

unesp



UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA

“JÚLIO DE MESQUITA FILHO”

CAMPUS DE GUARATINGUETÁ

SABRINA DOS SANTOS AQUINO

**REDUÇÃO DE DESPERDÍCIOS NO SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO
CONSUMIDOR: ESTUDO DE CASO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UMA
EMPRESA DE LINHA BRANCA**

Guaratinguetá
2013

SABRINA DOS SANTOS AQUINO

REDUÇÃO DE DESPERDÍCIOS NO SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO
CONSUMIDOR: ESTUDO DE CASO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UMA
EMPRESA DE LINHA BRANCA

Trabalho de Graduação apresentado ao Conselho de Curso de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica da Faculdade de Engenharia do Campus de Guaratinguetá, Universidade Estadual Paulista, como parte dos requisitos para obtenção do diploma de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica.

Orientador: Prof. Dr. Otávio José de Oliveira

Guaratinguetá
2013

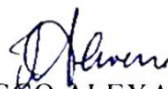
A657r	<p data-bbox="347 1323 1321 1541">Aquino, Sabrina dos Santos Redução de desperdícios no serviço de atendimento ao consumidor: estudo de caso do orçamento base zero em uma empresa de linha branca / Sabrina dos Santos Aquino – Guaratinguetá : [s.n], 2013. 58 f : il. Bibliografia: f. 53-56</p> <p data-bbox="347 1581 1321 1720">Trabalho de Graduação em Engenharia de Produção Mecânica – Universidade Estadual Paulista, Faculdade de Engenharia de Guaratinguetá, 2013. Orientador: Prof. Dr. Otávio José de Oliveira</p> <p data-bbox="411 1800 1107 1832">1. Orçamento base-zero 2. Serviço ao cliente I. Título</p> <p data-bbox="1155 1872 1321 1904">CDU 657.31</p>
-------	---

**REDUÇÃO DE DESPERDÍCIOS NO SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO
CONSUMIDOR: ESTUDO DE CASO DO ORÇAMENTO BASE ZERO EM UMA
EMPRESA DE LINHA BRANCA**

SABRINA DOS SANTOS AQUINO

ESTE TRABALHO DE GRADUAÇÃO FOI JULGADO ADEQUADO COMO PARTE
DO REQUISITO PARA A OBTENÇÃO DO DIPLOMA DE "GRADUADO EM
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA"

APROVADO EM SUA FORMA FINAL PELO CONSELHO DE CURSO DE
GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA



Prof. Dr. FRANCISCO ALEXANDRE DE OLIVEIRA
Coordenador

BANCA EXAMINADORA:



Prof. Dr. OTÁVIO JOSÉ DE OLIVEIRA
Orientador/UNESP-FEG



Prof. Dr. FRANCISCO ALEXANDRE DE OLIVEIRA
UNESP-FEG



Prof. Dr. ANEIRSON FRANCISCO DA SILVA
UNESP-FEG

DADOS CURRICULARES
SABRINA DOS SANTOS AQUINO

NASCIMENTO	19.07.1988 – SÃO JOSÉ DOS CAMPOS / SP
FILIAÇÃO	Marcos Oliveira de Aquino Maria Goreti dos Santos Aquino
2009/2013	Curso de Graduação Engenharia de Produção Mecânica - Universidade Estadual Paulista – Julio de Mesquita Filho

de modo especial, a minha mãe que foi meu maior suporte nas horas mais árduas e que sempre me apoiou minhas decisões nem sempre concordando com elas.

AGRADECIMENTOS

Queria agradecer em primeiro lugar a Deus, que em sua divindade nos deu a graça da vida; a minha, dos meus pais, dos meus amigos.

ao meu namorado, *Paulo*, que me ajudou em todos os momentos tanto bons quanto ruins e sempre acreditou que eu faria meu trabalho bem feito. Sem seu apoio, palavras e risadas meu caminho seria mais difícil e tortuoso.

ao meu orientador, *Prof. Dr. Otávio José de Oliveira* que me acompanhou em todos os detalhes desse trabalho. Sem sua orientação, dedicação e auxílio, esse trabalho não seria metade do que ele é hoje.

aos meus pais *Goreti e Marcos*, que me deram todo o suporte, apoio e dedicação para que eu pudesse focar em meus estudos.

ao meu irmão, *Rafael*, que me deu confiança e incentivo na reta final.

aos meus amigos e companheiros de trabalho que me ajudaram na minha formação pessoal e profissional, além de me ajudarem a colher os dados e a elaborar um orçamento base zero. Em especial ao Bruno que me deu suporte durante todo o ano para que eu pudesse desenvolver um bom trabalho.

a Juliana com quem morei desde o primeiro ano da faculdade e com quem dividi alegrias e tristezas, meu porto seguro em Guaratinguetá.

A turma PRO09 com que me diverti muito durante os anos de faculdade e onde fiz amigos para a vida inteira.

“Da luta não me retiro
Me atiro do alto e que me atirem no peito
Da luta não me retiro...
Todo dia de manhã é nostalgia das besteiras
que fizemos ontem.”

Fernando Anitelli – O Teatro Mágico

AQUINO, S. S. **Redução de desperdícios no serviço de atendimento ao consumidor:** estudo de caso do orçamento base zero em uma empresa de linha branca. 2013. 58 f. Trabalho de Graduação (Graduação em Engenharia de Produção Mecânica) – Faculdade de Engenharia do Campus de Guaratinguetá, Universidade Estadual Paulista, Guaratinguetá, 2013.

RESUMO

A auto avaliação se faz cada vez mais necessária no ambiente competitivo e, uma maneira das empresas se auto avaliarem é por meio de seu orçamento. Sabendo da importância desse processo orçamentário, esse trabalho teve como objetivo observar e analisar o processo de elaboração de um orçamento base zero (OBZ) destacando suas boas práticas e dificuldades e propor recomendações para outras empresas de uma maneira geral. Esse objetivo foi alcançado por meio de um estudo de caso em uma área responsável pelo processo de elaboração de orçamento no departamento de atendimento ao consumidor de uma empresa de linha branca. Também, foi necessária uma revisão da literatura a respeito da área de serviços de atendimento ao consumidor, redução de desperdícios, gestão de custo, orçamentos em geral e o orçamento base zero. Após a revisão da literatura e o estudo, pode-se destacar boas práticas e dificuldades observadas na empresa estudada, além de propor recomendações de como elaborar um orçamento base zero e evidenciar que planejamentos, análises e justificativas são essenciais na execução de um bom processo orçamentário.

PALAVRAS-CHAVE: OBZ. Orçamento. Elaboração orçamentária. Serviço de Atendimento ao Consumidor. Empresa de linha branca.

AQUINO, S. S. **Waste reduction in customer service:** a zero-based budgeting study case in a white-goods company. 2013. 58 f. Graduate Work (Graduate in Production Mechanical Engineering) - Faculdade de Engenharia do Campus de Guaratinguetá, Universidade Estadual Paulista, Guaratinguetá, 2013.

ABSTRACT

The self-evaluation is increasingly necessary in a competitive environment, and a way for companies to self-evaluate is through your budget. Knowing the importance of this budgetary process, this study aimed to observe and analyze the developing process of a zero-based budgeting (ZBB) highlighting its best practices and difficulties and propose recommendations for other companies in general. This goal was achieved through a case study in an area responsible for the budgeting process in the customer services department from a white-goods company. Also was required to review the literature regarding the customer services area, waste reduction, cost management, budgets in general and the zero-based budgeting. After reviewing the literature and the study, we can highlight good practices and difficulties observed in the studied company, and also propose recommendations on how to develop a zero-based budget and evidence what plans, analyzes and justifications are essential in a good budget process execution.

KEYWORDS: ZBB. Budget. Budgeting. Customer Service. White-Goods.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Diferenças entre o OBZ e o Orçamento Tradicional.	28
Figura 2 – Relação entre pacotes, núcleos e variáveis base zero.	28
Figura 3 – Ilustração da metodologia de pesquisa.	30
Figura 4 – Estrutura da Empresa para se obter lucro.	33
Figura 5 – Estrutura de orçamento de despesas.	34
Figura 6 – Mudanças orçamentárias.	35
Figura 7 – Conteúdo da Diretriz Orçamentária.	36
Figura 8 – Detalhes do pacote de Material para experiências e testes.	37
Figura 9 – Conceito de pacotes e entidades.	38
Figura 10 – Tela do sistema de acompanhamento de gastos e orçamentos.	39
Figura 11 – Tela de lançamentos contábeis.	39
Figura 12 – Variação do indicador NSC comparado com a meta, comparando a diferença entre dois meses.	41
Figura 13 – Variação do indicador TCS comparado com a meta, comparando a diferença entre dois meses.	42
Figura 14 – Esquema das recomendações.	50

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OBZ – Orçamento Base Zero

PBZ – Pacote Base Zero

NBZ – Núcleo Base Zero

VBZ – Variável Base Zero

SAC – Serviço de Atendimento ao Consumidor

AT – Assitência Técnica

NSC – Nível de satisfação do consumidor

TCS – Tempo entre o contato do consumidor e a solução

ABB - *Activity-Based Budgeting*

ABC - *Activity-based costing*

BSC – *Balanced Scorecard*

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
1.1.	Objetivos	14
1.2.	Delimitação da Pesquisa	14
1.3.	Justificativa.....	15
1.4.	Estrutura do trabalho.....	16
2.	REVISÃO TEÓRICA.....	17
2.1.	Serviço de Atendimento ao Consumidor e Qualidade em Serviços	17
2.2.	Produção Enxuta.....	19
2.2.1.	Desperdícios.....	20
2.3.	Gestão de Custos	22
2.3.1.	Orçamentos.....	23
2.3.1.1.	Tipos de orçamento.....	23
2.3.2.	Orçamento Base Zero (OBZ).....	25
3.	MÉTODO DE PESQUISA.....	29
4.	ESTUDO DE CASO	31
4.1.	Sistema de Gestão Financeira	32
4.2.	Acompanhamento do Orçamento Base Zero	38
4.3.	Pacotes Analisados do OBZ	40
4.4.	Boas Práticas da elaboração de um OBZ	42
4.5.	Dificuldades da elaboração de um OBZ	44
5.	RECOMENDAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DO OBZ.....	46
6.	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS	51
	REFERÊNCIAS	53
	ANEXO A – ROTEIRO DE PESQUISA	57

1. INTRODUÇÃO

O mercado industrial tem se mostrado cada vez mais competitivo, dessa forma, as empresas tem que encontrar meios de se diferenciar para atuarem no cenário atual. Dentro desse contexto as organizações são atingidas por muitas mudanças e precisam, assim, medir seu desempenho para auxiliar no processo de tomada de decisão. Para se autoavaliarem muitas empresas utilizam como medida de desempenho medidas financeiras como, receita, custos, lucro, algo tradicional nos sistemas de gestão: o orçamento (BORNIA; LUNKES, 2007).

