentárias e dos grandes indexadores matriciais.

Coube também a equipe de trabalho a compilação dos indicadores macro, tabela 2, para o exercício seguinte. Essa compilação partiu das diretrizes e dos alinhamentos do planejamento estratégico e contribuem também nas orientações para as peças orçamentárias.

Tabela 2: Quadro de Indicadores e Marcos Estratégicos

Indicador	Limiar desejado
Inadimplência Geral	5,00%
Crescimento Geral (em Receita Bruta por ano)	12,72%
Sobra bruta	11,30%
Perdas	0,12%
Gastos totais	9,78%
Sobra líquida (Resultado)	1,50%
Meta da Frota (Veículos que atingiram a meta)	90,00%
Horas de Treinamento (horas por colaborador por ano)	12 horas
Liquidez Geral	1,20%

Fonte: Elaborado pelos autores com dados do PE Coopercarga, 2018

Efetivamente, os indicadores e marcos, para a Cooperativa, tem interrelações com prêmios e programas de participação nos resultados, por isso são parte integrante do Plano de Trabalho (qual não poderá ser anexado por conter componentes estratégicos restritos a cooperativa) e são discutidos durante o Planejamento Estratégico.

Etapa 3: Processo de Análise dos Orçamentos

O processo de análise dos orçamentos se deu a partir do recebimento das peças orçamentárias preenchidas pelas lideranças e previamente enquadradas nas premissas orçamentárias.

Neste ponto, a equipe de avaliação utilizou de ferramentas de comparação histórica e avaliação matricial para identificar discrepâncias e solicitar as justificativas. Associando com as premissas de análise que a consultoria havia recomendado, porém em razão do volume de análises e do tempo disponível as análises foram mais superficiais que o recomendado e não compreenderam a totalidade da profundidade necessária para o método OBZ.

Etapa 4: Análise preparatória para OBZ

Dentre as atividades previstas no cronograma original, estava a análise OBZ das peças orçamentárias, foram selecionadas 10 bases, sendo quatro da parte corporativa administrativa, uma de eventos e investimentos, duas de unidades de negócio do transporte, uma de unidade de armazenagem e duas do negócio de postos de combustível.

Nesta etapa foram criados alguns limites, conforme preconiza LAURIA (2016) ENDEAVOR(2015), ROSSETTI e LAURIA(2008) e GOLDRATT(2003), onde foi possível compreender a necessidade de revisão de processos na parte administrativa, qual apontou como uma restrição para o enquadramento das despesas em 1,75% das receitas. Já entre as unidades de negócio a necessidade de individualizar as análises foi marcante ao ponto de não ser realmente possível o agrupamento no formato de grupo de comparáveis tido com uma restrição para o processo de orçamentação.

Etapa 5: Divulgação dos Orçamentos

O processo de divulgação, associado ao modelo de gestão da cooperativa prevê a divulgação e devolução das peças orçamentárias na forma da base original e base compilada (onde estão presentes as alocações corporativas), o plano de trabalho e as diretrizes para a próxima competência em um encontro presencial anual de lideranças para socialização e alinhamentos gerais.

Tendo então, declaradas as etapas de construção e divulgação do processo de orçamentação, durante o conjunto de temas a serem abordados para a construção do cronograma discutiu-se sobre a inclusão do mapa de riscos desenhado sobre as etapas de execução do projeto, sendo:

Tabela 3 : Quadro de Risco do Projeto

Risco	Probabilidade	Impacto
1 Desaprovação do projeto por parte do Conselho	Baixa	Grave
2 Desaprovação do projeto por parte da Diretoria	Baixa	Grave
3 Desconstruir as etapas do projeto	Baixo	Nenhum
4 Não aceitação ou aderência ao Projeto por parte dos gerentes	Alta	Gravíssimo
5 Atrasos na execução do cronograma	Alta	Grave
6 Replanejamento do orçamento	Média	Médio
7 Dificuldade para construção da equipe de aprovação de contas	Raro	Médio
8 Não aceitação dos guardiões de contas	Alto	Grave

Fonte: Elaborado pelos autores, 2018

Sendo que ao analisar o quadro de riscos, temos que os maiores riscos estão relacionados aos desdobramentos do projeto para as principais lideranças. Tais riscos podem ser ampliados se o conselho, em função de sua autoridade, desaprovar a continuação do projeto ou se os gerentes, leia-se dono dos orçamentos não aceitarem as diretrizes apontadas pelos guardiões.

9. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O principal objetivo deste projeto é o estudo de viabilidade da adoção do Orçamento Base Zero como metodologia de controle orçamentário, em uma Cooperativa de Transporte de Cargas do Oeste de Santa Catarina, para o exercício de 2.019.

Os procedimentos e cuidados para implantação e benchmarks realizados mostraram, claramente, que a adoção desta metodologia de orçamentação é possível para uma cooperativa de transporte - porém não na integridade do arcabouço teórico do que se reveste.

Para o desenvolvimento deste estudo, foi realizado uma consulta em empresas qualificadas para serem selecionadas como prestadores de serviços de consultoria, com conhecimentos específicos em implantação de orçamentos OBZ. A pesquisa empreendida na seleção destas empresas revelou que para a escolha da consultoria ser assertiva, a cooperativa deveria estabelecer algumas premissas, principalmente relativas ao prazo e a profundidade da implantação.

Do mesmo modo, a questão financeira, quando associada à receita bruta da cooperativa, da abrangência nacional e da carga de trabalho com a capacidade de geração de resultados de curto prazo fica em uma situação não favorável para a implantação do projeto, em razão do tempo necessário ou das diferenças nas condições de operacionalização da consultoria.

Contudo, o que se pode destacar de relevante para a implantação de um projeto de OBZ, mesmo que comprovadamente oneroso e profundamente trabalhoso, foi o engajamento de toda a diretoria na ideia - iniciada na fase de elaboração dos estudos e indo até o discurso de alinhamento no encontro de lideranças, no momento qual foi solicitado que todos estejam focados na otimização e controle dos recursos financeiros da cooperativa.

Entremeio ao processo de seleção e o discurso de engajamento, foram desenvolvidas as diretrizes para orçamentação, cronogramas de trabalho, jornadas de discussão e análises de peças orçamentárias que resultaram no quadro de indicadores e marcos estratégicos divulgados em um documento, chamado Plano

Anual de Trabalho (qual não poderá ser anexado por conter componentes estratégicos restritos a cooperativa) que fora elaborado para as lideranças compartilharem as diretrizes do planejamento estratégico e orçamentos com as equipes nas unidades de operação.

De modo que a cooperativa tem em seu modelo de gestão a metodologia de BSC em sua cultura, todas as lideranças possuem um painel de indicadores de despenho individual que já trazem indicadores relativos a gestão de gastos e cumprimento das premissas de crescimento e comportamento associados as 4 perspectivas do BSC, grande parte das restrições já são tratadas em forma de planos de ação, porém as restrições organizacionais ficaram com a necessidade de um estudo mais aprofundado.

A equipe do projeto selecionou e indicou para a Cooperativa o fornecedor 2, por ser mais conveniente por conta da implantação parcial e do método utilizado, contudo o que valorizou ainda mais foi a necessidade que a cooperativa teve de se voltar internamente no estabelecimento das premissas, marcos de controle e metas para o projeto.

Tendo isso posto, pode-se concluir que a implementação de um projeto de OBZ, mesmo que trabalhoso, é viável, pois grande parte das empresas de consultoria mencionam ganhos na ordem de 10%, no curto prazo, quase imediatos.

E, considerando que esta redução seja duradoura, ou pelo menos, reduza o incremento entre anos, os reflexos possíveis na geração de caixa, aumento das sobras disponíveis para os cooperados, prêmios de participação nos resultados para colaboradores e uma melhor condição para investimentos em pessoas e processos.

Também, deve-se mencionar que a organização toda ganha em produtividade e diferenciação competitiva no turbulento mercado do transporte de cargas.

Como recomendação, para trabalhos correlatos a este, que se propôs a descobrir a viabilidade, deixamos a aplicação das ferramentas das teorias das restrições para compor um melhor cenário de gestão dos orçamentos e continuidade do processo de controle de gastos.

Outrossim, a questão dos limiares também é merecedora de estudos, principalmente no tocante ao estabelecimento de formas de comparação entre unidades que possuem o mesmo tipo de serviço, porém são consideravelmente diferentes em termos de estrutura e complexidade.

Ainda na esfera das recomendações, podemos incluir a necessidade de revisão de processos internos durante a fase de orçamentação, pois ao longo dos estudos sobre os limiares a questão de recursos humanos e atividades se mostrou ligeiramente difícil de diferenciar o que é o mínimo necessário e o ideal, de modo a garantir a otimização de recursos, produtividade e atendimento a proposta de nível de serviço pactuada com os clientes e fornecedores.

