

---

# Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário

Antonio Cezar Bornia <sup>1</sup>  
Rogério João Lunkes <sup>2</sup>

---

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo desenvolver proposta de orçamento renovado, com alinhamento das metas orçamentárias aos indicadores estratégicos do *balanced scorecard*. Para atingir tal objetivo, faz-se inicialmente revisão da literatura sobre o orçamento, por meio do levantamento histórico, conceitos, objetivos e características; destacando de forma breve seus principais processos: empresarial, contínuo, base zero, flexível, por atividades e *beyond budgeting*. O método utilizado para desenvolver esta pesquisa foi descritivo conduzido através de levantamento bibliográfico e delineamento do tipo estudo de caso. Os resultados demonstram que a integração entre o *balanced scorecard* e o orçamento pode contribuir na melhoria da gestão, principalmente no alinhamento entre indicadores estratégicos e metas operacionais, além de flexibilizar o processo orçamentário e incluir um conjunto maior de medidas de desempenho.

**Palavras-chave:** Planejamento estratégico, *Balanced scorecard*, Processos, Orçamento renovado.

## Abstract

This research has as objective develop a model which allows aligning the renewed budget with the strategic planning. In order to achieve that objective, at the beginning, it is detailed the budget, through a historical survey, concepts, objectives, characteristics; pointing out in an including way its main methods: static, continuous, zero-base, flexible, activity-based and beyond budgeting. The method used in the present work is descriptive, conducted through bibliographical research and study of case the delineation. It is proposed a model to the renewed budget, with the design of the way of conception as well as the process' implementation. Among the main aspects, to be pointed out, are the information improvements to the decision making and to the clients needs service, the process flexibility and the continuous planning with the new variables, among others.

**Keywords:** Strategic planning, Balanced scorecard, Process, Renewed budget.

---

<sup>1</sup> Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor Associado da Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço profissional: Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico, Departamento de Engenharia de Produção, Campus Universitário Trindade. CEP 88040900, Florianópolis, SC. E-mail: cezar@inf.ufsc.br.

<sup>2</sup> Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. Atualmente é Professor Adjunto I da Universidade Federal de Santa Catarina. Endereço: Rua Acelon P. da Costa, 231, bl. C, ap. 401, Itacorubi, Florianópolis, SC. CEP 88034040. E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com.

## 1 Introdução

As organizações contemporâneas têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, sendo assim forçadas a criar continuamente mecanismos para diferenciar-se e incrementar seus níveis de competitividade. Há dois pontos independentes já apontados em trabalhos de Ansoff (1975), cuja complexidade tem crescido constantemente e drasticamente nas últimas décadas. O primeiro ponto diz respeito à dinâmica e complexidade do ambiente empresarial, que é caracterizado pela frequência e velocidade das mudanças dos diferentes segmentos do ambiente e pela sua força, regularidade e previsibilidade. O segundo está relacionado à diferenciação das empresas, como resposta à dinâmica e à complexidade do ambiente, isto se manifesta na massiva setorização da estrutura organizacional e nas relações com o ambiente, no difuso sistema de gestão e também nas estruturas de poder que determinam as direções da organização.

Dentro do contexto atual, as organizações enfrentam um ambiente turbulento e de muitas mudanças. Para sobreviver e prosperar nesse ambiente, elas necessitam utilizar sistemas de medidas de desempenho amplas. Essas medidas de desempenho representam instrumentos fundamentais na tomada de decisões da organização. De acordo com Hope e Fraser (1999), Leahy (2002) e Lunkes (2007) há várias razões pelas quais é importante utilizar medidas de desempenho, que são: (1) identificar onde se obtém sucesso (fatores-chave do sucesso); (2) identificar onde se obtém sucesso em relação ao cliente, atendendo suas expectativas e medindo sua lealdade e satisfação; (3) ajudar a entender os processos internos; (4) identificar onde estão os problemas e onde melhorias são necessárias, principalmente as relacionadas à inovação; (5) manter na organização pessoas com habilidade e competências, dando-lhes liberdade, desafios e responsabilidade; (6) assegurar que as decisões são tomadas baseadas em fatos, não em suposições, emoções ou intuição; (7) demonstrar se as melhorias planejadas estão realmente sendo concretizadas; (8) atender aos exigentes acionistas, órgãos reguladores, entre outros, com sistemas abertos e transparentes.

Tradicionalmente, as medidas financeiras como, receita, custos, lucro são predominantes nos sistemas de gestão como, o orçamento. Apesar de serem mais precisas essas medidas apresentam algumas limitações: (1) tendem a medir e analisar variáveis internas; (2) falham por não incluir

medidas amplas de desempenho como, qualidade, satisfação dos empregados e clientes; (3) são indicadores de resultado, tendem a analisar fatos que já ocorreram; (4) geralmente são medidas macros, não expressando o elemento específico que acarretou a variação.

Diante dos problemas apresentados, fica latente a necessidade de buscar encontrar uma resposta a seguinte questão: como o orçamento pode ser ampliado para atender as novas necessidades das empresas? Assim, objetivo central deste artigo é desenvolver proposta de um conjunto amplo de medidas de desempenho a partir do *Balanced Scorecard*.

## 2 Orçamento no atual contexto

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. O orçamento sempre fez parte dos sistemas de administração pública das principais civilizações ocidentais. Em empresas privadas, o orçamento foi utilizado primeiramente por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Nemours, nos Estados Unidos, em 1919 (ZDANOWICZ, 1989).

O orçamento tem como princípio fundamental o planejamento e o controle do resultado, através do planejamento formal, da coordenação efetiva e do controle dinâmico das operações da empresa. Welsch (1973, p.27) conceitua orçamento como:

um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das suas subdivisões. O orçamento exprime planos relativos a itens, tais como: níveis de estoques, acréscimos de capital, necessidades de caixa, financiamento, planos de fabricação, planos de compras, necessidades de mão-de-obra, e assim por diante.