O orçamento se faz necessário também, em um mercado nacional significativo como o setor linha branca que, de acordo com Mascarenhas (2005), é o responsável por aproximadamente 0,75% do PIB, empregando em torno de 30.000 pessoas, quase 40% do número de pessoas empregadas no setor automobilístico, o que mais emprega no país.

Com um número expressivo de vendas, o Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC) é de fundamental importância, uma vez que é responsável pelo pós-venda, para as marcas fidelizarem seus clientes, mesmo quando o consumidor tem algum problema ou o produto tem algum defeito.

Então, para se manter o controle financeiro total de uma organização, ou mesmo de um grande setor como o SAC, a administração financeira deve garantir que haja o controle de todos os recursos ligados a parte financeira do negócio, logo, assegurar que os administradores tenham as informações necessárias para tomarem decisões eficazes e eficientes para manter vantagens competitivas em relação ao seu concorrentes e evitar desperdícios (COSTA, 2008).

De acordo com Linn (2007), o orçamento é uma parte fundamental do funcionamento correto de uma instituição. Um orçamento não é apenas um meio de planejamento para diversos fluxos de receita ou um mecanismo de controle para manter-se dentro do que se foi proposto a gastar, mas, também, é uma técnica para definir as prioridades da organização alocando recursos para as atividades que são consideradas as mais importantes e limitando para as áreas consideradas menos vitais.

Na verdade, o planejamento é quantificado na forma de orçamento, ou seja, uma previsão para alcançar os objetivos estipulado pela organização. O orçamento não é um plano de negócio e nem deve ser encarado como tal. Ele é apenas uma maneira de controlar custos e despesas, além de investimentos e lucros (VASCONCELOS, 2003). Entretanto, ele é uma

ferramenta precisa para que o controle seja realizado de maneira eficaz e auxilie e de visibilidade no processo de tomada de decisão, indo de encontro com a qualidade e a redução de desperdícios.

Devido à importância do orçamento, é prudente para aqueles com responsabilidades nesse tipo de atividade ter uma sólida compreensão de como funciona o seu sistema orçamentário. No entanto, existem muitos tipos de sistemas orçamentais que são utilizados pelas organizações e a tarefa de fiscalização desses orçamentos podem ser realizados de maneiras muito diferentes.

Conhecendo a importância do orçamento, seu reconhecimento no meio empresarial e sua eficácia em relação ao planejamento e estratégia, optou-se pela abordagem desse tema, neste estudo, em particular, o Orçamento Base Zero, mais conhecido como OBZ.

Diante do apresentado, fica evidente a necessidade de resposta para as seguintes questões que nortearam esse trabalho: como aplicar o OBZ na área de Serviços de Atendimento ao Consumidor em uma empresa de eletrodomésticos?

1.1. Objetivos

Baseado no problema de pesquisa estabelecido, o principal objetivo deste trabalho é analisar o processo de Orçamento Base Zero (OBZ) em uma empresa multinacional de linha branca (geladeiras, fogões e lavadoras), descrevendo e destacando suas boas práticas e dificuldades quando aplicado ao Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC).

Para alcançar esse objetivo principal, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Apresentar as vantagens e dificuldades da exequibilidade do OBZ em longo prazo, por meio de estudo de caso, e;
- b) Mapear e identificar oportunidades de redução de custos de planejamento e concessão de viagens a assistências técnicas, baseando em indicadores de controle (pré-orçamentação, validação da real necessidade), monitoramento, padronização.

1.2. Delimitação da Pesquisa

Esta pesquisa está restrita ao estudo de um sistema de OBZ em uma empresa específica, de forma a utilizá-la como modelo para apresentar boas práticas e dificuldades a outras empresas e pessoas interessadas que também utilizem o mesmo modelo de orçamento.

Portanto, o estudo limita-se a análise de um sistema de controle e redução de custo pré-definido e já implantando na organização estudada, devido a isso procurou-se estabelecer o objetivo de análise (sistema OBZ) e o universo de pesquisa (área de atendimento ao consumidor de uma empresa de linha branca).

1.3. Justificativa

O crescimento das empresas, por vezes não é sustentado por uma base de controle e otimização dos custos, fazendo com que se perca o controle sobre as reais necessidades de recursos de operação na organização (MAZZILLO JUNIOR, 2012).

Essa falta de organização em relação ao orçamento faz com que esse trabalho seja justificado, já que há a identificação de que os custos relacionados a viagens e telefonia da área de Serviço de Atendimento ao Consumidor, por vezes superam o orçamento planejado, e práticas e/ou ferramentas não entram em ação para controlar e sanar a anomalia.

De acordo com Meng (2006), orçamento base zero é feito de acordo com racionamento de custos, mensurando e reduzindo o que não agrega valor. Esse tipo de orçamento faz com que as metas sejam orçadas de maneira mais prática e realista. Ele ajuda no plano de ação de atividades, prevenção de riscos operacionais e redução do fator de influência no processo de elaboração do orçamento. Além disso, protege a cientificidade e seriedade do orçamento e ajuda a detectar e evitar problemas encontrados nas atividades em relação ao tempo, fazendo com que cada item esteja sob controle. O sistema ainda torna possível a medição de desempenho para cada centro de responsabilidade, o que reflete a ideia de operação de gestão do total de pessoal e de processo. Assim, o objetivo da utilização desse orçamento é ter um controle eficaz e com alto grau de eficiência nos recursos que podem ser alcançados na implementação da estratégia de negócio e metas de operação a serem realizadas.

O OBZ, um orçamento que não se baseia no orçamento do ano anterior e exige justificativa explícita para todas as despesas, se mostra relevante para tomar decisão por meio de discussões com especialistas, como é feito nesse sistema, considerando um mercado que é cada vez mais competitivo e a alocação correta de recursos é fundamental para que não haja desperdícios, fazendo com que as empresas potencializem seus trabalhos.

O crescimento do acesso aos produtos de linha branca, ou seja, eletrodomésticos, faz com que o Serviço de Atendimento ao Consumidor demande grandes investimentos, dessa forma, o OBZ vem para auxiliar o processo de tomada de decisão na alocação de recursos.

Frente a isso, é possível propor um modelo genérico para a aplicação em outras empresas que, também, sofrem com o problema de falta de controle do orçamento relacionados ao serviço de atendimento ao consumidor.

Ao final, pode-se salientar os potenciais benefícios econômicos que essa pesquisa, limitadamente, pode trazer, já que ela poderá incentivar e auxiliar na implantação e execução de um tipo de orçamento que tem a capacidade de verificar o que não está funcionando, ou que é ineficiente e, assim, auxiliar na proposta de decisões melhores e mais baratas.

1.4. Estrutura do trabalho

A estrutura deste trabalho está dividida em seis capítulos, seguidos de referência bibliográfica, definida da seguinte forma:

Capítulo 1 – Introdução: contextualização do cenário industrial, objetivos, delimitação e justificativa do trabalho.

Capítulo 2 – Referencial Teórico: apresentação dos principais assuntos relacionados à gestão de custo, eliminação de desperdícios e orçamentos.

Capítulo 3 – Método de Pesquisa: descrição de como foi realizada a pesquisa na empresa em estudo.

Capítulo 4 – Estudo de Caso: apresentação da empresa e dos dados coletados relatando boas práticas e dificuldades.

Capítulo 5 – Recomendações para a elaboração de um OBZ: descrição dos principais recomendações baseada no referencial teórico e no estudo de caso, que podem ser utilizados por outras empresas.

Capítulo 6 – Conclusão: apresentação das principais conclusões do trabalho, contribuições para o meio acadêmico e futuros estudos.

Referências Bibliográficas.

2. REVISÃO TEÓRICA

As empresas veem e medem seu valor por meio da lente do dinheiro. A criação de valor para o acionista significa que eles receberam um retorno positivo do seu investimento por meio de ações de gestão, movido por interesses dos investidores. (EMILIANI, 2001).

Este capítulo visa à identificação da área de serviço de atendimento ao consumidor, juntamente com a redução de desperdícios, e como atuar na área financeira e embasar a escolha do OBZ para a aplicação na empresa estudada.

