

Mudança no processo orçamentário: estudo de caso numa empresa de comunicação do Rio Grande do Sul

Paulo Roberto Reichelt Ayres

São Leopoldo - RS
Mestrando na UNISINOS¹
pra_73@yahoo.com.br

Sandra Belloli Vargas

São Leopoldo - RS
Mestranda na UNISINOS¹
sandrabelloli@terra.com.br

Carlos Alberto Diehl

São Leopoldo - RS
Doutor em Engenharia de Produção e professor titular do programa de pós-graduação da UNISINOS¹
cd@unisinos.br

Resumo

Este estudo tem como objetivo analisar os fatores que levaram uma empresa a alterar o processo orçamentário, sem eliminar a utilização do modelo anterior. Observou-se um período de transição para um modelo caracterizado como orçamento base zero, mantendo algumas características do modelo anterior. A metodologia adotada é um estudo de caso, efetuada em um grupo de comunicação do Rio Grande do Sul. No estudo desenvolvido percebeu-se que a motivação para implementar um modelo de orçamento foi a necessidade de reduzir custos e auxiliar a disciplinar e formalizar procedimentos internos. Em relação à mudança de processo de orçamentário, que foi realizada após dez anos de utilização do orçamento matricial, observou-se que, mesmo com elevados benefícios identificados durante o período, houve a necessidade de reavaliar a existência de determinadas atividades e sua contribuição para o negócio. Diante disso, o orçamento de base zero foi adotado para auxiliar a rever todas as atividades, analisando a real pertinência destas para a consecução dos objetivos estratégicos.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero, orçamento matricial, comunicação

Abstract

This study aims to analyze the factors that led a company to change the budget process without eliminating the use of the previous model. There was a period of transition to a model characterized as a zero-based budget, keeping some features from the previous model. The methodology used is a case study, performed in a communication group of Rio Grande do Sul. In the study it was realized that the motivation to implement a budget model was the need to reduce costs and help to formalize and disciplinary procedures. In relation to changes to the budget process, which was conducted after ten years use of matrix budget, it was observed that even with high benefits identified during the period, there was a need to reevaluate the existence of certain activities and their contribution to business. Thus, the zero-based budget has been adopted to assist in reviewing all activities, analyzing real relevance to the achievement of these strategic objectives.

Key words: Zero Base Budget, matrix budget, communication

1. Introdução

O setor de comunicação está inserido num ambiente de negócios com grandes desafios, como o atendimento aos exigentes aspectos regulatórios e as incertezas sobre o futuro de seus meios tradicionais de contato com o público (televisão, rádio, jornal). Este cenário complexo exige que as empresas invistam seus recursos de forma criteriosa e seletiva e acompanhem, sistematicamente, a aplicação destes recursos.

O acompanhamento da aplicação dos recursos pode ser realizado pelo orçamento que contempla, de forma detalhada, o plano de negócio da empresa e pode ser iniciado a partir do planejamento estratégico (NASCIMENTO; REGINATO, 2013). Para FREZATTI (2009), o processo orçamentário divide-se em duas etapas: a operacional, que deve proporcionar

¹ UNISINOS - Universidade do Vale do Rio dos Sinos. CEP: 93022-000 - São Leopoldo - RS

condições para estruturar as atividades da organização em seus diversos planos (marketing, suprimentos, produção, recursos humanos), e a financeira, que traduz as necessidades advindas dos planos operacionais para o aspecto monetário, ou seja, fluxo de caixa e demonstrações financeiras. Existem diversos tipos de processos orçamentários, os quais possuem características básicas, porém apresentam aspectos e procedimentos distintos em sua aplicação, sendo estes decorrentes do acompanhamento de tendências e adaptação ao ambiente dos negócios (LUNKES, 2013).

Neste contexto, o objetivo do presente artigo é analisar o modelo orçamentário de um grupo de comunicação de mídia sediado no Rio Grande do Sul e os fatores que impulsionaram a decisão de implementar outro modelo de orçamento. Foram considerados os modelos de orçamento abordados pela literatura e que foram informados pela empresa para embasamento da mudança. Uma possível contribuição da pesquisa é, além da análise dos fatores que determinam a mudança, buscar compreender se alterações no processo orçamentário são decorrentes de uma evolução natural da aplicação da ferramenta de controle gerencial.

O presente estudo está organizado em cinco seções. Além desta seção introdutória, a seção dois apresenta a revisão de conceitos abordados pela literatura, destacando os processos orçamentários que são objetos do estudo de caso. São analisados os estudos relacionados e efetuadas as considerações sobre os pontos abordados. Na sequência, apresenta-se a metodologia proposta de estudo de caso. A seção quatro aborda o resultado da pesquisa realizada e, por último, a seção cinco tem as considerações finais seguidas das referências utilizadas no estudo.