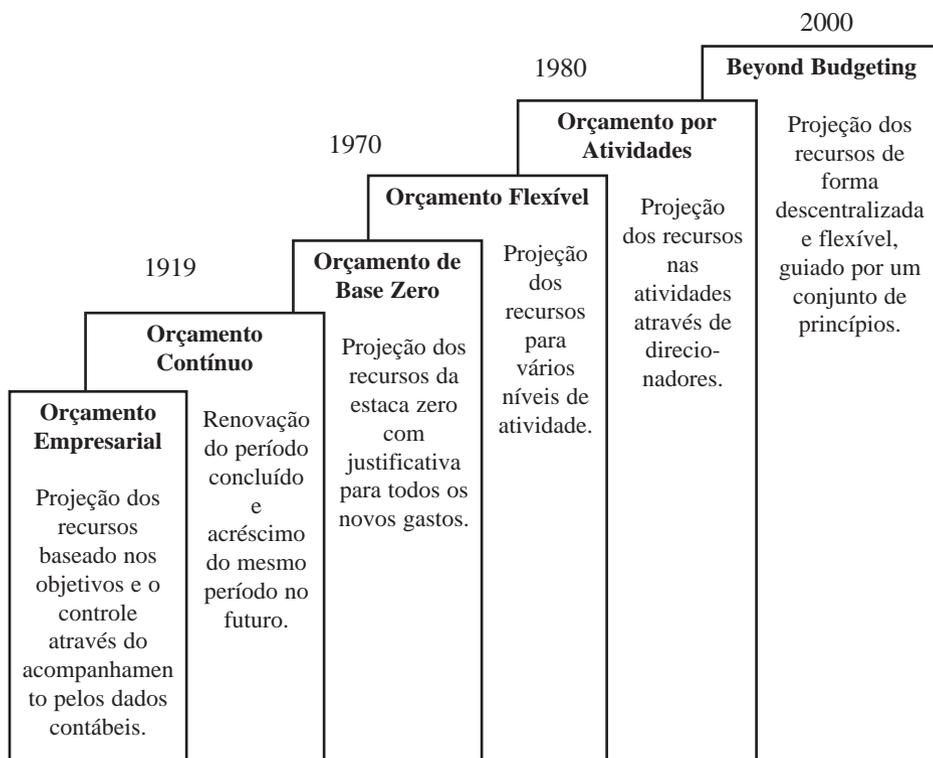
O orçamento rapidamente tornou-se o elemento central da maioria dos sistemas de gestão usados pelas empresas. O orçamento permite à empresa um gerenciamento central assim como certa disciplina financeira sobre as diferentes divisões. Geralmente o plano orçamentário é elaborado e posto em prática sem alterações para ser observado pelas divisões no decorrer do ano.

Na primeira fase do orçamento predominou o orçamento empresarial com a projeção dos recursos baseado na estrutura organizacional. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período. A segunda fase privilegiou o orçamento contínuo que tem como ênfase a revisão contínua, removendo-se os dados do mês recém-concluído e acrescentando-se dados orçados para o mesmo mês do ano seguinte. O passo seguinte foi o surgimento do orçamento de base zero com a projeção dos dados em pacotes de decisão como se as operações estivessem começando da estaca zero e a necessidade de justificar os gastos. No orçamento base zero os gestores estimam e justificam os valores orçados como se a empresa estivesse iniciando suas operações. A quarta etapa apresenta o orçamento flexível em destaque com a projeção dos dados das peças orçamentárias em vários níveis de atividade. O orçamento flexível é projetado para cobrir uma gama de atividades, portanto, pode ser usado para estimar custos a qualquer nível de atividade (LUNKES, 2007).

Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades como uma extensão do custeio baseado por atividades, com projeção dos recursos nas atividades e o uso de direcionadores de custos para estimar e controlar a carga de trabalho e recursos. O orçamento por atividades usa a informação sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação. Finalmente, o *beyond budgeting* utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial. Na Figura 1 apresenta-se a descrição sintetizada de cada processo.

**Figura 1: Do orçamento empresarial ao beyond budgeting**

EVOLUÇÃO DOS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS



Fonte: Lunkes (2007).

Pode-se ainda considerar outros processos como o orçamento padrão, orçamento de tendência e o orçamento incremental, entre outros. Embora o orçamento tenha sofrido algumas inovações em relação a formas de elaboração e utilização através dos anos, ele permanece inalterado em relação à incorporação das novas medidas de desempenho. A falta de melhorias significativas na forma de concepção e utilização deixa o orçamento à mercê de muitas críticas por parte de executivos e estudiosos.

### 3 Integração entre *balanced scorecard* e orçamento

A utilização de diversas perspectivas que incorporem múltiplos indicadores ganhou notoriedade com o advento do *balanced scorecard*, proposto por Kaplan e Norton em artigos a partir de 1992 e posteriormente detalhado no livro “*The Balanced Scorecard*” publicado em 1996. Tal sistema de medição de desempenho conta com diversos relatos de experiências de implantação exitosas, que incluem empresas mundialmente conhecidas como AT&T Corp., Caterpillar, Xerox e Citibank Private Bank, entre outras.

Para Atkinson e Epstein (2000, p.26), a idéia de *balanced scorecard* não é totalmente nova. Durante e depois da Segunda Guerra Mundial desenvolveram-se sistemas semelhantes na Companhia Ford Motor. Robert MacNamara, um dos mentores desse sistema na Ford, foi Secretário de Defesa, e introduziu os mesmos métodos de administração no Pentágono durante a Guerra do Vietnã. Na França, as empresas vêm usando a mais de 50 anos uma ferramenta chamada “*Tableau de Bord*” de Guerny, Guiriec e Lavergne (1990). Os países escandinavos vêm usando há anos indicadores relacionados ao fator humano e a fatores sociais. Segundo Atkinson e Epstein (2000), o BSC representa uma contribuição importante que vai mais adiante do que a maioria das empresas e países estava fazendo, focalizando medidas-chave de desempenho e unindo os níveis: estratégico, tático e operacional.

Atkinson et al. (2000, p.592) definem que o *balanced scorecard* reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional. Kaplan e Norton (2000, p.119) afirmam que o *balanced scorecard* é como os instrumentos na cabine de comando de um avião: fornece, de relance, informações completas aos gerentes.