2.1. Serviço de Atendimento ao Consumidor e Qualidade em Serviços

De acordo com Cunha e Nassif (2009), pode-se entender que o serviço de atendimento ao consumidor (SAC) ser situado na categoria de serviços. Isso ocorre, porque o SAC desempenha atividades relacionadas ao pós-venda, como acompanhamento da satisfação do consumidor, troca de produtos defeituosos e envio para reparo. Entretanto, ao mesmo tempo, esse setor, desenvolve atividades relacionadas ao marketing, como desenvolvimento de relacionamento (envio de folhetos, receitas, brindes) e registro das opiniões dos consumidores.

O serviço de atendimento ao consumidor é um dos departamentos que pode reunir informações a respeito do ambiente externo da empresa, dado que essa área é responsável por registrar as opiniões dos consumidores, suas insatisfações e resolver esses casos. Há para as empresas uma grande oportunidade de crescimento ao cultivar um relacionamento com o público-alvo, assim fica aparente, o papel da área de atendimento ao consumidor no estabelecimento deste relacionamento (CUNHA; NASSIF, 2009).

Pesquisadores de mercado distinguem entre a satisfação dos clientes com relação a uma transação específica e sua avaliação global de um serviço. A satisfação é caracterizada pela surpresa em relação as experiências do consumidor após a compra e que essa surpresa, eventualmente, se tornará uma entrada para uma atitude menos dinâmica. Conseqüentemente, a satisfação pode ser considerada como um fator de influencia na avaliação do cliente em relação à qualidade do serviço, as intenções de compra e comportamento. Satisfação ou insatisfação do cliente é uma função da discrepância entre as experiências anteriores e o desempenho real (BOLTON, DREW, 1991).

Quando compra de bens de consumo, o consumidor se utiliza de várias características concretas para julgar a qualidade, como: estilo, dureza, cor, etiqueta, sensação, pacote, entre outros. Ao comprar algum tipo de serviço, menos sinais tangíveis existem para se medir essa qualidade. Na maioria dos casos, a evidência tangível é limitada às instalações do prestador de serviços, equipamentos e pessoal.

A qualidade de serviços é difícil de ser medida utilizando as metodologias tradicionais, que são voltadas para os bens de consumo. As características da operação de serviços como: intangibilidade, variabilidade, inseparabilidade, são a razão pela qual, pesquisadores, tentam e adaptam teorias dedicadas para serviços (MELLO et al., 2002).

Há 3 características básicas para qualidade de serviços, de acordo com Parasuraman et al. (1985):

- Dificuldade do cliente em avaliar a qualidade de serviço é maior que de avaliar produtos;
- A qualidade do serviço é a comparação entre a expectativa do cliente e a real execução do serviço e;
- A avaliação da qualidade do serviço não depende apenas do resultado final, mas de todo o serviço prestado.
- O modelo de *gaps* proposto por Parasuraman et al (1985) é baseado na segunda característica para a qualidade de um serviços.

De acordo com Mello et al. (2002), o modelo de *gaps* partiu de um estudo composto por um grupo de foco de clientes e entrevistas com executivos de empresas prestadoras de serviços. A principal contribuição desse estudo foi a percepção de algumas falhas (*gaps*) entre a qualidade do serviço e as operações relacionadas a esses serviços. E esses *gaps* seriam barreiras que impediriam as empresas de serviços alcançarem um nível de excelência.

As falhas (*gaps*) identificadas nas entrevistas por Parasuraman et al. (1985) foram as seguintes diferenças:

1. Expectativas entre a visão dos gerentes e o dos clientes;
2. A tradução das expectativas entre gerentes e clientes em relação à execução do serviço;
3. Entre a descrição e a prestação do serviço;
4. O serviço executado e a comunicação do que deveria ter sido e;
5. A expectativa do cliente e a performance executada.

A partir desses gaps pode-se ter noção das diferenças de como é vista a qualidade para manufatura e para serviços. Em relação a serviços é necessário levar em consideração algumas variáveis que não são fáceis de identificar e as expectativas dos clientes. Entretanto, um serviço de excelência se inicia dentro da própria empresa, a eliminação de desperdícios, o uso adequado do orçamento pode contribuir para que não haja uso inadequado de recursos que poderiam ser aplicados de forma mais eficiente e, dessa forma, garantir um melhor atendimento ao cliente.

2.2. Produção Enxuta

No atual momento da economia, há uma concorrência sem precedentes concomitante a uma crise de recursos como energia e materiais. Nesse contexto, a produção enxuta ou *lean manufacturing* se torna um importante fator para o sucesso (SHAH; WARD, 2007).

Organizações de maneira geral estão sobre enorme pressão para melhorar a produtividade, a qualidade e reduzir custos. Ter um processo sem falhas desde o início tem consequências para a produtividade.

De acordo com Motwani (2003), a produção enxuta tem como objetivo a eliminação de resíduos em todas as áreas, incluindo a relação com o cliente, *design* de produto e do serviço, redes de fornecedores e gestão de processos. O objetivo da produção enxuta é a gastar menos esforço humano, menos estoques, menos tempo para desenvolver produtos e serviços, e menos espaço para se tornar altamente responsiva à demanda dos clientes, ao mesmo tempo, produzindo produtos e serviços de qualidade de forma mais eficiente e econômica.

As ideias básicas por trás da produção enxuta, que são praticadas por muitos anos no Japão, estão relacionadas à eliminação de desperdícios, redução de custos e capacitação dos funcionários (OHNO, 1988).

Ainda de acordo com Ohno (1988), a abordagem japonesa acredita que os clientes são o gerador do preço de venda. A uma maior qualidade constrói no produto e no serviço mais ofertas e, conseqüentemente, um maior o preço que os consumidores irão pagar. A diferença entre o custo do produto e este preço é o que determina o lucro.

Atividades de melhoria de processos são ferramentas cruciais para empresas em transformação *lean* e remoção de resíduos de seus processos (BATEMAN, 2005). O compromisso da gestão e a capacidade dos agentes de mudança são os principais determinantes de sucesso que ajudam as empresas a melhorar a produtividade por meio da

aplicação de manufatura enxuta (HERRON; HICKS, 2008). As empresas que aplicam práticas enxutas amplamente têm um maior giro de estoques do que aqueles que não dependem de manufatura enxuta (DEMÉTER; MATYUSZ, 2010).

Redução dos custos por meio da eliminação de desperdícios é essencial para a sobrevivência. Isto foi o que levou organizações a implementarem a produção enxuta. Empresas começaram a usar a produção enxuta como uma grande ferramenta de gestão e muitos deles têm adotado técnicas enxutas em muitas formas e nomes diferentes (CHAUHAN; SINGH, 2012).

Os sete componentes de melhores práticas (mudança de ambiente, liderança, cultura, capacitação dos funcionários, treinamento, comunicação e medição) devem estar presentes, a fim de se aplicar o lean (CLARE, 2005). Os gestores que praticam a gestão *lean* devem fazer grandes esforços para assegurar que a empresa, como um todo, entenda o verdadeiro significado da melhoria contínua e respeito com as pessoas (EMILIANI, 2006). Capacidade de resolução de problema e o comprometimento da alta direção pode atingir um melhor nível de produção enxuta, por meio de investimentos em infraestrutura (PUVANASVARAN et al., 2009). A produção enxuta pode ser conseguida por meio da melhoria de processos e melhor aproveitamento dos recursos (CHAUHAN ET AL., 2009).

2.2.1. Desperdícios

De acordo com Emiliani (2001), desperdício é qualquer atividade que acrescenta custo, mas não adiciona valor percebido pelo cliente utilização final. Em outras palavras, os recursos internos e externos são consumidos sem agregar valor ao produto ou serviço. Esses recursos incluem tempo, dinheiro, energia mental, trabalho, equipamentos, espaço, matérias-primas, informação, entre outros.

Há alguns desperdícios que são mais fáceis de eliminar, principalmente, quando se fala de uma linha de produção, os desperdícios de locomoção, viagens desnecessárias, porém existem outros mais difíceis como características da embalagem e estoque.

Fundamentalmente, a fraca competitividade é causada pela presença de grandes quantidades de desperdícios, ou muda em japonês. Existem sete tipos de desperdícios da produção (Ohno, 1988):

- a) superprodução;
- b) espera;

- c) transporte;
- d) processamento;
- e) estoque;
- f) movimentação desnecessária e;
- g) defeitos.

Existe um oitavo desperdício que é o comportamental, ele é devido ao não aproveitamento do recurso humano como gerador de ideias e possíveis melhoras para o processo, mas, também, há os comportamentos inaceitáveis e maneiras de falar e de agir que atrapalham a produção (LINKER, 2005).

Os desperdícios de comportamento são devidos a conflitos entre as partes interessadas, muitas vezes precipitada pela necessidade de perseguir agressivamente objetivos financeiros. Líderes que perpetuam conflitos dão aprovação explícita aos empregados para se concentrar em questões relacionadas com personalidades individuais, em vez de processos relacionados ao negócio, contribuindo para que não se consiga entregar valor aos consumidores finais (EMILIANI, 2001).

Entretanto, analistas de investimento estão justamente preocupados com a competitividade das empresas em que vão investir. A competitividade valorizada é, geralmente, financeiro, eles não mensuram uma empresa analisando os processos de negócio com unidades de medida não financeiras, como, tempo, distância, espaço, tempo de entrega, defeitos, produtividade, satisfação do cliente.