Como aprendizado, podemos destacar que as organizações precisam ter essa necessidade de mudar, de se reinventar ou pelo menos, periodicamente se autoconhecer para que consiga se manter viva e atrativa nos atuais e dinâmicos mercados, e claro, o período de orçamento é uma grande oportunidade para esta atividade.

Também segue como aprendizado que a fase de orçamentação, independente do modelo e método, não pode ser uma atividade feita em um espaço curto de tempo. Requer o alinhamento da organização, de várias camadas de análise, de aceitação de justificativas, frieza para reprovação, divulgação clara dos desejos das partes interessadas, das eventuais necessidades econômicas e principalmente do comprometimento e entrega das lideranças que participam da a atividade de elaboração das peças orçamentárias.

Tendo posto, este trabalho também teve suas limitações, onde não será possível rodar uma versão mais simplificada do programa sem a ajuda de consultorias.

Concluindo, recomendamos que a Cooperativa deve adotar a metodologia de orçamentação OBZ em sua rotina de planejamento estratégico em razão do comportamento da linha de gastos, do grau de incerteza das receitas e da real necessidade de otimização dos recursos da Cooperativa.

REFERÊNCIAS

BARTOLOTTI, Vanessa F. **O orçamento matricial e o controle de gastos fixos**: estudo de caso em uma empresa de telecomunicações. 2006. 86 p. Dissertação (Mestrado profissional em Administração) Faculdade Ensino a Distância, Belo Horizonte, 2006.

CALVO, I. P. et al. **Orçamento Empresarial**. 1. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013. 164p.

CAVALCANTI, M. (org) **Gestão estratégica de negócios**: evolução, cenários, diagnóstico e ação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

CERTO Samuel C.; **Administração moderna**. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CHIAVENTATO, Idalbert. **Administração dos novos tempos**. 2ª edição, Editora Campus. Rio de Janeiro, 2004.

De PAULA, Gilles B. **Orçamento Base Zero (OBZ)** – Como livrar sua empresa do excesso de peso e dar mais velocidade para os negócios! publicado em 07 de setembro de 2015, disponível em <https://www.treasy.com.br/blog/orcamento-base-zero-obz>. Acessado em 12 de março de 2018

ENDEAVOR, Brasil. **Saiba mais sobre o Orçamento Base Zero e sobre como aplicar a ferramenta na sua empresa**, publicado em 26 de junho de 2015, disponível em <https://endeavor.org.br/orcamento-base-zero-custos/>. Acessado em 12 de março de 2018

FERNANDES, B.H.R; BERTON, L.H. **Administração Estratégica**: da competência empreendedora à avaliação de desempenho. São Paulo: Saraiva, 2005.

GOLDRATTT, Eliyahu M. e Cox, Jeff (2003). **A Meta: Um Processo de Melhoria Contínua**. São Paulo, SP: Editora Nobel. 366 páginas. ISBN 8521312369

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat.. **Controle de Gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária**: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, orçamento empresarial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 561 p. ISBN 9788522447138

HOLZBACH, Viviane. **Uma abordagem da metodologia do orçamento matricial em uma pequena empresa do setor calçadista**. 2008. 95 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Feevale, Novo Hamburgo-RS, 2008.

KPMG, **O real valor do zero**, publicado em 09 de julho de 2017. Disponível em <https://home.kpmg.com/br/pt/home/insights/2017/07/orcamento-base-zero.html>. Acessado em 12 de março de 2018.

LACOMBE, Francisco. **Teoria geral da administração**. Saraiva, 2009.

LAURIA, Luciano Carlos. **O Orçamento Base Zero para 2017**. Diário do Comércio, 16 dez 2016. Pg.2