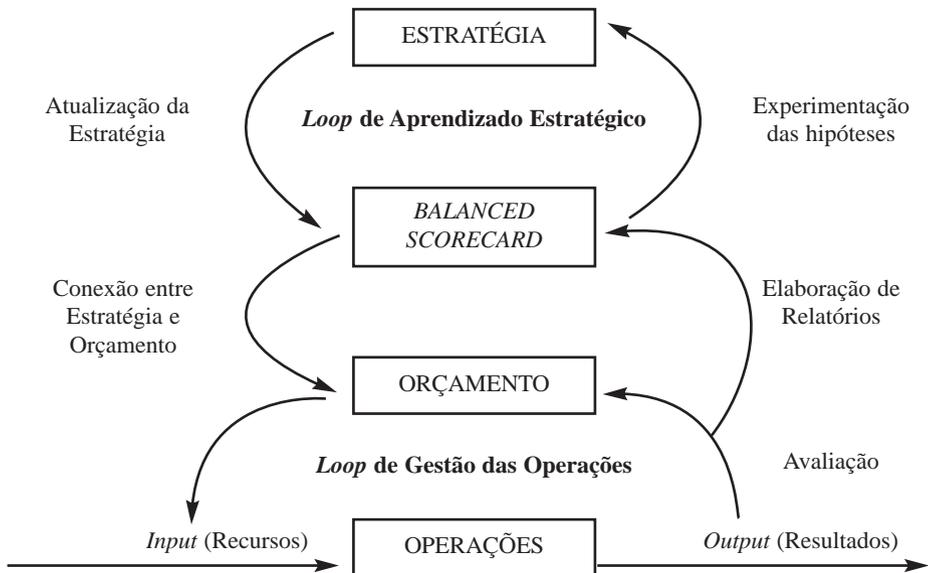
Kaplan e Norton (1998, p.120) asseveram que o BSC nasceu como um novo sistema de medição de desempenho com base em indicadores financeiros e não-financeiros e acabou se tornando um novo sistema gerencial. É um sistema de avaliação de desempenho empresarial, e seu principal diferencial é reconhecer que os indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para isso, uma vez que só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não contemplando os impulsionadores de rentabilidade a longo prazo.

Segundo Kaplan e Norton (2001, p. 289), na maioria das implementações, o BSC precisa ser conectado ao orçamento. O BSC destaca-se como um novo sistema para a gestão estratégica. Mas esse novo sistema deve ser conectado ao velho sistema, o orçamento, para a gestão tática. Essa conexão é feita por meio de um processo de “*loop duplo*”.

O BSC é uma ferramenta para implementação da estratégia da empresa, portanto, não tem a abrangência e amplitude necessária para implementar as metas em nível operacional. Kaplan e Norton em seu livro “Organização Orientada para a Estratégia” corrigiram afirmando que o orçamento ainda é necessário. Para os autores, o *balanced scorecard* faz o primeiro *loop* com o planejamento estratégico.

O primeiro *loop* integra o BSC ao planejamento estratégico, por meio dos indicadores estratégicos. O segundo *loop* integra o BSC com o orçamento, pelas medidas operacionais, conforme Figura 2.

**Figura 2: Loop duplo - converter a estratégia em processo contínuo**



Fonte: Kaplan e Norton, 2001, p. 289.

Para Kaplan e Norton (2001), as empresas devem utilizar um processo de *loop* duplo, que integra a gestão dos orçamentos e das operações com a gestão estratégica. Para os autores, o processo de controle das operações baseado no orçamento talvez tenha suas limitações num mundo dinâmico e em rápida transformação, ele pelo menos existe. A maioria das empresas não dispõe de nenhum processo para a gestão estratégica.

Como pode-se observar o BSC realiza a primeira etapa do processo de implementação do planejamento estratégico, por meio dos indicadores estratégicos. Enquanto, o orçamento vai realizar a segunda etapa de implementação em nível operacional, por meio da metas operacionais. O BSC pode ser o porto de partida para redefinir o processo orçamentário, com isso as metas operacionais são alinhadas aos indicadores estratégicos do negócio.

Contudo, alguns trabalhos científicos têm apresentado críticas em relação ao BSC, ressaltando dificuldades encontradas na implementação, bem como limitações e restrições que podem ser atribuídas ao modelo. Tais problemas podem ser decorrentes da falta de integração entre o BSC e o orçamento. Inúmeras empresas estão planejando esse sistema de gestão de forma não integrada, deixando escapar a oportunidade de ter uma visão mais sistêmica do processo de negócio. Na seqüência, são apontados alguns problemas enfrentados pelas empresas relacionadas a essa proposta de alinhamento entre o *balanced scorecard* e o orçamento.

## **4 Problemas enfrentados pelas empresas no orçamento**

A falta de alinhamento com o planejamento estratégico torna o processo orçamentário pouco eficiente no gerenciamento estratégico. Segundo Leahy (2002, p.139), as empresas iniciam a elaboração do orçamento antes de formular seu planejamento estratégico. Mesmo aquelas que implementam o *balanced scorecard* também apresentam problemas de integração dos indicadores estratégicos com as metas orçamentárias.

Os orçamentos anuais funcionam bem quando as condições de mercado são estáveis, os competidores, conhecidos e as ações das pessoas, previsíveis. Nesse ambiente, relativamente poucos tomam decisões, os preços refletem os custos internos, a estratégia e o ciclo de vida dos produtos são longos e os clientes têm poucas opções de escolha. Segundo Hope e Fraser (1999, p.24),

os orçamentos anuais não provêm ao gestor números seguros, geralmente metas são previsões que se tornam rapidamente obsoletas. Para Leahy (2002, p.139), nesta sistemática o orçamento é a “vaca sagrada”, nada pode ser adaptado ou mudado.

A excessiva centralização na definição das metas orçamentárias inviabiliza a participação e motivação dos colaboradores. Segundo Leahy (2002, p.139), o orçamento é determinado pela alta administração, ou seja, de cima para baixo. Assim para Hope e Fraser (1999, p.24), os orçamentos são baseados na centralização da gestão e assim atrapalham as tentativas de mudança organizacional, como: gerenciamento em equipe, delegação e *empowerment*.

No entanto, conforme mencionado na introdução, o mercado mudou e tais características não fazem mais parte do cotidiano de muitas empresas. Com o ambiente de mercado altamente dinâmico e com o aparecimento do trabalhador do conhecimento, o processo orçamentário centralizado perde sua eficácia, além de consumir muito tempo e dinheiro.