Ainda de acordo com Emiliani (2001), o desperdício pra ser eliminado primeiro precisa ganhar uma compreensão detalhada de como os processos são realizados. No entanto, a maioria das empresas não entende os seus próprios processos de negócios e como o trabalho é realmente realizado, porque o foco está em conseguir em curto prazo resultados. Quando o presidente da empresa diz: “Eu não me importo como você fará isso, temos de entregar o produto no final deste mês!”, esta sendo dada às pessoas direção muito clara de que o processo de negócio não é importante, o erro pode ser repetido no futuro. Ou seja, não se preocupa em descobrir a causa raiz do problema, ou gastar algum tempo na melhoria de processos.

2.3. Gestão de Custos

Para Braga, Braga e Souza (2010), custo é o gasto voluntário feito pela empresa para a elaboração de seus produtos. Há, entretanto, outros gastos voluntários como despesas que podem ser classificadas, conforme sua natureza, em despesas administrativas, comerciais ou financeiras que não estão ligadas diretamente com a elaboração de produtos. Além dos custos e despesas há, também, gastos referentes à aquisição de bens ou a investimentos, os quais são registrados no ativo permanente.

De acordo com Machado e Souza (2006), alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros para relatórios externos, outros são mais conservadores, outros mais abrangentes, com visão de curto ou longo prazo. Apesar das características de cada método não há um melhor que possa ser utilizado de maneira indiscriminada e em todas as facetas de uma organização.

À vista do exposto, dependendo do objetivo, deve-se escolher um ou mais métodos a ser usado simultaneamente, o que leva a informações que deem embasamento no processo de tomada de decisão.

Ainda de acordo com Machado e Souza (2006), no contexto da gestão estratégica de custos, a principal causa de ocorrência dos custos precede à efetiva fabricação dos produtos, trata-se da opção pela estrutura de produção e da sua forma de operacionalização. São os chamados determinantes de custos, subdivididos em determinantes estruturais, que representam as opções estratégicas primárias da empresa e os determinantes operacionais ou de execução, relativos à capacidade de execução e desempenho da produção.

Isso fica muito claro quando se trata da fabricação e elaboração de um novo produto, mas de maneira semelhante isso pode ser expandido para uma área que atue com serviços. Os maiores custos estão na organização prévia da elaboração de um serviço, em montar uma estrutura adequada para os prestadores de serviço, treinar e alocar corretamente os recursos, levando-se em conta a capacidade, desempenho e os demais indicadores estratégicos.

Uma maneira de prever os custos da organização é por meio de processos orçamentário. A elaboração de um orçamento ajuda a dar embasamento e justificativas para futuros gastos que a companhia terá.

2.3.1. Orçamentos

O orçamento segundo Frezatti (2009) é um plano financeiro que demonstra a estratégia que uma empresa vai adotar em um determinado período de tempo. Ele dá visibilidade para as prioridades e a direção que a companhia vai seguir, também, auxilia na análise e acompanhamento do rendimento e da assertividade das ações tomadas, ou seja, torna possível fazer uma medição de resultados.

2.3.1.1. Tipos de orçamento

Segundo Frangiotti (2011), o orçamento contínuo foi uma adaptação do orçamento estático, onde deixava de olhar apenas para um número fixado de volume de vendas e atividades dos setores da empresa, fazendo com que o número não pudesse ser alterado, o que não correspondia a realidade da empresa para voltar o olhar para um ciclo orçamentário anual onde se poderia contemplar as mudanças do setor que a empresa se situa.

Várias empresas atualizam seu processo orçamentário continuamente, sendo assim, o orçamento contínuo, faz com que depois de um determinado período de tempo pré-estabelecido a empresa possa acrescentar um novo ciclo de atividades, adaptando-se a necessidade do mercado (LUNKES, 2009).

O período mais importante para o orçamento contínuo é quando ele está sendo elaborado, ele possui um prazo que se move para o próximo período, estendendo-se. Onde, um ano é um tempo em que se pode ver o futuro de forma mais ampla, mas ao mesmo tempo, não se pode estimá-lo com perfeita exatidão (FRANGIOTTI, 2011).

O orçamento contínuo, diferente do estático, possui 3 vantagens principais de acordo com Lunkes (2009), a elaboração de um orçamento mais preciso, a possibilidade de inserção de novas variáveis, a simplicidade para orçar em períodos menores. Esses fatores, também podem ser relacionados, com a estratégia de olhar os acontecimentos do meses anteriores de forma a melhorar o resultado.

O orçamento base zero (OBZ), orçamento tema desse trabalho, é um tipo de orçamento onde não se leva em conta os anos anteriores como ponto de partida, e sim, a real necessidade do período, devendo ser justificado cada um de seus valores. Este tipo de orçamento visa manter de uma forma mais rígida os gastos da empresa, pois se discute cada uma das atividades da empresa e se ela se faz necessária (FRANGIOTTI, 2011).

O OBZ faz com que as atividades sejam avaliadas e justificadas antes do processo de tomada de decisão a respeito da quantidade de recursos que será alocado a cada uma delas. Projetando todos os recursos como se fosse a primeira vez que o orçamento estivesse sendo elaborado (LUNKES, 2009).

O orçamento flexível tem por objetivo dar espaço para participação aos demais membros da organização, uma vez que o orçamento não deve ser imposto pela alta gerência como um pacote fechado ao nível operacional, já que, variações na projeção de orçamento em relação a um plano realizado atrapalham a análise de sua eficiência (LUNKES, 2009).

O orçamento flexível se diferencia do tradicional, pois não limita sua projeção para uma única atividade, mas para uma série de atividades e os custos são comparados com o necessário para cada nível de atividade. Isso fica claro, quando se observam as duas diretrizes desse tipo de orçamento: primeiro, a criação de centros de responsabilidades e, segundo, a separação de custos fixos e variáveis de acordo com esse centro de responsabilidade (FRANGIOTTI, 2011).

Ainda de acordo com Frangiotti (2011), o orçamento flexível pode ajudar os gestores a atuar com as incertezas do mercado, uma vez que, esse tipo de análise pode ser utilizado para preparar a empresa para uma decisão momentânea. Assim, monitorando as medidas, pode-se identificar de onde vem as diferenças entre o orçamento previsto e o realizado, tornando-o menor e analisando se as diferenças são originadas pelas variações de preços ou pela ineficiência de recursos.

O orçamento baseado em atividade (ABB), leva em consideração o custeio baseado em atividades (ABC), em que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelo que é fabricado, dessa maneira, identificar as atividades e atribuir-lhe custos é uma maneira de orçar os recursos necessários (VANZELLA; LUNKES, 2006).

O orçamento baseado em atividades auxilia a empresa a focalizar atividades e recursos visando atingir objetivos estratégicos, sendo que o objetivo é guiar a companhia por meio de gastos essenciais com atividades, envolvendo receita e custo (VANZELLA; LUNKES, 2006). Portanto, esse tipo de orçamento combina o planejamento com equilíbrio operacional e a justificativa da sua utilização, por meio de informações de demanda, consumo de materiais e capacidade de produção (FRANGIOTTI, 2011).

Nesse tipo de orçamento é importante determinar a quantidade de recursos para se obter uma produção com a qualidade desejada, sendo orientado por resultados advindos do número

de unidades produzidas, que por sua vez vem da estimativa da quantidade de atividades necessárias para prever a demanda de produção (LUNKES,2009).

2.3.2. Orçamento Base Zero (OBZ)

De acordo com Frangiotti (2011), uma alternativa para não cometer os mesmos erros do passado em relação ao orçamento é a utilização do método Orçamento Base Zero (OBZ).

Esse método, por não se basear em relatórios anteriores requer que as atividades juntamente com a alocação de recursos sejam justificadas, para isso se faz necessário um ambiente empresarial maduro em relação a relatórios e a processos, informatizados e bem estruturados. Além disso, as informações referentes a receitas e despesas deve ser clara para níveis hierárquicos distintos e, dependendo do nível de desenvolvimento da atividade, esse planejamento orçamentário pode ser realizado de uma a três vezes no ano (FRANGIOTTI, 2011).

Segundo Lunkes (2009), o OBZ rejeita visão tradicional de orçamento cuja principal ideia é a de levar o orçamento do ano anterior mais um adicional, em vez disso, ele faz com todas as projeções sejam executadas como se fosse a primeira vez.

Esse tipo de orçamento permite que erros e desperdícios do passado não sejam perpetuados com o passar dos anos.

Entretanto, de acordo com Alveirinho (2007), só com toda a informação necessária detalhada poderá se determinar com rigor a alocação das despesas envolvidas e como elas devem interagir, sendo que fica a cargo da equipe de planejamento orçamentário e inferir as correções essenciais, desde que estas estejam devidamente explanadas.

Em suma, muitos autores concordam que o OBZ é um método de orçamentação bastante diferente dos tradicionais, uma vez que enfoca a redução de custo e o vínculo com o passado, não sendo encontrado nenhum autor que discordasse dessa visão (MARTIN FILHO; CARVALHO, 2013).

Para Martin Filho e Carvalho (2013), o OBZ possui um perfil bastante analítico onde se incentiva o questionamento da distribuição de recursos, algo que é pouco explorado pelos demais tipos de orçamento. Devendo-se saber quanto, quando, como, onde e por que esses recursos serão alocados em determinada estrutura.

Para Carvalho (2002), as principais características do OBZ são:

- Analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base “zero”;
- Focalizar objetivos e metas das unidades de negócios cujos recursos são consequências do caminho ou direção planejada;
- Assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chaves do negócio;
- Aprovar o nível de gastos após a elaboração com base em critérios previamente definidos;
- Desenvolver de forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas, e;
- Fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

De acordo com Gordon, Haka e Schick (1984) e Pyhrr (1981), o processo de planejamento orçamentário do OBZ passa por 5 etapas:

1. Preparar as unidades de decisão para um orçamento já separado;
2. Dividir os pacotes em unidades de decisão em níveis organizacionais;
3. Classificar;
4. Consolidar o processo;
5. Alocar os recursos corretamente.