2. Referencial teórico

2.1. Orçamento

O controle gerencial representa uma importante atividade que ocorre nas organizações e se situa entre a formulação do planejamento estratégico e o controle de tarefas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Em geral, o controle gerencial corresponde a um plano formal que tem a incumbência de monitorar as estratégias estabelecidas pela alta administração. Um exemplo de plano formal é o orçamento que pode auxiliar no desdobramento das diretrizes estratégicas para os demais níveis organizacionais, sendo normalmente definido para o período de um ano. Para que este plano orçamentário assuma um caráter gerencial, é necessário que seja elaborado de forma a contemplar metas relacionadas com os objetivos estratégicos, apresentação dos meios para atingi-las e indicadores de controle (DIEHL, 2004).

O orçamento pode ser definido como planejamento dos processos operacionais para determinado período (LUNKES, 2011). É uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos pela organização. O orçamento, além de ser parâmetro para avaliação do plano operacional, permite a apuração do resultado por centro de responsabilidade, desempenhando papel de controle, via utilização dos sistemas de custos e contabilidade. Ele pode ser definido em termos amplos, com enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento e controle. Outra

visão para o conceito de orçamento é a de que se trata de uma expressão quantitativa das entradas de numerário para determinar se um plano financeiro atingirá os objetivos da organização (ATKINSON; BANKER; KAPLAN; YOUNG, 2008).

O processo de orçamento pode ser considerado um dos pilares da gestão, pois proporciona a possibilidade de avaliação do desempenho das entidades e seus gestores, disseminando o conceito de *accountability*, ou seja, a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades (FREZATTI, 2009). Ao prover meios para disponibilizar recursos e comunicar as metas de curto prazo, o orçamento atinge uma de suas principais finalidades: direcionar esforços para o cumprimento dos objetivos da organização.

A implementação de um processo de orçamento estabelece as metas da organização, individuais e de equipe. Nesta etapa, podem surgir problemas de comportamentos disfuncionais conforme a meta (i) for inatingível, (ii) muito fácil de ser atingida ou (iii) gerar conflitos entre a empresa e os objetivos dos funcionários (WARREN; REEVE; FESS; 2008). Eventuais problemas na condução do processo de orçamento podem ser decorrentes do alto grau de ênfase do orçamento perante a avaliação de desempenho dos funcionários. O Quadro 1 apresenta um resumo das características do processo orçamentário.

Quadro 1 - Resumo das Características

Autores	Possibilidades	Pontos de Atenção
FREZATTI et al (2010)	Traduz medidas financeiras em números para acompanhamento.	Em geral, não conseguem refletir medidas de desempenho qualitativas (qualidade de produtos, clima organizacional).
KUNG; HUANG (2013)	Permite uma previsibilidade na aplicação dos recursos e estimula uma disciplina financeira.	Desalinhamento com o planejamento estratégico e falta de flexibilidade podem deixar este processo desatualizado em relação a mudanças imprevistas nos cenários interno e externo da organização.
FREZATTI et al (2010)	Faz o desmembramento do Planejamento estratégico através da criação de controles e indicadores associados.	Podem reprimir a inovação e a experimentação (maior grau de risco), caso sejam estabelecidas metas rígidas.
JENSEN (2003) CHONG; EGGLETON; LEONG (2006)	A implementação do orçamento pode ter relação com a avaliação de desempenho.	Gerar comportamentos antiéticos de gestores via manipulação de metas orçamentárias, tornando-as mais fáceis de ser atingidas. Essa "disfunção" é decorrente da necessidade de atingir metas para alcance de bônus.

Fonte: autores citados

As seções seguintes tratam dos processos orçamentários que são objeto de análise deste artigo, sendo o orçamento de base zero e o orçamento matricial.

2.1.1. Orçamento base zero

Para Phyr (1981), o orçamento base zero é um processo que auxilia a administração a ajustar suas operações e recursos, conforme o ambiente de negócios em que a organização está inserida, consistindo na identificação de pacotes de decisão e sua priorização, de acordo com grau de importância e análise custo/benefício. Os pacotes de decisão descrevem uma atividade específica e permitem que a administração avalie a real necessidade de sua existência, assim como priorize sua permanência. A decisão sobre a manutenção e/ou priorização das atividades precisa ser submetida à aprovação da alta administração, a qual avaliará se existe conexão com o planejamento estratégico (PHYRR, 1981).

O processo de orçamento base zero evita perpetuar erros de elaboração, pois não considera dados do passado. Este modelo projeta todos os planos orçamentários como se estivessem sendo compilados pela primeira vez (LUNKES, 2003). Para Borna e Lunkes (2009), este modelo trabalha com a projeção dos dados orçamentários em pacotes de decisão e cada gestor demandante da dotação tem a obrigação de justificar o valor solicitado. Um pacote de decisão contempla a descrição das atividades de uma área e serve para facilitar o processo decisório sobre os recursos que serão ou não direcionados para a execução daquela atividade.

Os pacotes de decisão, ao serem submetidos a uma avaliação e aprovação, tornam o processo de elaboração do orçamento mais lento e, por consequência, o consumo de tempo neste processo é uma das principais críticas ao seu formato. Para Phyr (1981), o problema pode ser resolvido com a priorização do número de pacotes, permitindo que a alta administração mantenha o foco de decisão em atividades mais representativas e deixe para os níveis mais operacionais a avaliação detalhada de pacotes de decisão menos relevantes.