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007

- MAXIMIANO, Antonio Cesar A. **Introdução à Administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MONTANA, Patrick J. e CHARNOV, Bruce H. **Administração**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Planejamento Estratégico – Conceitos e Metodologia Práticas**. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ORLICKAS, Elizen da. **Modelos de gestão: das teorias da administração à gestão estratégica**. São Paulo: IBPEX, 2010.
- PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009. 209 p. ISBN 9788576051787
- PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 3ª ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria – gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 378p. ISBN 9788522453580
- ROCHA, José Eduardo. **Gerenciamento matricial orçamentário como modelo de apoio para mudanças de diretrizes e empresas globalizadas: Caso Varig S.A.** VIII Congresso Brasileiro de Custos, São Leopoldo-RS, out. 2001.
- ROSSETTI, José Paschoal; LAURIA, Luciano Carlos et al. **Finanças corporativas: teoria e prática empresarial no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier/Campus, 2008.
- SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007. 254 p. (Resumos de Contabilidade; v. 25) ISBN 9788522447053
- SILVA, Alexandre Dalla Valle Baptista da; OLIVEIRA, David da Silva de. **Implantação de orçamento base-zero para despesas operacionais na Janssen-Cilag Farmacêutica**. 2017. 44 f. Projeto Empresarial (MBA) - Fundação Dom Cabral, Nova Lima, 2015.
- SOUZA, Antônio Artur de et al. **Uma análise das características da aplicação do orçamento matricial como uma ferramenta gerencial: estudos de casos**. IV Congresso ANPCont, Natal-RN, jun. 2010.
- THOMPSON, Arthur A.; STRICKLAND, A. J. **Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2000. 431 p. (Biblioteca de administração e negócios). ISBN 8522102120.
- WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo, Thompson Learning, 2001.

ANEXOS

ANEXO A – Diretrizes Orçamentárias

Anexo A – Diretrizes Orçamentárias

Comunicação enviada para cada gerente e responsável por unidade de receita ou despesa

Instruções para Elaboração do Plano Orçamentário 2.018

Prezado,

Seguindo nossas práticas de gestão, a Coopercarga validou, no mês de Outubro, o Planejamento Estratégico para o período de 2018. Deste encontro resultaram diretrizes para o Orçamento 2018, que gostaríamos de compartilhar com todos os envolvidos nesse processo.

SOBRE A PLANILHA

A planilha de orçamentos que você esta recebendo esta composta das seguintes guias:

	Breve Resumo
Bases	Página inicial com informações sobre a unidade, previsão de incremento nas tarifas de frete, acordos de trabalho, vale alimentação e valores dos eventos comemorativos por colaborador (bloqueados).
TB-Rotas	Planilha para elaboração das receitas para transferência, distribuição e armazenagem.
TM-Rotas	Planilha para elaboração das receitas para as operações de transferência originadas no Mercosul.
PC combustíveis	Planilha para elaboração das receitas com venda de combustível
PC lubrificação	Planilha para elaboração das receitas com serviços – Posto

PC lavagem	Planilha para elaboração das receitas com serviços – Posto
PC conveniência	Planilha para elaboração das receitas de venda de produtos de conveniência
PC restaurante	Planilha para elaboração das receitas para o Restaurante
PC hotel	Planilha para elaboração das receitas para o Hotel Icaropê.
Sal_Benef	Planilha para detalhar o quadro de colaboradores, função, contratações, benefícios - importante lembrar-se de preencher o % de alocação e revisar todos os campos. É importante identificar o centro de custo correto na aba “Bases” a relação de colaboradores será preenchida automaticamente.
Aux_Esc	Planilha para detalhar os benefícios de Auxílio Escola e Treinamentos – Lembrar que treinamentos em outras cidades a RN.014 deve ser observada.
Viagens	Planilha para detalhar as viagens e deslocamentos programados. Lembrar-se dos valores previstos na RN.014
Alug_Imp_Tx_Municip	Planilha para detalhar os aluguéis de instalações, equipamentos, IPTU, e taxas municipais.
Depreciação	Planilhas para declarar a relação de itens que estão incluídos como depreciáveis (patrimônio, estruturas, construções, computadores, etc.).
Telefone	Planilha para detalhar os valores estimados para despesas com as linhas telefônicas móvel, fixa e rádio. Lembrar dos dispositivos de acesso a internet móvel também.
Com_Dados_Sistemas	Planilha para as despesas com sistemas de computação e internet. Os detalhes para esta conta estão a partir da linha 33. Dúvidas podem ser, também, esclarecidas com o time do GTI.
Desp_Veículos	Planilha com alimentação automática de veículos alugados, conferir se todos estão corretos e alimentar as outras despesas tais como combustível, manutenção, lavagem e seguros.

Eventos	Planilha para o lançamento das despesas com eventos festivos anuais, informar o número de colaboradores (custo, gasto e despesa) e o mês que o evento irá acontecer. (marcar com X)
DRE	Planilha final para a composição do orçamento. As linhas que estão em tonalidade mais escura são preenchidas automaticamente com as informações das planilhas anteriores. As linhas mais claras podem ser preenchidas conforme as necessidades e realidade de cada unidade. Lembrar de verificar os meses quais os contratos ou tarifas sofrem reajustes. Despesas que são relativas ao desempenho da unidade também precisam ser previstas, tais como aumento no consumo de energia, água, limpeza, segurança, manutenções, adequações, (...).