Também, pode ser visualizado da forma mostrada no Quadro 1.

Quadro 1 – Fases do processo orçamentário do OBZ

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Preparação da base orçamentária. Decisão das metas, objetivos e do orçamento.	Coleta de Dados em relação aos pacotes de decisão.	Identificação e classificação das alternativas e custo para realização do plano.	Negociação e consolidação do orçamento.	Alocar os recursos e executar o plano de operação.

Fonte: Adaptado PYHRR, 1981.

De acordo com Lunkes (2009), para cada atividade, o gestor deve preparar uma análise de decisões que contenha a finalidade da atividade, o desempenho, as consequências da não execução e os custos, essas análises são chamadas pacotes de decisão.

Segundo Frangiotti (2011), embora com a utilização de pacotes a administração possa garantir controle e condições objetivas para disponibilizar os recursos financeiros da empresa e verificar qual o gasto mais importante, a subdivisão em pacotes não proporciona uma análise completa das despesas e aumenta a quantidade de relatórios necessários.

Algumas vantagens que podem ser atribuídas ao OBZ, segundo Martin Filho e Carvalho (2013):

- Identificação de processos que não agregam valor, ou seja, reduz desperdícios. Isso ocorre porque todos os processos são revisados cada vez que o orçamento é feito, sendo que os que não agregam valor são eliminados;
- Detalha as informações a respeito dos gastos necessários para cada atividade, uma vez que se utiliza de uma memória de cálculo, ou seja, cálculos detalhados que levam ao resultado final, gerando análises mais profundas e geração de conhecimento;
- Alocação adequada de recursos, devido à priorização dos gastos baseados na necessidade e benefício de cada atividade;
- Incentiva a busca por soluções e melhorias nas operações e serviços, já que esse tipo de orçamento está relacionado a uma redução de custos e a procura por uma melhor relação custo-benefício;
- Atribui senso de responsabilidade a todos os envolvidos, que ao submeterem seus orçamentos para aprovação, tornam-se mais comprometidas com a realização das tarefas.

Além das vantagens já mencionadas, esse tipo de orçamento contribui para uma melhora na comunicação, participação e motivação dos colaboradores, apesar de ser mais utilizado quando há uma escassez de recursos (FRANGIOTTI, 2011).

O OBZ, também, possui desvantagens, apesar das vantagens já apresentadas. Entre as principais desvantagens segundo Martin Filho e Carvalho (2013), têm-se:

- Consome mais energia para a sua elaboração. Isso ocorre, pois ele exige um alto grau de detalhamento, o que gasta tempo e esforços superiores aos orçamentos incrementais;
- Setores que trabalham com variáveis menos objetivas podem ser prejudicados, visto que suas justificativas tendem a ser mais subjetivas, fazendo que, por vezes, não se destinem os recursos vitais;
- Necessidade de treinamento das equipes de implantação do orçamento devido a sua complexidade em comparação com as abordagens tradicionais;
- Exige um sistema eficiente de organização e armazenagem de informações, para que o esforço dedicado para ser fazer o orçamento sejam registrados de maneira que possam ser acessados nas diversas etapas da utilização do método.

Também, de acordo com Martin Filho e Carvalho (2013), há algumas diferenças entre o OBZ e os métodos tradicionais de orçamentação. A Figura 1 ilustra estas diferenças:

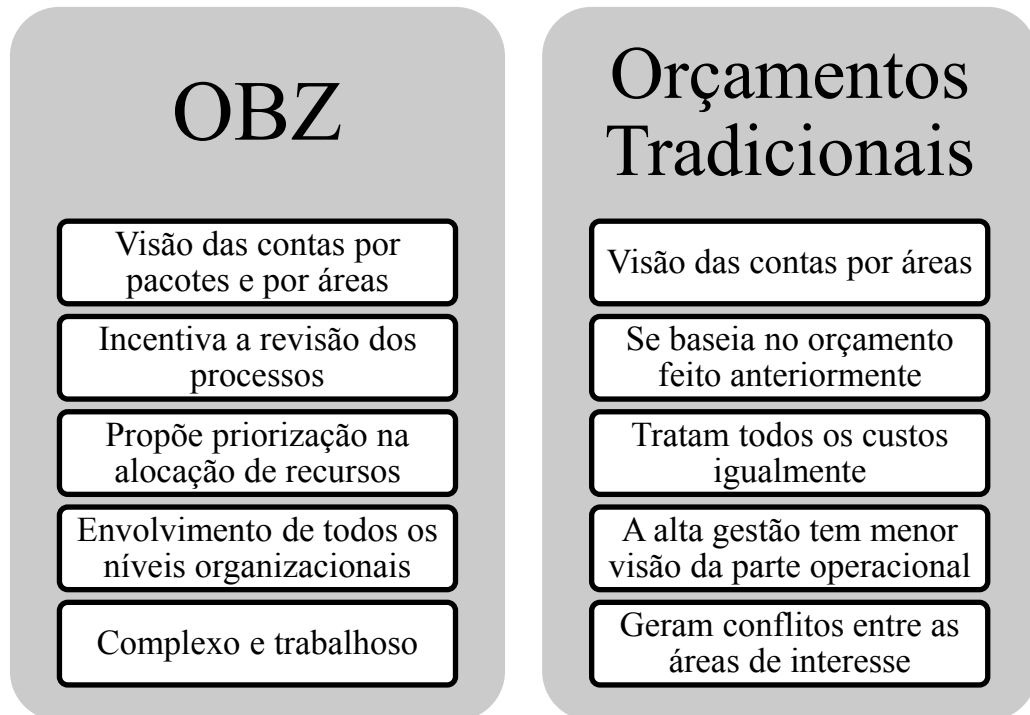


Figura 1 – Diferenças entre o OBZ e o Orçamento Tradicional.
Fonte: Próprio autor.

Como dito anteriormente, os pacotes de decisão são preparados para cada atividade, mas cada pacote de decisão segue o conceito de pacotes base zero (PBZ), que é um documento em que o gestor analisa e identifica a viabilidade, a prioridade e a exequibilidade. Esse pacote pode ser dividido em variáveis base zero (VBZ), sendo ela a menor unidade de gastos. Um conjunto de VBZ é chamado núcleo base zero (NBZ) (LUNKES, 2009). A Figura 2 ilustra as relações entre PBZ, NBZ e VBZ.

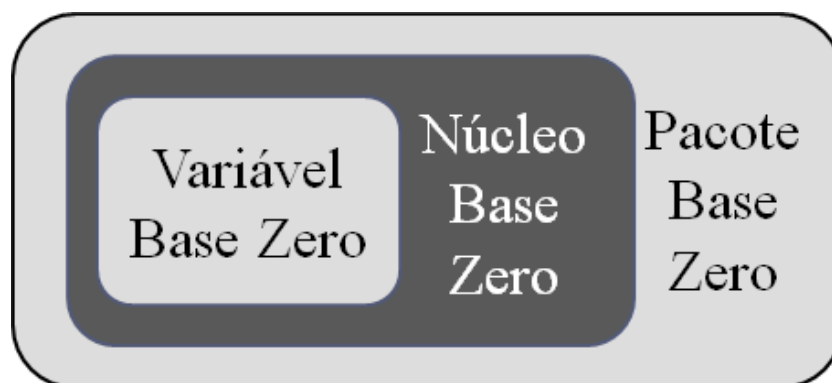


Figura 2 – Relação entre pacotes, núcleos e variáveis base zero.
Fonte: Adaptado de LUNKES (2009, p.89).

3. MÉTODO DE PESQUISA

De acordo com Cauchick (2007), para um embasamento científico adequado é necessária uma abordagem metodológica onde há a busca da melhor forma para se entender as questões da pesquisa.

Para a elaboração dessa pesquisa o principal método utilizado foi o estudo de caso baseado na definição de Yin (2010), o estudo de caso é uma inquirição empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenômeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas.

Dessa forma, o foco é um estudo único qualitativo, onde segue a decisão de aplicar e melhorar o orçamento base zero na área serviço de atendimento ao consumidor (SAC) em uma empresa de linha branca, com o foco em descritivo.

Yin (2010) diz que: a tendência em todos os tipos de estudo de caso de uma maneira geral é tentar explicar as razões que levaram a tomadas de decisões, por que elas foram tomadas e quais são os resultados esperado e/ou obtidos.

No início da pesquisa o levantamento de bibliografias é fundamental para ter um embasamento teórico de como aplicar um sistema de orçamentação de forma adequada, dessa maneira, pesquisou temas relacionados a definições de orçamento, ao orçamento base zero (OBZ) e demais tipos de orçamento como: *balanced scorecard* (BSC), para melhor entendimento do tema, possibilitando futuras tomadas de decisões.

Em paralelo a revisão teórica, foi realizada a coleta de dados e o acompanhamento do caso por meio de visitas *in loco*, análise de documentos e principalmente por meio de entrevistas não estruturadas.

A escolha de entrevista não estruturada, as que não são guiadas por um roteiro específico, tem sido cada vez mais utilizadas em pesquisas, de acordo com Mattos (2005), uma vez que fenômenos e problemas acabam não sendo descritos e analisados com as ferramentas de análise numérica e estatística. O modelo do roteiro de pesquisa encontra-se no ANEXO A desse trabalho.