Lunkes (2003) afirma que este modelo de orçamento pode ser implementado em qualquer organização com ou sem fins lucrativos, e possui as seguintes vantagens:

- Forçar os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria;
- Informação detalhada relativa a recursos necessários para realizar os fins desejados;
- Chama a atenção para os excessos e duplicidade entre as atividades ou departamentos;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações do ano anterior;
- Melhora o acompanhamento do planejado versus orçado.

Estas vantagens foram corroboradas por Costa, Moritz e Machado (2007) e Gimenez e Oliveira (2013), que observaram ser este processo de orçamento uma oportunidade de revisar processos, conhecer as atividades que estão originando as despesas e efetuar análise criteriosa das atividades que não estão gerando valor ao cliente, permitindo assim, sua eliminação. Para Singh e Yadav (2011), este processo também permite definir os níveis de serviços acordados das atividades, visando a manter a entrega das atividades, po-

rém em patamares de custo aceitáveis pela administração. A próxima seção trata do modelo de orçamento matricial que apresenta similaridade com o orçamento de base zero.

2.1.2. Orçamento matricial

O orçamento matricial possui pouco referencial teórico em periódicos reconhecidos pelos meios acadêmicos, mas sua utilização é conhecida desde 1999, quando apresentado por uma consultoria denominada Instituto Nacional de Desenvolvimento Gerencial – INDG (CARVALHO, 2012). Para Wanzuit (2009), este modelo apresenta os princípios do orçamento de base zero, sendo também orientado para a análise detalhada dos gastos, visando à sua redução ou eliminação.

O modelo deriva de uma matriz na qual um eixo apresenta um grupo de receitas ou despesas, denominado pacote, e em outro eixo estão as unidades de negócio ou centros de custos, chamados de *entidade*. A figura 1 demonstra o formato do modelo.

A definição dos pacotes é a primeira etapa do processo de elaboração do orçamento matricial, sendo a relação das entidades da empresa e a indicação dos respectivos gestores, as etapas posteriores. Para Carvalho (2012), esta sequência atende a um princípio básico do modelo, o controle cruzado, ou seja, o acompanhamento da execução orçamentária pelo gestor do pacote (visão horizontal) e pelo responsável pela unidade de negócio (visão vertical). Este modelo também auxilia no desdobramento detalhado dos gastos até o nível das atividades e unidades e efetua um acompanhamento sistemático dos resultados, comparando-os com metas e elaboração dos planos de ação para eventuais desvios orçamentários.

Figura 1. Modelo de matriz orçamentária

	Pacotes	Entidades				TOTAL
		Unidade 1	Unidade 2	Unidade 3	Unidade 4	
GESTOR	Pacote 1 (ex: Aluguel)					●
	Pacote 2 (ex: Manutenção)					
	Pacote 3 (ex: Benefícios)					
	TOTAL	●				

Fonte: adaptado de WANZUIT (2009)

O acompanhamento sistemático pode ser considerado uma vantagem importante do orçamento matricial frente aos demais métodos, tendo em vista que dá início a uma verificação regular do gasto orçado versus realizado e exige planos de ação para tentar a reversão de resultados não alinhados à meta orçamentária (CARVALHO, 2012). Essa fase de acompanhamento também pode representar a quebra da hierarquia organizacional, no que tange ao controle das despesas. Possivelmente, os gestores de pacote não estarão ligados hierarquicamente aos gestores das entidades e torna-se relevante a obtenção de autonomia para a cobrança de eventuais estouros orçamentários.

Na próxima seção será analisada a comparação entre os dois métodos.

2.2. Análise comparativa: orçamento base zero e orçamento matricial

Para Carvalho (2012), o orçamento de base zero e o orçamento matricial buscam a redução ou eliminação de custos fixos e a escolha de um determinado modelo a ser implementado dependerá da cultura organizacional da empresa. Empresas que desempenham suas atividades orientadas a processos podem apresentar nível menor de dificuldade para implementar o modelo de orçamento de base zero. Por outro lado, o orçamento matricial exige uma estrutura organizacional maior, tendo em vista que é necessário estabelecer o controle cruzado para acompanhar a execução dos gastos. O Quadro 2 apresenta um resumo das características que envolvem os dois modelos orçamentário.

Quadro 2 - Características orçamentárias

Orçamento Base Zero	Orçamento Matricial
Não considera dados do ano anterior, evitando manter erros do passado.	Pode considerar dados do ano anterior e possibilita a manutenção de eventuais erros.
Enfoque na relação custo/benefício da existência e/ou nível de serviço das atividades.	Comparação de orçado versus realizado e elaboração de planos de recuperação para eventuais metas não alcançadas.
Participação dos funcionários na definição das despesas.	Participação dos funcionários na definição das despesas.
Necessidade de justificar onde, quanto e como será executado o orçamento.	Forte detalhamento dos gastos com proposição de metas para redução de custos.
Orientado para processos, visando à geração de valor para o negócio.	Incentiva a análise comparativa interna e externa.
Exige maior alinhamento ao planejamento estratégico	Não necessariamente alinhado ao planejamento estratégico