A inflexibilidade do processo orçamentário em decorrência de políticas fixas, que inviabilizam alterações nas metas orçamentárias. Em muitas empresas, o orçamento é usado para atingir metas financeiras pré-definidas, o que contraria o pensamento dominante de criar sinergia e criatividade nas pessoas para melhorar continuamente as estratégias e processos orientados para o cliente. Para Kaplan e Norton (2001, p.287), as empresas estão sendo cada vez mais tolhidas pela inflexibilidade do processo orçamentário.

Nesse sentido, Hope (1999, p.42) adverte que freqüentemente o orçamento formal funciona como uma camisa-de-força, que impede o aproveitamento das oportunidades imprevistas, ou como um recurso para dirimir lutas internas de poder. Para o autor, as empresas detectaram, com precisão, que os orçamentos podem reprimir a inovação, geram conflitos internos e impedem que os gestores alcançassem seus objetivos.

Em grande parte das empresas, os processos orçamentários baseados exclusivamente em metas financeiras, não incorporando medidas amplas de desempenho. Em geral, as empresas não exploram todo o potencial de um eficiente processo orçamentário com medidas amplas do processo produtivo. Para Hope e Fraser (1999, p.24), eles não incorporam a maioria dos direcionadores de valor, como: conhecimento e capital intelectual.

Características como marcas fortes, pessoas qualificadas, forte liderança, clientes leais estão fora das medidas orçamentárias.

A falta de alinhamento do sistema de remuneração variável com as metas orçamentárias, com objetivo de alinhar os interesses da empresa com os dos colaboradores. Inúmeras empresas não têm qualquer sistema de remuneração variável atrelado às metas orçamentárias, gerando pouco interesse dos colaboradores. Aquelas que apresentam, tem um sistema limitado, atrelado a medidas financeiras e que muitas vezes não produz dos resultados esperados.

Para Hope e Fraser (1999, p.24), podem ser destacados outros problemas geralmente enfrentados pelas empresas como, habitam os gestores a incrementar seus resultados, fixando tetos para as expectativas de crescimento e um chão para os custos, impossibilitando assim melhoria contínua dos resultados. Além de agir como barreiras na exploração de sinergia entre as unidades empresariais. Assim, cada gestor defende seus valores, esquecendo-se de atingir o todo; e podem ser burocráticos e consumir muito tempo e dinheiro. Já para Leahy (2002, p.139), as metas de receitas e custos são projetadas sem ter informações sólidas e, devem ser atingidas a qualquer custo, apegam-se excessivamente aos detalhes, esquecendo de gerenciar o que é importante, compram pacotes de software orçamentário prontos que não atendem as necessidades ou processos, estimam metas pouco realistas, esquecendo variáveis importantes e, atem-se em demasia as variações, esquecendo de analisá-las de forma sistêmica.

Diante do exposto, Hope (1999, p.42) defende que o orçamento precisa de um motor novo, pois ele apresenta um conjunto limitado de medidas de desempenho. Se antes ele era um instrumento de controle por excelência, agora deve ser uma ferramenta estratégica. Ele deve incluir as novas estratégias emergentes ou direcionadores de valor, como: qualidade, tempo, inovação, capital intelectual, produtividade, gestão do conhecimento e informação e foco no mercado, entre outros.

O processo orçamentário apresenta os resultados esperados porque, em geral, é implementado como um plano de negócio ou financeiro, além de funcionar basicamente como um plano de controle de custos.

## 5 Metodologia de pesquisa

Para a realização da pesquisa foi utilizado amplo referencial teórico buscando identificar problemas relacionados à utilização do orçamento. A partir do referencial teórico são propostas várias ações de melhorias no processo orçamentário. Na seqüência, a proposta é aplicada na Empresa OrçaTudo, para tanto, são utilizados indicadores estratégicos do *balanced scorecard*, para direcionar as metas orçamentárias. Para fins desta pesquisa foi selecionado uma empresa real, que doravante, por questões de sigilo, será denominada Empresa OrçaTudo. Por fim, são identificadas as metas orçamentárias financeiras e não financeiras para a unidade de distribuição e armazém do centro de distribuição de bebidas, alinhadas aos indicadores do BSC.

O estudo foi realizado no primeiro semestre de 2007. Para tanto, foram utilizados documentos e relatórios gerenciais da empresa, visando identificar o conjunto de metas orçamentárias alinhadas ao *balanced scorecard*.

A metodologia da pesquisa é descritiva quanto ao seu objetivo. Conforme Andrade (2002), a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los sem a interferência do pesquisador. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa pode ser considerada bibliográfica/documental. Gil (1999) descreve que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. No entanto, o trabalho também se utiliza da pesquisa documental, em razão de muito do material estudado ainda não ter recebido o tratamento analítico adequado, principalmente o relacionado ao estudo de caso na Empresa OrçaTudo. Desta forma, faz-se primeiramente uma breve revisão sobre o conceito de orçamento e seus principais processos, sua integração com o *balanced scorecard*, para em seguida propor as melhorias, alinhando indicadores estratégicos com metas operacionais e aplicar na empresa.

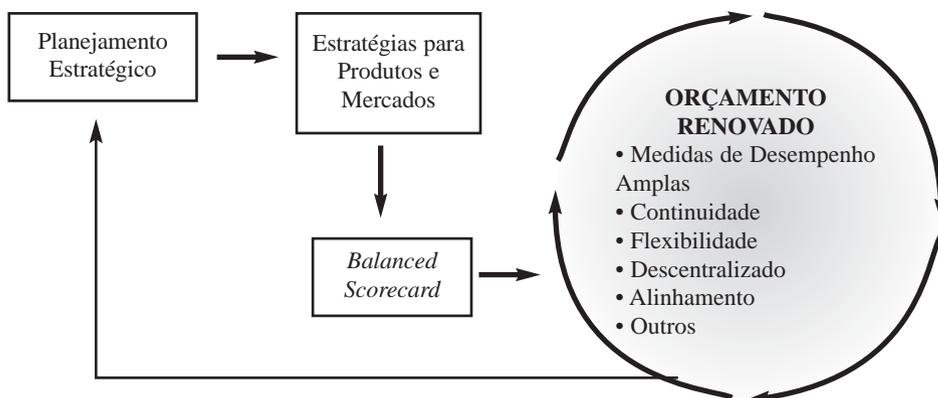
Quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada qualitativa. Neste sentido, Richardson (1999) define a pesquisa qualitativa como os estudos que podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