Os demonstrativos contábeis e de resultado nem sempre mostram completamente a empresa e como estão sendo conduzidos os seus negócios. Com a visita *in loco*, pode-se verificar onde os investimentos estão sendo feitos e se eles atendem as diretrizes da companhia, isso determina como esta o andamento e a sua gestão financeira.

A empresa analisada é uma multinacional do setor de eletrodoméstico presente em todo o globo, mas o setor de estudo, SAC, situa-se na cidade de São Paulo. Dentre outros motivos, a escolha da empresa deveu-se ao crescimento de mercado dos produtos de linha branca (refrigeradores, fogões, lavadoras):

O setor de linha branca passa desde 1994 por grandes transformações, que o tornaram mais importante do ponto de vista de peso econômico e trouxeram ao Brasil várias empresas multinacionais, que aqui buscavam um dos maiores mercados de eletrodomésticos em volume no mundo e seu fortalecimento do ponto de vista global, uma vez que há um movimento de consolidação deste setor no âmbito mundial. Os varejistas também cresceram em virtude do aumento das vendas dos eletrodomésticos (MASCARENHAS, 2005, p. 24).

A pesquisa visa elucidar um problema específico enfrentado pela empresa em estudo, afim de que, isso possa ser expandido para outros tipos Serviços de Atendimento ao Consumidor. No entanto, por se tratar de uma situação real, sabe-se que existe uma limitação do trabalho em relação aos dados analisados e, que não corresponderão ao de demais empresas devido aos diferentes tipos de organizações, mas permitirá ter um modelo de como o estudo pode ser conduzido e, assim, levar ao objetivo dessa pesquisa.

Os dados fornecidos pela empresa foram descaracterizados, ou seja, multiplicados por constante, a fim de preservar a confidencialidade dos dados, mas mantendo sua proporção para que o caso pudesse ser ilustrativo.

A Figura 3 ilustra como foi realizado metodologicamente a pesquisa e o estudo de caso.

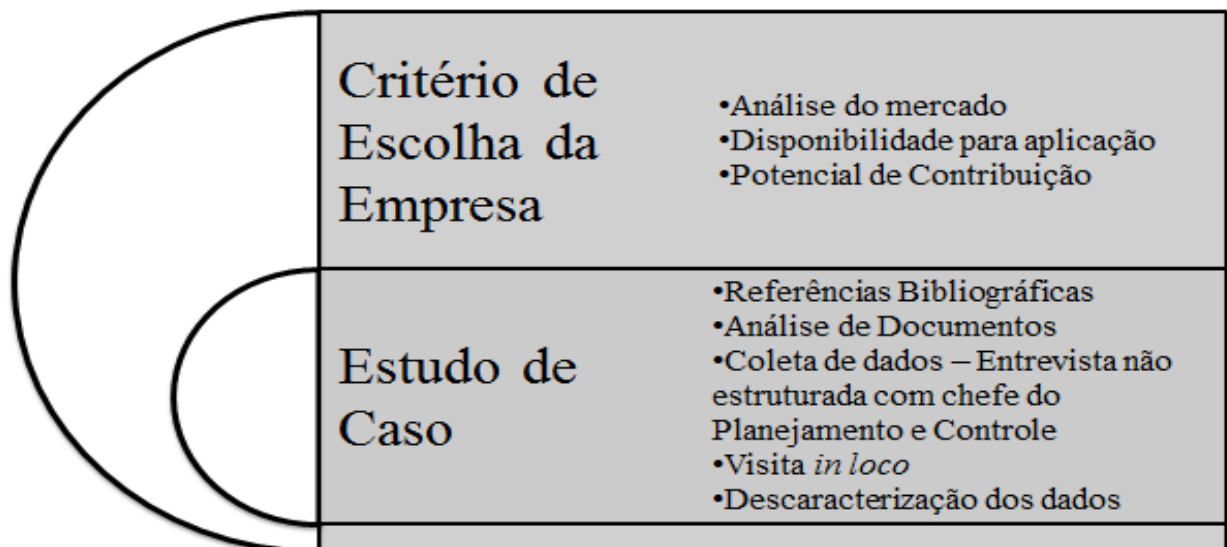


Figura 3 – Ilustração da metodologia de pesquisa.
Fonte: Próprio autor

4. ESTUDO DE CASO

Segundo Mascarenhas (2005), a indústria de eletrodomésticos de linha branca sempre foi referência nacional. Os produtos de linha branca são considerados essenciais, dessa forma, a ausência de um eletrodoméstico como o fogão em uma residência é tomado como um indicio de pobreza, algo utilizado pela mídia em geral como termômetro geral da economia. Outras vezes utilizada pela essencialidade dos produtos nas residências, com forma de avaliar o grau de pobreza das famílias.

Ainda de acordo com Mascarenhas (2005), o mercado de eletrodomésticos de linha branca no Brasil, atualmente, em volume absoluto de unidades vendidas, está entre os maiores do mundo, atrás de EUA, China, Alemanha, Inglaterra e Japão.

Por se tratar de um mercado bastante grande, onde há poucas empresas concorrendo, mas que a concorrência é muito alta, construir uma ligação sólida com o consumidor é um diferencial determinante para o crescimento da atuação no mercado.

Como os eletrodomésticos estão presentes na maioria dos lares brasileiros, ter um serviço de atendimento ao consumidor forte, rápido e de qualidade pode garantir a preferência dos clientes, pois após a compra, o SAC é o responsável por sanar as dúvidas e os problemas que o consumidor possa ter, isto é, trabalhar com as questões relativas ao pós-venda.

Para a condução do estudo a empresa escolhida foi uma representante do setor de eletrodomésticos, ou seja, uma empresa de linha branca. A empresa é de origem americana e atua no Brasil desde as décadas de 80 e 90 com diferentes marcas. O setor estudado nesse trabalho é o Serviço de Atendimento ao Consumidor, por se tratar de uma área presente em todas as empresas.

O SAC é uma área estratégica para a empresa, pois está próxima ao consumidor final e, dessa forma, consegue saber quais são seus desejos e quais os problemas que ele vem enfrentando com as marcas.

Quando um produto apresenta algum tipo de avaria, o consumidor liga para o SAC, ele espera que o problema do produto seja resolvido rapidamente e que a pessoa que o atenda seja eficiente, cordial e eficaz nas soluções, por isso há uma necessidade grande de investimento para que haja a solução logo da primeira vez que o consumidor entre em contato.

4.1. Sistema de Gestão Financeira

Para avaliar seu desempenho a empresa em estudo possui dois indicadores chaves para analisar se o SAC no ponto de vista do consumidor, o NSC (nível de satisfação do consumidor) que é feito por meio de pesquisa telefônica com o cliente após a finalização do serviço prestado e o TCS (tempo entre o contato do consumidor e a solução), medido a partir do momento que o cliente liga até o momento em que ele sinaliza o término do serviço. Esses dois indicadores são usados como guia para verificar se o investimento na área esta sendo utilizado para melhorar a qualidade do atendimento e reduzir os desperdícios que elevam o tempo entre o consumidor ligar e ele ter seu produto reparado.

A utilização do OBZ juntamente com os indicadores ajuda a verificar se o aumento de investimento aumenta a qualidade do serviço e o tempo de solução. Foi relatado que com menores investimentos monetários pode-se melhorar o NSC e o TCS de um ano para outro. Então, embora haja custos que se repetem ao longo dos anos apenas com reajustes, a escolha do OBZ foi devido a sua característica de não levar em consideração os gastos e, conseqüentemente, os desperdícios dos anos anteriores. Ou seja, não é porque gastou um determinado valor no ano anterior que no próximo ano gastará aquele valor mais reajuste.

A forma como o plano para se obter lucro que a empresa realiza é mostrado na Figura 4. Como o foco é o orçamento, este trabalho se limita na parte em destaque dessa Figura.

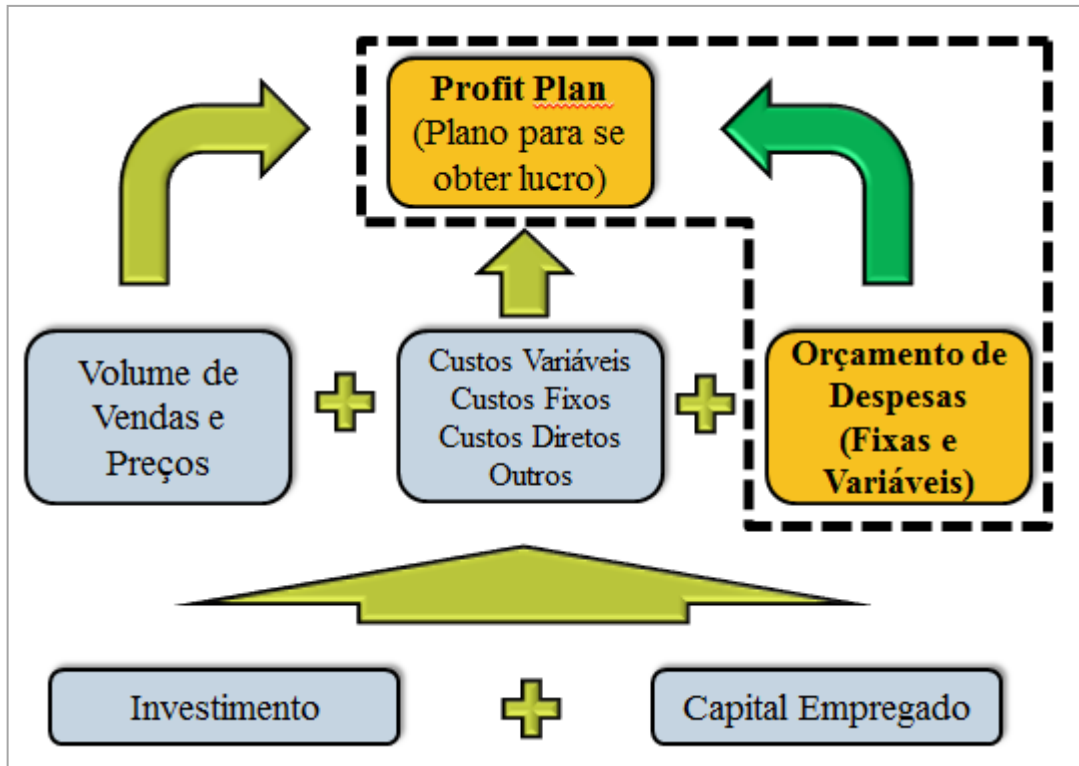


Figura 4 – Estrutura da Empresa para se obter lucro.
Fonte: Dado da empresa estudada.