Fonte: Adaptado de Carvalho (2012)

Quadro 3- Estudos relacionados

Autor	Tipo de pesquisa	Objetivo	Principais achados
Costa, Moritz, Machado, 2007	Estudo de caso	Identificar as contribuições do orçamento base zero (OBZ) para o planejamento e controle de resultados numa empresa de produção e comercialização de bebidas.	Gerou maior conhecimento sobre as despesas orçadas e identificação de alternativas para sua redução. Observou que a organização necessita de um sistema de informação com parâmetros adequados para acompanhar o orçamento e gerar dados para críticas.
Ekholm e Wallin, 2011	Survey	Identificar se há uma associação positiva entre orçamento e utilidade percebida dos orçamentos (fixos ou flexíveis).	Constatou-se que não há relação entre ambientes de incerteza e a utilização de orçamento fixo, e que são úteis para empresas que dependem pesadamente da estratégia para ganhar vantagem competitiva. Além disso, constatou-se que os orçamentos fixos e flexíveis se complementam e não são considerados rivais.
Gimenez, Oliveira, 2013	Pesquisa ação	Apresentar a implantação de orçamento base zero em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga usando a metodologia pesquisa ação.	Verificou que o OBZ é adequado para o setor de serviços, pois auxiliou corte de custos, melhoria dos resultados operacionais, financeiros e como fator de melhoria do ambiente organizacional (aspectos comportamentais), indiretamente criando valor para os <i>stakeholders</i> .
Kung e Huang (2013)	Survey	Investigar se a relação entre a importância do orçamento e modelos de planejamento de orçamento impacta no desempenho.	Sugestiona-se que as empresas que utilizam estratégias mais competitivas consideram o orçamento mais importante para atingir os objetivos de curto prazo e redução de custos. Também se identificou uma influência indireta do uso de orçamento no desempenho.
Tissot et al., 2013	Estudo de caso	Avaliar o gerenciamento de custos de uma operadora de saúde, utilizando o orçamento matricial.	Observou que o processo de orçamento detectou oportunidades de melhoria nas atividades e no acompanhamento do orçado versus realizado.

Fonte: Autores citados.

Observa-se que os dois modelos de orçamento necessitam da participação dos funcionários para sua elaboração, bem como são voltados para a redução de custos. A abordagem para buscar essa redução de custos tem características diferentes. A próxima seção elenca estudos de caso da aplicação desses processos de orçamento.

2.3. Estudos relacionados

O Quadro 3 traz estudos relacionados com o objetivo da pesquisa, nos quais se dá suporte para a investigação; eles também servem como base comparativa para análise de dados. Desta forma, abordam-se estudos relacionados à utilização de métodos de custeio que abordam setores que serão alvo deste estudo de caso (indústria e serviços).

Observa-se nos estudos relacionados que o orçamento pode ser um grande aliado na busca pela competitividade, apoiando os objetivos de curto prazo, a redução de custos, ao acompanhamento das atividades, bem como a melhoria em aspectos comportamentais. Também se sugere que a utilização dos orçamentos fixo e flexível pode ser complementar. A próxima seção aborda os procedimentos metodológicos deste trabalho.

3. Procedimentos metodológicos

O presente estudo caracteriza-se por apresentar uma abordagem qualitativa. De acordo com Collis e Hussey (2005), o método de pesquisa é o processo pelo qual a pesquisa será executada. E o método qualitativo abrange analisar e entender a complexidade do que está sendo pesquisado. Em relação aos objetivos da pesquisa, se classifica como descritiva, pois tem como objetivo a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou estudo das relações entre suas variáveis (GIL, 2008).

A pesquisa se desenvolveu por meio de um estudo de caso único em uma empresa brasileira, localizada no estado do Rio Grande do Sul, atuante no segmento de comunicação, considerada de porte grande conforme classificação do BNDES. Para manutenção do rigor da pesquisa científica, foi elaborado um protocolo de estudo de caso, conforme indicado por Yin (2010). A composição do protocolo dispunha dos seguintes itens: objetivos do estudo, caracterização da empresa, fluxo das entrevistas, informações sobre os entrevistados, planejamento de perguntas para orientar a entrevista e informações sobre a análise documental.

A coleta de dados foi realizada no mês de junho de 2014 através da realização de entrevistas semi-estruturadas com os principais gestores da empresa. Para Collis e Hussey (2005) considera que o grande potencial das entrevistas semiestruturadas é que os assuntos discutidos mudam de uma entrevista à outra. Optou-se por entrevistar funcionários da Vice-Presidência Financeira, área responsável por consolidar os dados orçamentários provenientes das unidades de negócio, e um funcionário de uma unidade de negócio, que trata do orçamento de todas as televisões e rádios do grupo. O Quadro 4 elenca o perfil dos entrevistados.

Quadro 4 - Dados dos Entrevistados

Cargo	Tempo de empresa	Formação acadêmica
Vice Presidente de Finanças	19 anos	Pós-graduado, especialista
Diretor de Controle	18 anos	Pós-graduado, especialista
Gerente Planejamento	6 anos	Pós-graduado, especialista
Gerente Executivo (TV)	10 anos	Pós-graduado, especialista

Fonte: Dados da pesquisa.