RECEITA BRUTA

Conforme a linha de visão presente em nosso Plano Anual de Trabalho e também na projeção para 2.017 devemos fechar o ano com a linha de receita bruta próxima da ordem de \$632mi.

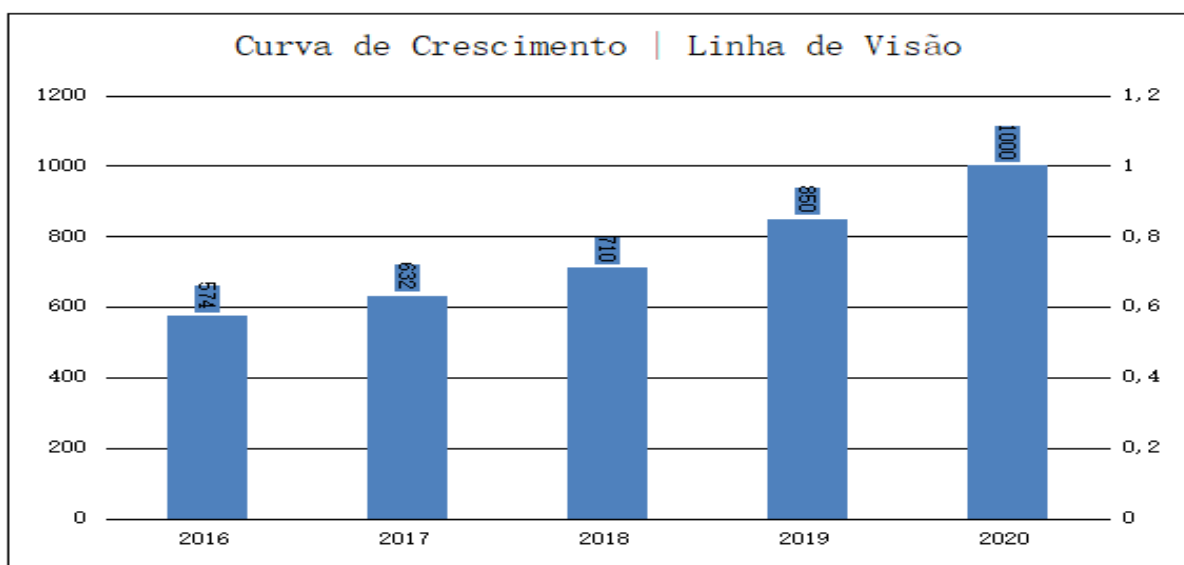
Em planejamento a diretriz de crescimento de receita sofreu interferência das alterações nos negócios, e levando em consideração o desempenho dos negócios, ajustes necessários e a linha de visão já desenhada, a estimativa de **receita bruta para 2.018 deverá ser de no mínimo \$710mi.**

O indexador mínimo a ser observado é a composição dos índices: $IPCA + (PIB * 3) =$ Crescimento Mínimo

Desta forma, as unidades/negócios/regionais devem projetar seu crescimento em ordem de receita na proporção mínima de crescimento conforme a tabela abaixo, sendo necessário também observar o potencial da unidade para novas receitas e também o ponto de equilíbrio para a sustentabilidade da unidade autônoma.

Reiteramos, observar as características e potencial de cada unidade, algumas delas tem a necessidade de adequar a receita em patamares superiores ao geral para a regional/negócio para atingir o ponto de equilíbrio.

Não serão aceitas as peças orçamentárias com receita projetada menor do que foi realizada em 2.017



Receitas Gerais Esperadas nas Peças Orçamentárias

	2017 Projetado	Participaçã o	2018 Meta	Incremen to	Média/Mês
Total Mercosul	38,00	7,45%	52,90	39,20%	4,41
Total Regional 01	102,00	16,50%	117,15	14,85%	9,76
Total Regional 02	178,00	27,80%	197,38	10,89%	16,45
Total Regional 03	61,00	10,00%	71,00	16,39%	5,92
Total Armazenagem	25,00	4,00%	28,40	13,60%	2,37
Total Distribuição Urbana	26,00	4,25%	30,18	16,06%	2,51
Total Postos	202,00	30,00%	213,00	5,45%	17,75
TT Cooper	632,00	100,00%	710,00	12,34%	

CUSTOS

Seguir a RN 017 Limites de Desconto da Taxa de Administração nos Serviços de Frete.