Para a empresa em estudo, despesas é a saída ou decréscimo de recursos econômicos durante o período, que ocorre no curso das atividades de uma empresa. As despesas podem ser fixas, variáveis e semi-variáveis.

As despesas fixas não dependem da quantidade produzida durante o curso das atividades. Ocorrem independentemente da fábrica estar parada ou produzindo maior ou menos quantidade de produtos. Exemplos: telefone, impressão, jardinagem.

As despesas variáveis são as que dependem da existência da quantidade produzida durante o curso da atividade. Em seu montante, são sensíveis aos aumentos ou diminuições de produção. Exemplos: material de Segurança, material de processos.

As despesas semi-variáveis são aquelas que uma parcela não depende da quantidade produzida (fixa) e outra parcela depende da quantidade produzida (variável) durante o curso da atividade. Exemplos: energia elétrica, água, esgoto.

O sistema OBZ da empresa está estruturado de acordo com a Figura 5, onde cada gerência geral ou entidade é responsável por um conjunto de gerências, cada gerência é responsável por uma área do serviço de atendimento ao consumidor, que por sua vez é responsável por um conjunto de centro de custos.

O objetivo de ter centro de custos é saber quanto cada ramificação está gastando em relação às suas necessidades e em cada uma das contas (VBZ) dos pacotes do OBZ. Assim, fica aparente quanto cada centro de custo que orçado e gasto com cada um dos itens, verificar a possibilidade de redução do custo e se as despesas estão sendo alocadas corretamente.

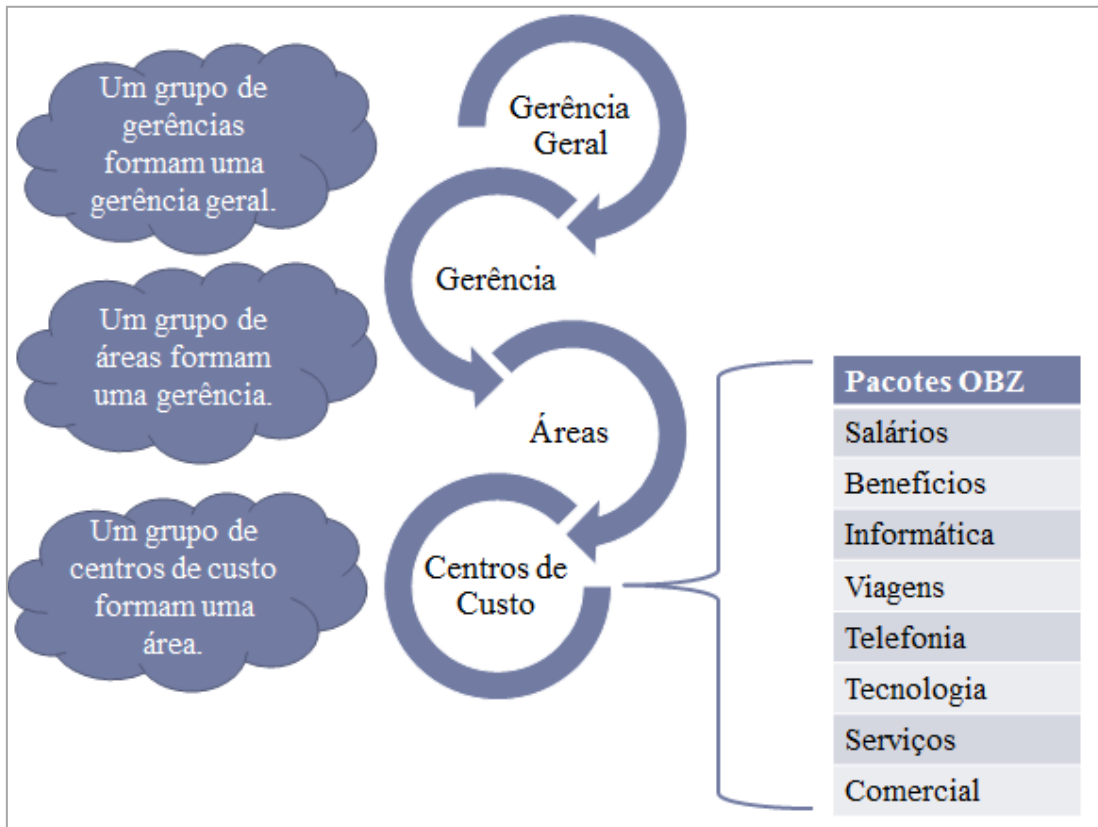


Figura 5 – Estrutura de orçamento de despesas.
Fonte: Dado da empresa estudada.

A gestão de desempenho de eficiência será realizada por pacotes, onde há um dono e um gestor que serão responsáveis por monitorar os resultados das gerências gerais, sendo que o objetivo é manter a meta proposta no primeiro orçamento ou reduzi-la ao máximo. Há casos, em que a estratégia muda com o decorrer dos meses e o orçamento deve se adaptar às novas necessidades.

O modelo de orçamento da empresa foi alterado por razões de controle de gastos e redução de desperdícios, mas acima de tudo por uma razão estratégica, já antes da implementação do OBZ, os valores investidos eram definidos pelo gestor da área e baseado em histórico e, isso, fazia que houvesse a continuidade de gastos com desperdícios, a perda da oportunidade de redução de custos, desalinhamento com a estratégia para o ano seguinte e desmotivação dos funcionários que não podiam participar efetivamente com ideias e sugestões para novas ações.

A Figura 6 apresenta esquematicamente as principais mudanças entre o orçamento tradicional que era aplicado na empresa e o novo orçamento no modelo base zero.

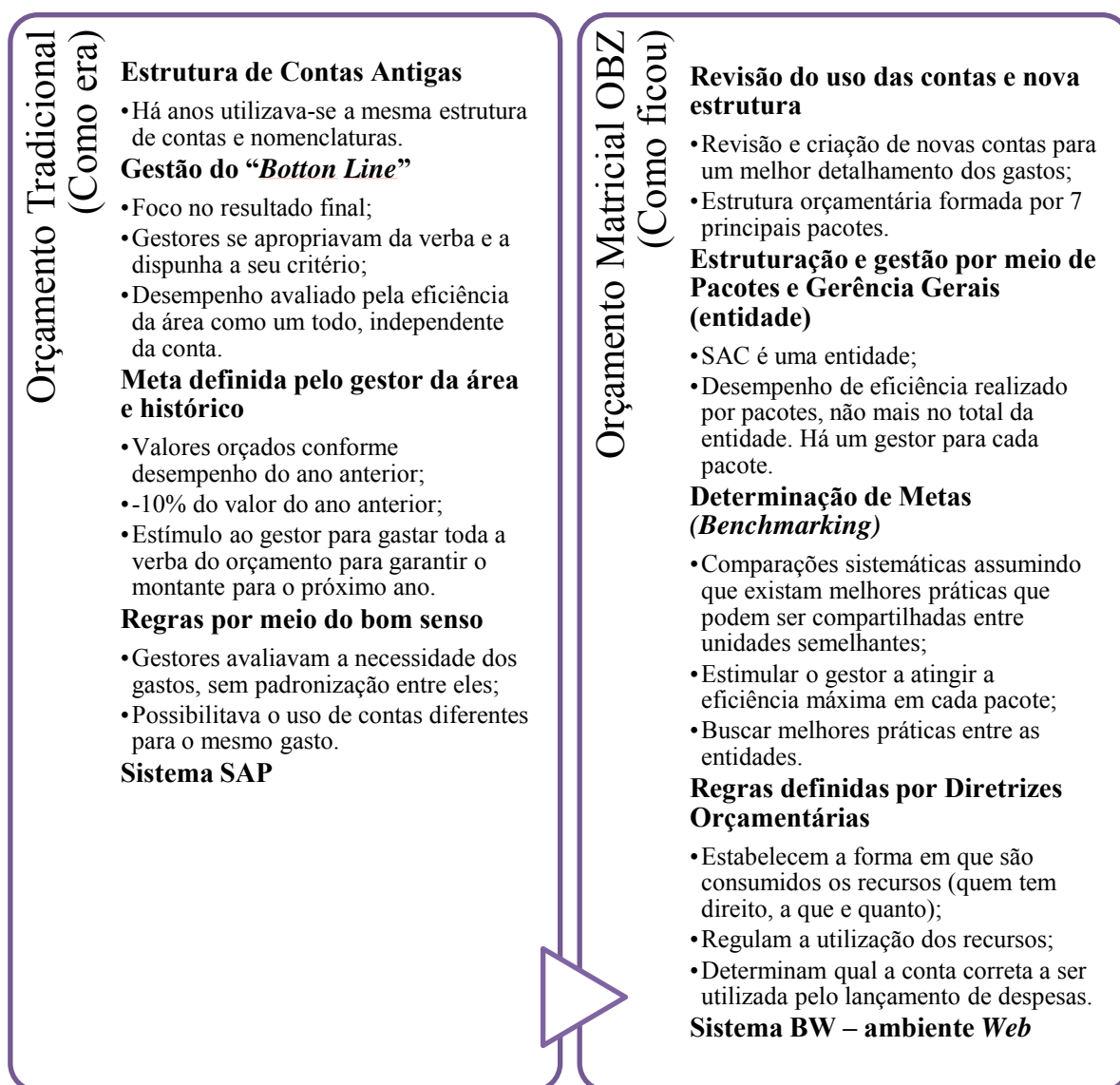


Figura 6 – Mudanças orçamentárias
Fonte: Dado da empresa estudada.