A escolha dos entrevistados se deu em virtude da sua relação com o tema de pesquisa, identificado no primeiro contato com o Diretor de Controle. Os dados foram analisados de forma interpretativa, refletindo-se sobre eles para melhor compreendê-los. Os dados obtidos com a pesquisa foram comparados aos resultados de pesquisas que tratam do mesmo tema, publicadas em anais de congressos e periódicos, propiciando maior compreensão do assunto.

4. Apresentação e análise dos resultados

4.1. Caracterização da empresa pesquisada

O estudo de caso trata de um grupo de comunicação multimídia, de capital fechado e origem nacional, que possui empresas de televisão, rádio e jornal, atuando nos estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Além disso, possui negócios adjacentes que contemplam empresas de produção de eventos, editora, gráfica e logística. O grupo possui dezoito emissoras de televisão aberta, duas emissoras de TV comunitária (atuação local), vinte e quatro emissoras de rádio e oito jornais. Em 2013, teve faturamento de R\$ 1,50 bilhões e lucro líquido de R\$ 110 milhões e tem, aproximadamente, 6.500 funcionários.

4.2. Descrição do processo de orçamento matricial

A compreensão do processo de orçamento matricial aplicado no grupo econômico foi obtida com a realização de entrevista com o Diretor de Controle e análise de apresentações sobre a metodologia. O processo de orçamento matricial foi utilizado pelo grupo de comunicação no período de 2003 a 2013 e a escolha deste modelo foi impulsionada pela necessidade de reduzir custos. Entre 2000 e 2002, as receitas do mercado publicitário brasileiro reduziram 23% e, por consequência, o grupo não apresentava a rentabilidade esperada pelos acionistas e necessitava melhorar a sua geração de caixa para quitar compromissos financeiros. O orçamento da época era realizado com base em histórico e apenas incrementava custos e despesas sem estabelecer qualquer tipo de meta para sua redução. Algumas unidades de negócio apresentavam estruturas operacionais semelhantes, porém não eram realizadas comparações para estabelecer boas práticas de gestão que pudessem ser replicadas com o intuito de reduzir custos e despesas.

Durante a implementação, constatou-se a necessidade de estabelecer orientações gerais para o consumo interno de recursos. Para tanto, foram elaboradas as Diretrizes Orçamentárias (DO) que estabeleciam a forma adequada de registro contábil das despesas, limites para o consumo de recursos e definição sobre aprovadores das despesas dos pacotes de despesas.

A elaboração do orçamento tem periodicidade anual e é coordenada pela área de Planejamento Econômico-Financeiro, subordinada à Diretoria de Controle. Este processo conta com o envolvimento de todas as unidades da empresa e tem como finalidade quantificar o resultado econômico-financeiro do ano seguinte e estimular uma gestão racional dos custos. A área também é responsável pela proposição

Paulo Roberto Reichelt Ayres, Sandra Belloli Vargas, Carlos Alberto Diehl

do nome e quantidade de pacotes que foram criados para controlar as despesas. Em 2013, foram elaborados 22 pacotes de despesas, envolvendo diretores e gerentes executivos para ocuparem as funções de dono e gestor do pacote.

No formato de elaboração, é utilizada uma matriz de responsabilidade em que cada despesa orçada e executada possui um “dono de entidade” de um lado, e um “gestor” e “dono de pacote” de outro lado. A Figura 2 demonstra essa relação.

Figura 2 - Matriz de responsabilidade

		Entidades	DONOS DE ENTIDADE				
			Diretorias Corporativas	Unidade A (mídia X)	Unidade B (mídia Y)	Unidade C (mídia Z)	Outras Unidades
Gestor e Dono de pacote	Pacotes	Aluguéis					
		Pessoal					
		...					
		Total					

Fonte: Elaborado pelo autor

A diretoria executiva, com base em premissas estabelecidas pelos acionistas, estabelece as metas orçamentárias e estas são desdobradas pelos pacotes de despesas. O papel do “dono do pacote” é auxiliar na negociação das metas e propor soluções que alcancem a máxima eficiência operacional, visando ao cumprimento das metas estabelecidas. Nesta etapa, são analisadas as práticas operacionais de unidades de negócio similares, objetivando identificar ações que reduzam o custo e que possam ser disseminadas para demais unidades do mesmo porte. Por sua vez, o “gestor do pacote” tem a incumbência de redigir a diretriz orçamentária (DO) e acompanhar a execução das despesas dos “donos de entidade”, os quais representam os responsáveis pelas unidades de negócio. O “gestor do pacote” precisa analisar, mensalmente, o orçamento executado das unidades de negócio e tem a prerrogativa de exigir do “dono de entidade” um plano de recuperação para as despesas acima do previsto, bem como abonar eventuais excessos, desde que estes tenham relação com aumento de receitas. A regra estabelece uma tolerância de até 2% ou R\$ 500,00 (o que for maior) acima da meta.