Nas planilhas para elaboração dos orçamentos (Receita), já estão parametrizados as bases de cálculo de impostos e proporcionais de custos.

Atentar para o preenchimento que for mais adequado à realidade da unidade.
Importante é que nesta atualização a planilha fará uma provisão para o pagamento de INSS para Terceiro Pessoa Física.

SOBRA BRUTA (antes dos gastos comerciais/operacionais)

Manter a mesma sobra bruta de 2.017, evitando oscilações bruscas e considerando atingir o valor realizado no histórico da unidade.

O valor mínimo ideal para a linha de Sobra Bruta é próximo a 12%, prevalecendo o valor histórico da unidade se for maior.

Reiteramos, para as unidades que tiveram desempenho na linha de sobra bruta superior a 12% em 2.017, as peças orçamentárias deverão apresentar valores iguais ou superiores aos obtidos em 2.017.

GASTOS COMERCIAIS/OPERACIONAIS

Manter, inicialmente a mesma estrutura de 2017 e buscar uma redução na ordem de 5% sobre a base de setembro de 2.017.

Somente poderá haver aumento de quadro de pessoal se houver o incremento comprovado na linha de receita e ainda assim será verificado e validado pela Diretoria durante o processo de validação dos orçamentos.

No processo de validação será observada a adequação matricial da conta totalizadora.

As peças orçamentárias que apresentarem mais de 65% da sobra bruta ope., em percentual ou em valor nominal, comprometida nos gastos totais (gastos + despesas) serão reprovadas na primeira fase de análise.

Importante para as unidades é pensar em orçamento com base zero para as despesas e gastos da unidade.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS

Manter, inicialmente a mesma estrutura de 2017 e buscar uma redução na ordem de 5% sobre a base de setembro de 2017.

Somente poderá haver aumento de quadro de pessoal se houver o incremento comprovado na linha de receita e ainda assim será verificado e validado pela Diretoria durante o processo de validação dos orçamentos.

No processo de validação será observada a adequação matricial da conta totalizadora.

As peças orçamentárias que apresentarem mais de 65% da sobra bruta ope., em percentual ou em valor nominal, comprometida nos gastos totais (gastos + despesas) serão reprovadas na primeira fase de análise.

Importante para as unidades é pensar em orçamento com base zero para as despesas e gastos da unidade.

SISTEMAS COMPUTACIONAIS E COMUNICAÇÃO DE DADOS

Para compor o orçamento das despesas com sistemas e comunicação de dados utilizar as regras informadas pelo setor de GTI que estarão pré-preenchidas nas bases dos orçamentos.

Para compor os orçamentos das contas de telefone fixo e móvel, nesta peça não dividir mais o valor para o mesmo número entre comercial e administrativo, manter o valor total para cada linha em uma única posição (ou despesa, ou gasto). O critério ficará com cada unidade frente ao melhor uso do recurso, que por observação seria maior no comercial/operacional.

SOBRA LÍQUIDA ANTES DAS ALOCAÇÕES E SOBRA LÍQUIDA

A diretriz estabelecida durante o planejamento para a sobra líquida antes das alocações foi de no mínimo 3,85% AM.

Contudo, as unidades devem primar pelo valor histórico da sobra bruta antes das alocações, que quando maior que 3,85% utilizar o valor obtido em 2017, respeitando sempre, a condição mínima de 3,85%.

A sobra líquida ou resultado final a ser considerado mínimo para 2.018 é 1,6% da receita bruta, porém prevalece, quando realizado maior, o resultado da unidade no ano de 2.017.

Para os armazéns, a condição antes das alocações é de 6,5%

ATUALIZAÇÃO DE CONTRATOS

De modos que o INPC que é um dos índices mais comuns para o reajuste de contratos de aluguel e considerando que o INPC é negativo em 3 dos 4 últimos períodos, as unidades deverão renegociar os contratos ou prever os contratos SEM NENHUM TIPO DE REAJUSTE sendo que o melhor é viabilizar a negociação para valores a menor que os atuais.

QUADRO DE PESSOAL

Quando do preenchimento da aba de salários, atentar para preencher todos os campos de forma correta e se certificar que todos os campos estão preenchidos com o "X" nos campos indicados. Sem o X a planilha não atualiza os valores e a unidade corre o risco de não ter previsão orçamentária para esta condição.