## 6 Propostas para um orçamento renovado

### 6.1 Visão geral da proposta

O processo orçamentário pode ser desenvolvido de diferentes formas, conforme apresentado na Figura 1. O importante é incorporar ao orçamento em desenvolvimento aquelas características fundamentais à implementação de um eficiente sistema de gestão. Assim, é imprescindível construir uma ligação forte entre os planos estratégicos e o orçamento. Os planos estratégicos são o ponto de partida para as metas orçamentárias, que devem ser comunicados e entendidos pelas demais áreas funcionais da empresa. Somente assim, as ações podem ser tomadas para atingir os objetivos e metas pretendidas. O plano estratégico elaborado previamente deve ser comunicado e considerado na elaboração do orçamento. O exame dos indicadores estratégicos irá direcionar os objetivos máximos que a empresa pretende alcançar no futuro. As metas orçamentárias devem ser coerentes e alinhadas com os objetivos do planejamento estratégico, conforme apresentado na Figura 3.

**Figura 3: Sistema de planejamento e orçamentação**



Fonte: elaborada pelos autores.

Os planos estratégicos incorporam, com frequência, medidas de desempenho não financeiras, tais como: qualidade, tempo, inovação, satisfação e retenção de clientes, lançamento de novos produtos, motivação de empregados, entre outras medidas. O sistema orçamentário deve permitir o desenvolvimento e o acompanhamento dessas medidas não financeiras, incluindo a relação causa-efeito. As metas devem estar baseadas em medidas externas e de preferência superiores aos competidores e podem ser estabelecidas por meio de ferramentas como o benchmarking. Para isso, os gestores devem possuir a habilidade de olhar além da empresa. Dessa forma, a escolha das metas-chave reconhece aquelas que proporcionam aumento de valor.

O orçamento renovado é um plano para as operações da unidade, que focaliza atividades e recursos com objetivo de atingir as metas estratégicas e; de proporcionar aos clientes produtos e serviços de qualidade, no menor custo e de maneira oportuna. É uma ferramenta para obter consenso e compromisso dos colaboradores da unidade com os objetivos e de guiar a tomada de decisão do processo produtivo por meio de metas essenciais.

O orçamento renovado deve ser estruturado e consolidado em função das medidas e metas estratégicas, podendo ser alinhado *balanced scorecard* ou outro sistema. Assim, as metas operacionais podem ser construídas de forma descentralizada, pelos colaboradores da unidade. Também é fundamental construir em conjunto um sistema de fronteiras, limitando a atuação dos colaboradores dentro de interesses da empresa.

Nesta sistemática, são necessários sistemas de mensuração e informação que habilitam a ação, reação e adaptação contínua dos processos, atividades e das mudanças de tecnologia. É importante ampliar o sistema de mensuração para contemplar as novas medidas de criação de valor. O monitoramento e controle do desempenho, simulação de cenários, alocação de recursos e o gerenciamento dos novos direcionadores de valor exigem sistema amplo de mensuração.

No orçamento renovado, o controle passa a ser mais dinâmico e flexível, evitando-se os excessos cometidos nos sistemas tradicionais. A empresa deve preocupar-se em controlar o que é importante e não se ater em demasia aos detalhes que pouco contribuem para geração de valor. As pessoas responsáveis pelos resultados devem participar ativamente da elaboração das metas orçamentárias, somente assim estarão comprometidas com o desempenho. Explicar

porque o orçamento está sendo mudado é fundamental para obter apoio na concretização das metas, objetivos, planos e medidas de desempenho. O envolvimento de todos no processo orçamentário, considerando os colaboradores parceiros do negócio, é um dos aspectos-chave para o sucesso do orçamento renovado. Os empregados são fatores críticos do sucesso, pois, sem eles, não há ações e informações precisas sobre o desempenho da empresa. Os colaboradores são responsáveis pela escolha das metas de desempenho, sendo assim são participantes ativos desse sistema de gestão.

Muitos dos aperfeiçoamentos ocorridos na empresa, incluindo as metas orçamentárias, ocorrem da automotivação dos colaboradores, criando um clima motivacional favorável, com valorização das suas habilidades e competências. Defende-se que a remuneração variável não seja estabelecida individualmente ou para pequenos grupos que possam manipular os resultados em proveito próprio. Os colaboradores devem ter consciência de que o orçamento é um instrumento de coordenação e comunicação; e um meio para a empresa atingir seus objetivos globais.

A proposta defendida visa manter as peças orçamentárias; porém, objetiva melhorá-las ampliando seu raio de ação. A contribuição do modelo nessa fase está relacionada à complementação das informações com metas não financeiras. Defende-se a adoção da estrutura básica do orçamento (considerando todos os avanços dos métodos anteriormente estudados) com alterações na forma de concepção e utilização, adicionando-se metas amplas de desempenho.