Mensalmente, são feitas reuniões de acompanhamento do Orçamento Matricial de Despesas com a presença obrigatória de todo o Comitê Matricial (composto pela Diretoria Executiva e por todos os donos e gestores de Pacote). Neste momento, são analisadas as economias de cada pacote, as anomalias, justificativas, abonos, planos de recuperação e rejeições.

Outro aspecto do processo é a ênfase do orçamento matricial na avaliação de desempenho. As unidades de negócio possuem metas relativas ao cumprimento da dotação orçamentária prevista, detalhada em cada pacote de decisão que abrange a unidade, e também de lucro antes do imposto de renda, juros e imposto de renda (LAJIDA). A unidade de negócio somente atinge integralmente a meta se alcançar o LAJIDA previsto e não ultrapassar as despesas orçadas em cada pacote de despesa, sendo que não é possível compensar valores entre os pacotes.

4.3. Aspectos do processo de mudança orçamentária

As entrevistas realizadas com os responsáveis pela formulação e condução do processo orçamentário forneceram as percepções sobre o modelo anterior (matricial) e o atual (base zero), que está em implantação. As entrevistas tiveram duração entre 45 a 60 minutos e foram feitas individualmente e na sede do grupo de comunicação.

O VP de Finanças e o Diretor de Controle participaram da análise das alternativas de processo de orçamento que culminou com a escolha do matricial. A decisão foi motivada pela possibilidade de reduzir custos e despesas, pois havia a necessidade de melhorar a rentabilidade do negócio. Outras razões elencadas foram: a) maior envolvimento dos gestores no processo, visando a gerar alto grau de comprometimento; b) elaboração descentralizada, mas coordenada para focar na redução das despesas; c) estimular um processo de melhoria contínua e d) questionamento de todas as despesas enfoque. A gerente de planejamento e o gerente executivo (TV) corroboraram que o orçamento matricial foi importante para ajudar a melhorar resultados econômico-financeiro e disciplinar a execução da despesa.

Em relação à implementação do processo de orçamento base zero, os entrevistados foram unânimes ao afirmar que havia necessidade de rever as atividades executadas, tanto pelas unidades de negócio, quanto pela corporação, que fornece o suporte administrativo (recursos humanos, contabilidade, compras, tecnologia da informação). Ficou claro que o modelo anterior não proporcionava o questionamento da necessidade, bem como do nível de entrega das atividades realizadas.

De modo geral, todos abordaram a importância do orçamento na avaliação de desempenho, sendo que este enfoque permanecerá no novo processo (base zero). O cumprimento das metas estabelecidas, portanto, continuará a repercutir diretamente na remuneração variável dos gestores. Um ponto importante que todos mencionaram é o papel ativo que o processo de orçamento base zero terá no auxílio do desdobramento do planejamento estratégico. Os entrevistados entendem que o orçamento matricial não tinha esse enfoque.

As questões abordadas estão descritas no Quadro 5, juntamente com os principais comentários dos entrevistados.

Quadro 5 - Resumo das entrevistas

Questão Abordada	Entrevistado	Comentários
Relação do orçamento com o planejamento estratégico.	Vice Presidente de Finanças	O orçamento matricial não apresentava alinhamento com o planejamento estratégico, pois o foco era a redução de custos. O orçamento de base zero deverá ter alinhamento com a estratégia, pois sua elaboração considera as atividades relevantes para o grupo e propõe a eliminação ou redução de níveis de serviço.
	Diretor de Controle	
	Gerente Executivo Planejamento	Manifesta concordância sobre maior alinhamento do orçamento base zero com o planejamento estratégico. Contudo, mencionou que definir a permanência e o nível de serviços entregue das atividades é um desafio complexo.
	Gerente Executivo (TV)	
Função que o orçamento desempenha na empresa	Vice Presidente de Finanças	Controle de custos e avaliação de desempenho; com a utilização do orçamento base zero, haverá o desdobramento dos objetivos estratégicos.
	Diretor de Controle	
	Gerente Executivo Planejamento	
	Gerente Executivo (TV)	
Participação no processo	Vice Presidente de Finanças	Negociação das metas junto ao Conselho de Administração.
	Diretor de Controle	Conduzir o processo de orçamento, conforme orientações da Diretoria Executiva. Consolida os dados e prepara a apresentação da proposta orçamentária para a Diretoria Executiva.
	Gerente Executivo Planejamento	Executa as atividades da Diretoria de Controle sobre o orçamento. Mencionou que ainda falta maior clareza sobre o processo de acompanhamento e reporte
	Gerente Executivo (TV)	Estabelecer as premissas que serão observadas pelas unidades de negócio (capital e interior do RS e SC) na elaboração do orçamento. Após receber todas as propostas de orçamento, efetua a consolidação e verifica se o resultado final do LAJIDA está alinhado com as metas previstas. Eventuais ajustes serão realizados até a obtenção do orçamento previsto.