Contratações devem ser previstas, porém, exista a possibilidade de não serem aprovadas e deverá haver evidenciado o incremento de receita

Programar nos orçamentos valores mensais para 'variável'.

O programa de bônus tem espaço reservado exclusivo na abra DRE

ANÁLISE DE CENÁRIOS

Para compor a Receita Bruta de 2018 e Sobra Líquida, recomendamos analisar:

1. Considerar o incremento para a linha de receita bruta.
2. Comportamento do faturamento com cada cliente ao longo dos últimos dois anos;
3. Possibilidade de incremento de faturamento com clientes atuais, com a mesma prestação de serviço ou em serviços diferenciados;

4. Potencial de crescimento (investimento) desses clientes na região, no país e no exterior (exportação ou investimento em unidades no exterior que sejam determinantes para seu crescimento);
5. Ponto de Equilíbrio da filial (quanto será necessário atingir em receita bruta que possibilite a cobertura dos custos da operação, despesas administrativas, despesas financeiras, alocações corporativas gerando sobra líquida antes das alocações [mínimo] de 3,85%);
6. Característica da filial na contratação de frota, agregados ou terceiros;
7. Gastos da operação: comerciais, operacionais e administrativos, a fim de identificar melhorias na utilização dos recursos disponíveis;
8. Necessidades de investimentos para reforma/ampliação nas estruturas de unidades devem ser previstos em documento separado, porém não significa que estão aprovados;

DESENVOLVIMENTO E CAPACITAÇÃO DE PESSOAS

Os programas de desenvolvimento de pessoas no âmbito corporativo serão conduzidos pela área de gestão de pessoas.

Para os programas de treinamento, capacitação e desenvolvimento de colaboradores específicos para a função e unidade devem ser previstos em conjunto com o benefício do auxílio escola (Guia Aux_Esc)

NOVOS COLABORADORES E INTEGRAÇÃO

Ao prever a contratação ou substituição de colaboradores, prever também os gastos, nas respectivas contas, com passagens, hospedagem e alimentação para cinco dias de treinamento na matriz.

REUNIÕES DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E RESULTADO

Prever em orçamento (Passagens, Hospedagem, Alimentação e Deslocamentos) para participação das AGM's presenciais nas unidades (mensal). AGM Presenciais serão orçadas via Corporativo.

VIAGENS, HOSPEDAGEM E ALIMENTAÇÃO

Ao prever despesas de viagens, hospedagem e alimentação deve ser observada a RN.014 onde estão determinados os valores de diárias em hotéis conveniados, instruções para compra de passagens e valores para alimentação.

BRINDES, EVENTOS, PROPAGANDA E RESPONSABILIDADE SOCIAL

Prever em orçamento no grupo de Gastos Comercial/Operacional os brindes para clientes.

Consta na planilha base os eventos e valores por colaborador pré-determinados em datas comemorativas. Alimentar o número de colaboradores ou outro índice solicitado para a formação do valor no mês correspondente.

Para itens de propaganda, orçar os itens conforme histórico: Folder, caixa promocional, índice telefônico,...

Para os itens de responsabilidade social ou patrocínio poderão ser previstos em orçamento, contudo não estão aprovados e precisam de avaliação e projeto de viabilidade.

CIPA E SIPAT – EVENTOS

Para as unidades quais a legislação prevê a constituição de CIPA, prever os eventos de treinamentos, deslocamentos de acordo com a realidade da Unidade.

Para a Semana Sipat, nas unidades com CIPA, prever a realização do evento destinando, no máximo, R\$2.000,00 para a unidade.

Para as unidades que não possuem CIPA, apenas um representante, prever deslocamentos, hospedagem e passagens para treinamento das equipes tendo como base de origem a Matriz.

AUDITORIAS

Está prevista a realização de uma auditoria por unidade por semestre, conforme calendário de auditorias que será repassado no mês de dezembro.2017.

As auditorias dos sistemas de certificação serão orçadas a partir da área corporativa. As auditorias realizadas por solicitação da unidade, (independente, interna, investigação, monitoramento), terão todas as despesas por conta da unidade solicitante.

INVESTIMENTOS

Para investimentos em troca de endereço, reformas, construção, consertos, ampliações, compra de equipamentos, mobiliário, condicionadores de ar, geradores, computadores e outros, deverá ser entregue a solicitação para investimentos em separado das peças orçamentárias e deverá estar associado a um plano de investimento ou plano de negócio devidamente preenchido.