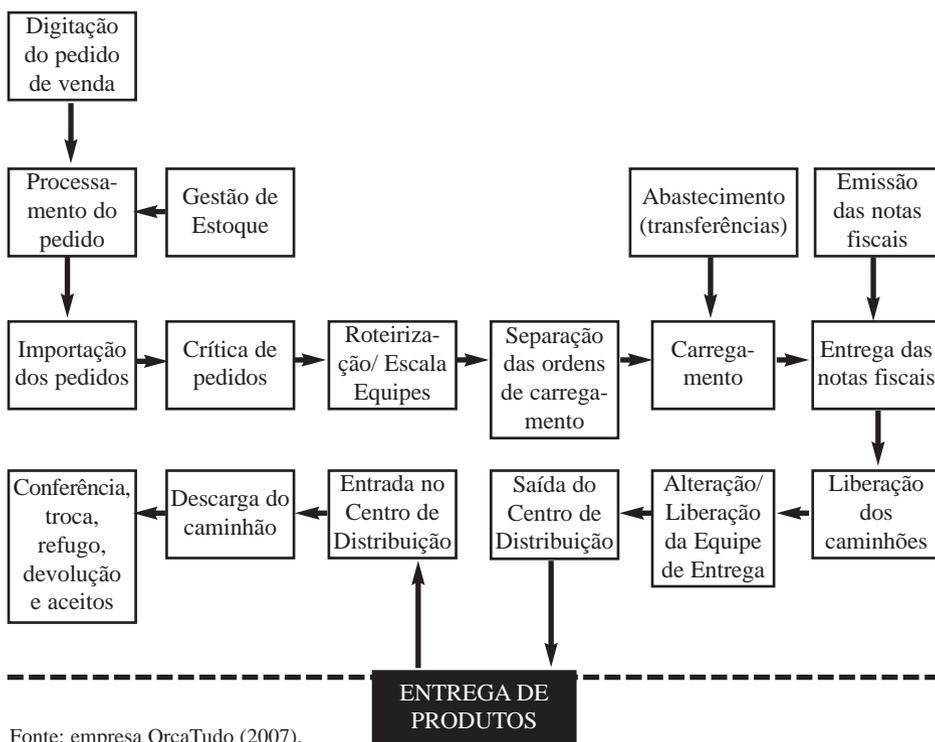
## **6.2 Caracterização da empresa**

A Empresa OrçaTudo é um centro de distribuição de bebidas, composto por um armazém, um pátio e uma estrutura administrativa. A Empresa esta constituída sob a forma de Sociedade Anônima e possui atualmente 100 colaboradores. No armazém ficam localizados os produtos a serem destinados ao mercado e espaço destinado à carga, descarga e movimentações internas (empilhadeiras, paleteiras e pessoas para suporte operacional – operadores, ajudantes e conferentes). A descarga de produtos em lotes provenientes das fábricas é responsável pelo suprimento do centro de distribuição. O carregamento das mercadorias a ser entregue aos clientes é manual, porém,

sistematizada (considerando os tipos de embalagens presentes nas cargas com os pedidos de clientes).

A distribuição física dos produtos ao mercado é realizada por diversos tipos de veículos, dependendo da característica do cliente e considerando restrições geográficas. Assim, veículos com menor capacidade possuem maior agilidade na distribuição urbana, porém seu custo é maior (por unidade distribuída). Já os veículos com maior capacidade, possuem menor custo operacional unitário, sendo utilizado em grandes entregas, distâncias maiores e poucos clientes (reduzindo custos com descarga). Na Figura 4 é demonstrado o fluxo operacional da empresa OrçaTudo.

**Figura 4: Fluxo operacional do centro de distribuição de bebidas**



O gerenciamento logístico do centro de distribuição pode ser dividido em 4 áreas: distribuição urbana, armazém, suprimento e controle.

## 6.3 Apresentação dos resultados

### 6.3.1 Apresentação do *Balanced Scorecard*

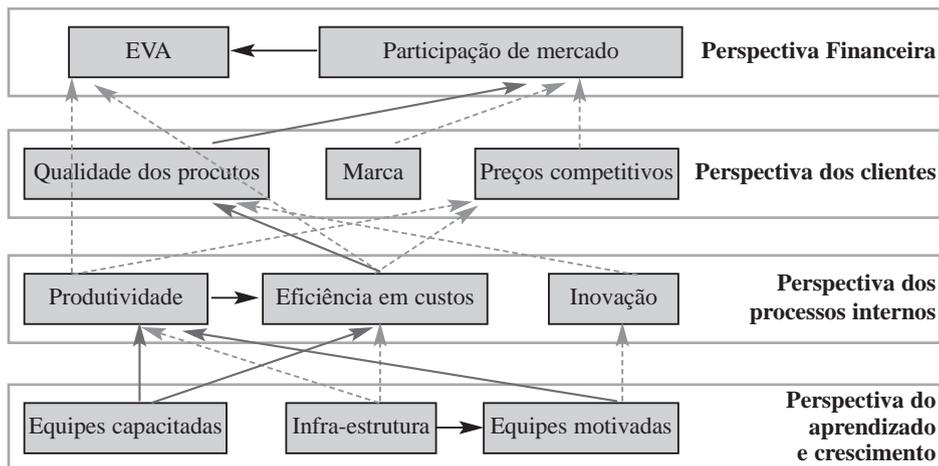
Para possibilitar o desenvolvimento das metas orçamentárias do centro de distribuição é necessário entender seu mapa estratégico. A opção pelo *balanced scorecard* como ponto de partida para a definição das metas orçamentárias deve-se a utilização da ferramenta pela empresa OrçaTudo. Para cada atividade realizada no centro de distribuição em análise, existe a descrição, contemplando o que é feito, a missão e a visão. Nesta descrição, ainda são explicitados os fornecedores diretos (internos e externos) e seus insumos, assim como os clientes diretos que consomem ou utilizam os produtos gerados pela atividade específica.

A partir da descrição do negócio, são analisados os principais produtos para a satisfação das necessidades dos clientes que formam os indicadores de controle. Nestes ainda, são focados os itens de controle críticos, que estão diretamente ligados às metas organizacionais, permitindo o gerenciamento adequado das atividades. Essas atividades são explicitadas em fluxogramas para cada tarefa, resultando em um macrofluxograma. Desta forma, os itens de controle críticos são parâmetros para o sucesso da atividade, que quando alinhada estrategicamente, permitem a criação de valor a longo prazo. A descrição da visão e da missão para cada atividade contribui para o desenvolvimento de uma visão compartilhada da organização.

Quando a atividade não tem o resultado esperado, é realizado o tratamento das anomalias (para cada item de controle que não esteja atingindo a meta). Este tratamento é composto da análise do fenômeno, seguida da análise das causas e ponderação quanto à autoridade, ao impacto, ao custo e ao tempo. Após detecção do problema e priorização, é desenvolvido um “plano de ação” contendo o que, porque, como, quem e quando deve ser feito. Após execução, é analisado o resultado, os pontos problemáticos e são propostas novas ações, caso persista o problema.