Paulo Roberto Reichelt Ayres, Sandra Belloli Vargas, Carlos Alberto Diehl

Tentativa de facilitar o cumprimento do orçamento (folga de orçamento).	Vice Presidente de Finanças	O orçamento matricial é top-down, partindo das metas dos acionistas para posterior desdobramento nos pacotes de despesas. Este modelo emprega uso sistemático de benchmarking interno que privilegia boas práticas das unidades de negócio, replicando procedimentos para ganho de eficiência e redução de custos. Além disso, projeções econômicas dos mercados de atuação eram adquiridas para servir como referência no orçamento. Existia, segundo os entrevistados, pouca margem para constituir uma folga orçamentária que pudesse facilitar o cumprimento das metas. O orçamento base zero segue no formato top-down, mas permite maior liberdade para as unidades de negócio definirem suas estratégias para o alcance da meta. Foi comentado que haverá diferentes níveis de aprovação na defesa dos pacotes de decisão. Além disso, para os VP's, principais responsáveis pelo resultado das unidades de negócio, aumenta a relação do base zero com a remuneração variável. Comentam que, para negócios ainda 'não maduros' dentro do grupo (ex: logística), existe maior dificuldade de identificar eventual tentativa de 'folga de orçamento'. Contudo, é uma opção do grupo estimular novos negócios na tentativa de incrementar as receitas não originadas da publicidade.
	Diretor de Controle	
	Gerente Executivo Planejamento	
	Gerente Executivo (TV)	O orçamento continua top-down e provém de metas estabelecidas pelos acionistas para a Diretoria Executiva do negócio televisão. Apesar de as unidades de negócio possuírem maior liberdade para executar as despesas, será mantido um acompanhamento mensal da execução orçamentária e, possivelmente, será exigido plano de ação para metas não alcançadas. Este ponto tem semelhança com o orçamento matricial; porém, sua implementação ainda não está definida. Ressalta que o controle da execução das despesas não é tão rigoroso quanto era no processo matricial, mas haverá acompanhamento do orçamento, pois ele ainda é base relevante para a avaliação de desempenho. Destacou que a aplicação e o aprendizado de 10 anos do orçamento matricial contribuíram para manter a preocupação com o nível de despesas das unidades.
Fatores que motivaram a mudança do processo de orçamento.	Vice Presidente de Finanças	Todos ressaltaram que o orçamento matricial foi decisivo para o grupo melhorar seus resultados econômico-financeiros, especialmente num período que as receitas do mercado publicitário estavam em queda. Além disso, o processo trouxe uma disciplina para os mais diversos tipos de despesas que não contavam com orientação formal para sua execução (viagens, pessoal, manutenção, etc.). Após dez anos, observou-se que o ganho com a utilização do processo matricial foi marginal para a redução dos custos. Havia dificuldade de propor a diminuição do valor orçado por pacote de despesa e os tipos de negócio (televisão, rádio, jornal) atravessam cenários distintos de mercado. Então, torna-se necessário rever as atividades realizadas pelas unidades de negócio e áreas corporativas, visando a definir sua existência e em que nível de entrega. O orçamento base zero, por ter como princípio a revisão do nível de atividades, via análise dos pacotes de decisão, foi escolhido.

Fonte: dados da pesquisa.

Nas entrevistas realizadas, tornou-se perceptível a importância do orçamento matricial para a organização. Na época da adoção deste processo de orçamento, existia muita incerteza sobre o rumo da receita do mercado publicitário brasileiro. Logo se fez necessário gerir os custos com maior rigor, buscando questionar e disciplinar os gastos da organização. Embora não houvesse um enfoque na avaliação das atividades executadas, visando a justificar sua existência ou nível de entrega, existiam questionamentos, de forma não sistemática, sobre manter determinadas atividades.

Outro item destacado nas entrevistas é a utilização do processo de orçamento como importante fator para avaliação de desempenho, que é base para a remuneração variável. Essa premissa permanecerá na implementação do orçamento base zero e haverá maior ênfase do orçamento na remuneração variável de funcionários da diretoria executiva.

Observa-se que, conforme apontado por Gimenez e Oliveira (2013), a implantação do orçamento base zero trará redução de custos, impactando nos resultados operacionais e financeiros, e melhoria no ambiente organizacional, fato confirmado nesta pesquisa. Entretanto, a utilização do orçamento na avaliação de desempenho, de acordo com Ekholm e Wallin (2011), pode ser melhorada se a empresa optar pelo uso do orçamento contínuo. De acordo com os autores, o orçamento contínuo pode ser considerado melhor ferramenta para a avaliação de desempenho, pois permite a aprendizagem dos gestores sobre o ambiente empresarial, mesmo que as metas não sejam claras.

Diante dos estudos anteriores pesquisados, os achados relacionam-se com a pesquisa de Piccoli *et al.* (2014), que identificou que as principais razões para utilização do orçamento são: avaliação de desempenho, comunicação dos objetivos e formação de estratégia.

5. Considerações finais

O objetivo do presente artigo é analisar os motivos que impulsionam a mudança de um processo orçamentário que estava consolidado e tinha apresentado resultados importantes para um grupo econômico. O entendimento sobre os fatores que determinaram a mudança podem servir para auxiliar futuras decisões sobre o processo de orçamento que melhor se adapta às necessidades da organização.