O valor solicitado para fins de investimento passará por processo de avaliação e aprovação pelo comitê orçamentário e será indeferido caso o comitê entenda que a solicitação não esteja adequada ou completa.

CONCEITOS GERAIS DO RELATÓRIO GERENCIAL

É importante lembrarmos alguns conceitos utilizados no Relatório Gerencial que auxiliam no preenchimento das planilhas orçamentárias:

Custos: Gastos relacionados com a execução dos serviços prestados ou mercadorias vendidas pela Coopercarga.

Ex.1: Na Trf. Brasil e Trf. Mercosul: valor pago aos transportadores, seguro, pedágio, carga e descarga, outros. Nos Postos: o custo de aquisição das mercadorias vendidas, bem como o valor do frete dessas mercadorias.

Gastos Comerciais/Operacionais: todos os gastos relacionados ao atendimento aos clientes, desde a prospecção até a efetivação do serviço.

Despesas: gastos relacionados com a administração em geral da estrutura da filial, inclusive encargos financeiros.

Lembrete: Os valores preenchidos nos folders da planilha serão transportados automaticamente para o folder DRE e as linhas aparecem com a cor “CINZA” não podem ser alteradas. Linhas na cor “BRANCA” devem ser preenchidas de acordo com a realidade de cada unidade, pois são itens considerados pontuais para cada unidade.

PONTOS DE APOIO E NOVAS UNIDADES

Quando do preenchimento das planilhas orçamentárias, os gestores, em comum acordo com a Controladoria e Gestão, devem INCLUIR estabelecimentos novos (mesmo que não existe um número de unidade no ERP) que não estavam previstos em 2017 e também as perspectivas para 2018 e EXCLUIR estabelecimentos constantes no ano de 2017 que foram fechados ou serão fechados até o final do exercício.

INSTRUÇÕES DE USO

Para este ano, preencher e enviar as planilhas por e-mail, a medida que as versões vão sendo entregues faremos o congelamento das bases nos totalizados e vamos disponibilizar os somatórios e agrupadores.

As bases foram atualizadas, mas o layout e funcionalidade são os mesmos.

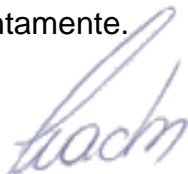
DIRETRIZES PARA A REALIZAÇÃO DOS ORÇAMENTOS

- Os negócios deverão cumprir com o valor estipulado para a linha de receita bruta
- O índice de perdas (descontos, avarias) não poderá ultrapassar 0,10% ao ano e 0,45% ao ano quando somadas as despesas financeiras.
- As peças orçamentárias com “sobra bruta antes das alocações” com valor inferior a 3,80% ou com valor inferior (quando maior que 3,80%) ao histórico da unidade, serão reprovadas ainda na primeira fase de análise.

- As unidades poderão lançar os gastos totais (gasto + despesa) em ordem de crescimento da receita bruta, porém a base será setembro.2017 e acompanhando do que foi realizada em 2.017.
- Os métodos de gestão matricial de gastos e orçamento matricial de gastos serão utilizados para equalização das contas nas unidades.
- As peças orçamentárias que apresentarem mais de 65% da sobra bruta ope., em percentual ou em valor nominal, comprometida nos gastos totais, serão reprovadas na primeira fase de análise.
- Para resultados das novas operações, unidades ou abertura de um novo centro de receita torna-se obrigatório o desenvolvimento de uma peça orçamentária para o 3º mês de operação. Para o 1º, 2º e 3º mês será considerado orçado igual a realizado.
- Para investimentos em eventos, o valor destinado ficará reservado para o estabelecimento organizador que deverá apresentar uma “prestação de contas” sobre o evento até 30 dias após a finalização do evento.
- Para investimentos de elevada monta, além da verificação da condição do fluxo de caixa, o solicitante deverá apresentar a memória do investimento e “árvore de investimentos”.
- Adotar a elaboração de Plano de Negócio para novos negócios e Operações.
- Ter como princípio que a peça orçamentária anual, quando aprovada, é considerada lei interna e deve ser cumprida em sua totalidade respeitando todas as diretrizes que o cercam.

Sendo o que foi apontado pelos Conselheiros, Diretores e foi apresentado para a equipe de Planejamento, nos colocamos a disposição para eventuais considerações.

Atentamente.



JACKSON ROBERTO ALTENHOFEN

Gerente de Gestão