Após identificação dos objetivos da organização, definem-se as perspectivas a serem utilizadas no modelo, de forma que seja criada uma cadeia de valor, interligadas por relações de causa e efeito conforme Figura 5. Em seguida, definem-se os responsáveis pela estruturação do BSC. Estes devem acompanhar a evolução da implantação e atuando para garantir seu sucesso.

**Figura 5: Mapa estratégico do centro de distribuição de bebidas**



Fonte: empresa OrçaTudo (2007).

O posicionamento dos indicadores de desempenho no mapa estratégico é fundamental para a compreensão do modelo de gestão. Na seqüência, são associadas aos indicadores presentes no mapa estratégico, as metas orçamentárias, que estão relacionadas a: (1) qualidade do produto/serviço: devolução e nível de serviço; (2) produtividade: ocupação, utilização e dispersão de tempo e deslocamento; (3) eficiência em custos: frete entrega e suprimento, prejuízo operacional, diferença de estoque, refugo e apoio logístico; (4) equipes capacitadas: tempo médio de carga e descarga; e (5) equipes motivadas: jornada média; absentismo; pesquisa de satisfação.

Os elementos EVA, participação de mercado, marca, preços competitivos, inovação e infra-estrutura não são detalhados ao nível de metas operacionais, pois os mesmos não estão diretamente ligados à logística do centro de distribuição, não sendo objeto da pesquisa (embora estes também contribuam para o atingir os objetivos estratégicos da organização).

### 6.3.2 A Definição das metas orçamentárias

A empresa OrçaTudo estrutura o centro de distribuição de bebidas em duas grandes áreas: distribuição (contemplando entrega e roteirização) e armazém (contemplando suprimento, armazenagem e controle). Na Figura 6 apresentam-se as metas operacionais para a área de distribuição e armazém.

**Figura 6: Metas orçamentárias para a área de distribuição e armazém**

DISTRIBUIÇÃO		ARMAZÉM	
Metas Orçamentárias	Unidade de Medida	Metas Orçamentárias	Unidade de Medida
Frete Entrega	R\$	Frete Suprimento	R\$
Ocupação	%	Perda Operacional	R\$
Utilização	%	Diferença Estoque PA	R\$
Jornada Média	H	Diferença Estoque PG	R\$
Dispersão de Tempo	%	Refugos Garrafas	%
Dispersão Deslocamento	%	Apoio Logístico	R\$
Devolução	%	Tempo Médio Carga	H
Pesquisa de Satisfação	%	Tempo Médio Descarga	H
Absenteísmo das Equipes	%	Nível de Serviço	%
		Absenteísmo das Equipes	%

Fonte: empresa OrçaTudo (2007).

A gestão de custos da distribuição é mensurada a partir do indicador “Frete Entrega”. Esta é uma meta necessária para controlar o custo de transporte dos produtos. Quando isto não ocorre, metas como “Consumo de Combustível”, por exemplo, é necessária a adequada gestão de custos.

Na entrega são utilizadas as metas “Ocupação”, “Utilização” e “Jornada Média”. A ocupação representa o uso do espaço interno dos veículos destinados à entrega de produtos. Como o frete é baseado principalmente pelo deslocamento e, com o aumento da ocupação, reduz-se o custo com frete por unidade distribuída. A utilização representa o uso da frota de caminhões, podendo a meta ultrapassar o resultado de 100% quando toda frota é utilizada e um dos veículos realiza duas viagens no dia. A jornada média é a meta que representa o tempo da jornada de trabalho das equipes de distribuição. É uma meta importante, pois esta diretamente ligada à gestão de risco trabalhista. Também é fundamental para assegurar a produtividade da equipe, pois o desgaste físico da equipe na operação de entrega é elevado.

Na roteirização, processo em que as rotas de entrega são simuladas e planejadas para realizar as entregas, as metas de dispersão são fundamentais para assegurar um correto dimensionamento de tempo e de ocupação. Tanto o tempo real em rota, quanto à distância percorrida em cada rota são medidos e comparados com o planejado, sendo as dispersões representadas pelas metas dispersão de tempo e dispersão de deslocamento.

Quanto à qualidade operacional, o percentual de devolução é o principal indicador de desempenho. Baixo percentual de devolução implica em uma operação mais eficiente. A pesquisa de satisfação também é outro indicador destinado a controlar a qualidade do processo de entrega. Podendo ser aplicado tanto nas equipes de entrega, quanto nos clientes atendidos, assim ela permite mapear as lacunas existentes para se alcançar a excelência operacional dos seus usuários. O percentual representa o quanto do processo está sendo avaliado positivamente. É importante estar sempre revisando esta pesquisa, de forma que a mesma contemple os elementos atuais de satisfação dos usuários.

Uma outra meta de desempenho é o absentéismo das equipes, na gestão de pessoas. Assim, pessoas motivadas tendem a sempre estarem presentes e o custo da falta é elevado e pode comprometer a qualidade da operação planejada na roteirização. A outra área do centro de distribuição de bebidas é o Armazém. As metas orçamentárias definidas pela empresa OrçaTudo estão visualizadas na Figura 5.

No armazém, quanto aos custos, também são gerenciados fretes, porém, apenas o frete suprimento (de transferências de produtos das fábricas para o centro de distribuição). Ainda é mensurada a perda operacional resultante de quebras com movimentação interna, entre outras ocorrências. A diferença de estoque é constatada nos inventários, onde é confrontada a contagem física do estoque, com o registrado no sistema. Este indicador reflete diretamente o desempenho do controle no armazém e é subdividido em PA (produto acabado) e AG (ativo de giro). Por produto acabado entende-se as unidades destinadas ao mercado para consumo e ativos de giro são materiais necessário para operacionalizar o centro de distribuição (paletes, chapas de compensado, vasilhame e garrafas retornáveis etc.).

O refugo de garrafas também é outra meta orçamentária fundamental na operação de distribuição de bebidas. Por refugo entende-se a perda de garrafas retornáveis pelo fato das mesmas não serem possíveis de entrar novamente nas linhas de produção fabris (por exemplo, uma garrafa com o bico quebrado). As equipes de entrega devem garantir o menor refugo possível, pois ao retornar com uma garrafa quebrada, a empresa arca com este prejuízo.