Para Lunkes (2013), houve evolução dos processos orçamentários que, ao longo do tempo, foram se adaptando às teorias de gestão. Existem características próprias para cada processo orçamentário (empresarial, contínuo, base zero, flexível, por atividades, perpétuo e, mais recentemente, o *beyond budgeting*), mas isso não impede uma junção das particularidades de cada modelo. Esta composição pode possibilitar maior grau de sucesso na implementação de um processo orçamentário.

O orçamento base zero, que está sendo implementado pela organização, tem a função de questionar o nível de entrega e a manutenção das atividades executadas e busca romper com a inércia de projeção de despesas que estava afetando o orçamento matricial. Embora tenha apresentado resultados importantes no controle de custos, a redução de despesas apresentava uma contribuição marginal sobre a meta prevista. Além disso, cada unidade de negócio (televisão, rádio e jornal) tem desafios distintos e o processo matricial promove uma gestão uniforme dos pacotes de despesas, dificultado a execução de diferentes estratégias.

Como limitação de estudo, entende-se que os fatores que motivaram a mudança podem não ser aplicáveis a qualquer organização. Além disso, o estágio inicial de implementação do orçamento base zero não permite avaliar o grau de eficiência no alcance das metas da organização, comparativamente com o orçamento matricial. Sugere-se que, no futuro, seja realizada uma análise comparativa dos processos de orçamento matricial e base zero em relação ao cumprimento das metas estabelecidas.

Referências

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo, Atlas, São Paulo, 2002.
- ATKINSON, A; BANKER, R, D; KAPLAN, R. S; YOUNG, S.M. *Contabilidade Gerencial*. 2ª Ed., São Paulo, Atlas, 2008.
- BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J.; Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2009.
- CARVALHO, P. T. O uso do orçamento matricial como ferramenta para o planejamento econômico-financeiro e para a melhoria de resultados. Diss. Tese (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.
- COLLIS, J.; HUSSEY, R. *Pesquisa em administração*. 2ª ed. Porto Alegre, Bookman, 2005.
- COSTA, A. M.; MORITZ, G. O.; MACHADO, F. M. V.; Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v.1, n. 8, p. 85-98, 2007.
- CHONG, V. K.; EGGLETON, I. R. C.; LEONG, M. K. C. The Multiple roles of participative budgeting on job performance. *Advances in Accounting*, v.22, p.67-95, 2006.
- DIEHL, C. A.; Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado. Diss. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.

- EKHOLM, B. G.; WALLIN, J. The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets. *Journal of Business Finance & Accounting*, v. 38, n. 1, p. 145-164, Jan./Mar., 2011.
- FREZATTI, F.; *Orçamento Empresarial*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FREZATTI, F.; RELVAS, T. R. S.; JUNQUEIRA, E.; NASCIMENTO, A. R.; OYADOMARI, J. C. Críticas ao Orçamento: problemas como artefato ou a não utilização de uma abordagem abrangente de análise? *Advances in Scientific and Applied Accounting*, v. 3, n.2, p.190-210, 2010.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.
- GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, A. B. S.; A implantação de orçamento Base Zero (OBZ) em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga. *Revista Científica Hermes*, v. 8, p. 3-22, 2013.
- JENSEN, M. C.; Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *European Financial Management*, v. 9, n. 3, p. 379-406, 2003.
- KUNG, F. H.; HUANG, C. L. An examination of the relationships among budget emphasis, budget planning models and performance. *Emerald Management Decision*, v. 51, p. 120-140, 2013.
- LUNKES, R. J. *Manual de Orçamento*. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2013.
- LUNKES, R. J.; *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. Diss. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, M.; *Controladoria – um enfoque na eficácia organizacional*. 3ª ed. São Paulo, Atlas, 2013.
- PICOLLI, M. R.; WARKEN, I. L. M.; LAVARDA, C. E. F.; MAZZIONI, S.; CARRES, A. M. Os múltiplos usos do orçamento em empresas catarinenses. *UNOESC & Ciência*, v. 5, n. 2, p.195-206, jul./dez., 2014.
- PYHRR, P.; *Orçamento base zero. Um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas*. Rio de Janeiro, Interciência, 1981.
- SINGH, G.; YADAV, P.; Zero based budgeting in India – its relevance to public enterprises. *Asian Journal of Technology & Management Research*, v. 1, n. 1, 2011.
- TISSOT, J. B.; TISSOT, P. B.; CRUZ, M. R.; NESPOLO, D.; DIAS, D. T. A.; CAMARGO, M. E. Orçamento matricial como estratégia de gestão de custos: o caso de uma operadora de saúde, *Revista Inteligência Corporativa*, v.2, n. 3, p. 45-53, 2013.
- WANZUIT, D. R. D. Proposta de uma sistemática de apoio à implementação do Orçamento Matricial – o caso de uma indústria de alimentos. Diss. Tese (Mestrado em Engenharia de Produção) Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.
- WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E.; *Contabilidade gerencial*. 2ª ed. São Paulo, Thomson Learning, 2008.
- YIN, R. K. *Estudo de caso planejamento e métodos*. 4º ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.