Na gestão de carregamento, as metas orçamentárias monitoram os tempos de carga e descarga da operação. O tempo médio de carga refere-se

ao carregamento de produtos para entrega no mercado e o tempo médio de descarga provenientes das fábricas.

Um indicador fundamental no centro de distribuição é o nível de serviço, na gestão de estoque do armazém. Este representa a disponibilidade de produtos aos clientes. Se o nível de serviço está em 96%, significa que no período ocorreram 4% de indisponibilidade de produtos em relação aos pedidos.

Por fim, assim como na distribuição, uma meta orçamentária do armazém é o absenteísmo das equipes. Assim, é fundamental para que o desempenho operacional seja positivo, o estabelecimento de metas para cada indicador. Sem as metas orçamentárias amplas, não existe estímulo a alcançar a excelência operacional, bem como não é possível verificar se os resultados estão de acordo com o esperado.

O planejamento conjunto de tarefas e gestão das condições de entrega pode propiciar vantagens competitivas e redução de custos ao longo de uma cadeia de suprimentos, proporcionando redução do preço final ao consumidor e aumento da lucratividade, além de liberar a empresa para dedicar-se ao seu *core competence*.

Portanto, com o alinhamento dos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard* com as metas orçamentárias pode-se compreender o impacto das ações de cada elo na eficiência operacional. Compreendendo seu impacto e atuação, pode-se obter vantagem competitiva e aumentar o desempenho empresarial. Desta forma, auxiliando a empresa a obter maior eficiência, eficácia e economia nas operações.

As metas orçamentárias propostas são atualizadas trimestralmente. Com o eficiente planejamento orçamentário a Empresa OrçaTudo terá possibilidade de dimensionar melhor sua capacidade produtiva. Conseqüentemente, esse planejamento adequado permite melhorias na estrutura de atendimento dos clientes.

## 7 Conclusões

Após o desenvolvimento do *balanced scorecard*, foi possível identificar as metas orçamentárias alinhadas aos indicadores estratégicos. O estabelecimento dessas metas para cada indicador é fundamental para que as ações executadas na organização estejam alinhadas com a estratégia organi-

zacional. A compreensão das relações de causalidade entre os indicadores após sua inserção no mapa estratégico torna mais clara a participação de cada elemento na concretização dos objetivos organizacionais.

Assim, o objetivo do trabalho foi atingido com a apresentação de um conjunto amplo de metas, visando tornar o processo orçamentário mais eficiente. Na elaboração da proposta foram identificadas de forma descentralizada metas operacionais nas áreas de distribuição e armazém de um centro de distribuição de bebidas. Essas metas orçamentárias amplas de desempenho estão alinhadas aos indicadores estratégicos do *balanced scorecard*.

Desta forma, o orçamento proposto para a empresa OrçaTudo serve de guia e alavanca que vai conduzir a organização a atingir seus objetivos. O uso de metas amplas de desempenho, com medidas financeiras e não financeiras melhora sensivelmente as informações orçamentárias. Essas informações geradas pelo orçamento renovado ampliam a capacidade de tomada de decisão, sejam elas relacionadas a metas financeiras, como custos ou não financeiros como, produtividade, qualidade e satisfação etc.

Entre os principais pontos positivos da proposta, podem-se enumerar as seguintes: melhor atendimento das expectativas dos clientes: o modelo proporciona informações valiosas e detalhadas ao gerenciamento das necessidades dos clientes como o nível de serviço; ampliação das informações: com a inclusão dos direcionadores de valor como utilização e satisfação dos clientes, produtividade e qualidade, entre outros, melhora sensível as informações e o planejamento das ações; flexibilização do processo: com a ampliação das informações e o alinhamento com o *balanced scorecard* é possível descentralizar a tomada de decisões e juntamente, com o planejamento contínuo, permitem à empresa adaptar-se ao ambiente de forma rápida e precisa; incorporação de novas variáveis: com o planejamento contínuo realizado trimestralmente é possível incorporar variáveis no decorrer do ano, procurando amenizar as ameaças e aproveitando as oportunidades.

Recomenda-se o complemento desta pesquisa com a elaboração das demais peças orçamentárias do centro de distribuição, também com enfoque nas perspectivas do *balanced scorecard*, de forma a complementar a pesquisa aqui realizada. Também podem ser pesquisas outras empresas, visando aplicar as melhorias sugeridas no orçamento renovado.

Enfim, ainda pode ser realizada uma pesquisa utilizando a metodologia empregada neste trabalho, para o desenvolvimento de um sistema de gerenciamento de setor ou área de um órgão público ou do terceiro setor. Elementos como produtividade e redução de custos, muito presentes em organizações com fins lucrativos, podem vir a tornar as organizações destes setores mais eficientes no que diz respeito ao uso de seus recursos.

## Referências

- ANDRADE, M.M. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANSOFF, H. I. Managing Strategic Surprise by Response to Weak Signals. *California Management Review*, v.18, 1975, p. 21-33.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATKINSON, Anthony A., EPSTEIN, Marc. Measure for Measure - Realizing the Power of The Balanced Scorecard. *CMA Management/Canadá*, September, 2000.
- GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GUERNY, J. de, GUIRIEC, J.C., LAVERGNE, J. **Principes et mise en place du tableau de bord de gestion**. 6. ed. Paris: Masson, 1990.
- HOPE, Anthony. Gestão Financeira na Terceira Onda. *Revista HSM Management*, v.15, jul.-ago./1999.
- HOPE, Jeremy, FRASER, Robin. Budgets: The Hidden Barrier to Success in the Information Age. *Accounting & Business*, 1999.
- \_\_\_\_\_. Budgets: How to Manage Without Them. *Accounting & Business*, 1999.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. Balanced Scorecard. *Revista HSM Management*, v.11, nov.-dez./1998.
- \_\_\_\_\_. Having Trouble With Your Strategy? Then Map It. *Revista Harvard Business Review*, Sep.-oct./2000.

LEAHY, Tad. As 10 Maiores Armadilhas do Orçamento. **Revista HSM Management**. n. 32, Mai-Jun/2002.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1989.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. São Paulo: Atlas, 1973.

**Artigo recebido em:** 19 de setembro de 2007.

**Artigo aceito em:** 28 de novembro de 2007.