Para distinguir prioridades e valores assertivos para os gastos a empresa adotou diretrizes orçamentárias para cada um dos pacotes, isto é, qual o orçamento que deveria ser utilizado para cada tipo de custo. Ou seja, no pacote de viagens, só podem ser pagos custos com hospedagem, passagem aérea, condução, refeição, locação de automóveis e quilometragem. Um exemplo de diretriz orçamentária é apresentado nas Figuras 7 e 8. A Figura 7 apresenta a apresenta o conteúdo presente na diretriz orçamentária e a Figura 8 apresenta o detalhe do que deve ser pago em uma conta (VBZ) específica do OBZ.

DIRETRIZ ORÇAMENTÁRIA	Dono:	Gestor:	FL. Nº 1
TECNOLOGIA	DATA 06/09/2007	ÚLTIMA REVISÃO 13/09/2012	PRÓXIMA REVISÃO

Índice	
1. OBJETIVO	2
2. REGRAS E METAS	2
3. CONTAS ANALISADAS	2
<i>3.1. Análises técnicas (7202100100).....</i>	<i>3</i>
<i>3.2. Serviços Externos para Desenvolvimento de Produtos (7330000001)</i>	<i>4</i>
<i>3.3. Material para experiências e testes (7335000001).....</i>	<i>5</i>
<i>3.4. Pesquisa e desenvolvimento (7335200000)</i>	<i>6</i>

Figura 7 – Conteúdo da Diretriz Orçamentária.
Fonte: Dado da empresa estudada.

A conta detalhada é a de Material para experiências e testes, ela fica no pacote de Tecnologia. Na Figura 8 é possível verificar o quais são as despesas que podem ser pagas nessa VBZ e o que deve ser respeitado durante o orçamento de recursos para essa conta. Vale ressaltar que cada um dos pacotes do OBZ, também, possui contas e elas são detalhadas em Diretrizes Orçamentárias semelhante às apresentadas nas Figuras 7 e 8.

DIRETRIZ ORÇAMENTÁRIA	Dono:	Gestor:	FL. N° 5
TECNOLOGIA	DATA 06/09/2007	ÚLTIMA REVISÃO 13/09/2012	PRÓXIMA REVISÃO

3.3. Material para experiências e testes (733500001)

Código: 733500001

- **Gastos a serem lançados**
Todos os materiais, componentes e produtos adquiridos de terceiros ou requisitados no Almoarifado, na linha de Montagem ou na Logística que tenham por objetivo a realização de “experiências e testes”.
- **Regras de realização dos gastos**
Os gastos devem estar previstos nos meses em que de fato ocorrerem (ser mais assertivo, evitando distribuir o valor de maneira uniforme ao longo do ano, pois isto não reflete a realidade dos gastos dos projetos)
- **Método de orçamento**
Base zero (R\$)
- **Centros de custo onde ocorrem os gastos**
Orçamentação restrita às Entidades: Tecnologia de Produtos Refrigeração, Tecnologia de Produtos Lavanderia, Tecnologia de Produtos Cocção , Tecnologia de Produtos Ar Condicionado, Tecnologia de Produtos Micro-ondas, Controls & Electronics, Motors Strategy, Industrial Design, Estratégia, KitchenAid, Negócios Internacionais, Procurement e Ecohouse.
- **Metas para realização de gastos (R\$-ano)**
Essa conta não deverá exceder os valores consensados com o Gestor de Pacote nas reuniões de Pacto.
- **Responsáveis pela aprovação dos gastos**
Gerente responsável pelo centro de custos

Figura 8 – Detalhes do pacote de Material para experiências e testes.
Fonte: Dado da empresa estudada.

Após a mudança algumas adaptações tiveram que ser feitas em relação à orçamentação. Criaram-se dois responsáveis pelo orçamento: o executor e o legislador. O executor é quem verifica a melhor forma de distribuir um orçamento macro pré-aprovado entre os pacotes do OBZ de acordo com a necessidade juntamente com suas explicações e premissas. O legislador é quem define quanto será a meta de cada área em relação a um determinado pacote, mas mais que isso ele é responsável por definir quais são os gastos que devem ser alocados em seu pacote, ou seja, elaborar a diretriz orçamentária do pacote. A Figura 9 ilustra os conceitos de pacotes e entidades, bem como a posição do executor e o legislador no processo orçamentário.

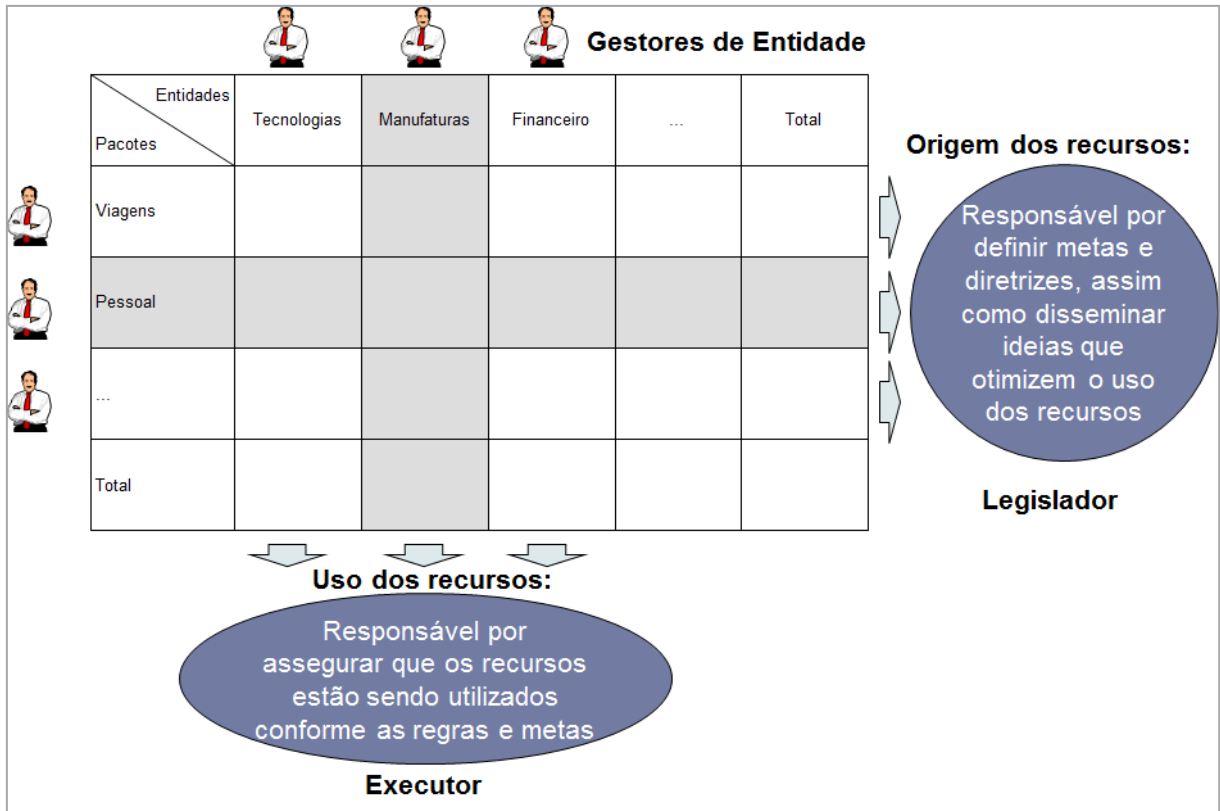


Figura 9 – Conceito de pacotes e entidades.

Fonte: Dado da empresa estudada.

Os gestores de entidades são responsáveis por:

- Garantir a correta alocação das despesas nas contas e centros de custos dentro dos parâmetros do Orçamento (Diretrizes Orçamentárias);
- Acompanhar a evolução dos gastos de seu(s) Centro(s) de Custo frente ao Orçamento aprovado (no mês e acumulado) de forma consolidada e pacote a pacote;
- Identificar causas e tendências das despesas e estouros (com apoio do Gestor de Pacote quando necessário);
- Elaborar e implantar planos de ação para eliminação dos estouros nos meses seguintes;
- Apresentar evolução dos gastos e planos de ação sempre que solicitado pela controladoria da empresa.

4.2. Acompanhamento do Orçamento Base Zero

Todos os dados e gastos apontados ficam disponíveis em um sistema BW. A Figura 10 ilustra a tela do sistema, onde se tem acesso ao orçamento (plano) elaborado em outubro do ano anterior, o valor real gasto, que é atualizado de 12 em 12 horas para o acompanhamento, e um valor de *forecast*.

Durante o ano, o orçamento é revisado três vezes, em março, junho e setembro, com o objetivo de verificar novamente as prioridades dos recursos e as estratégias para o resto do ano na área, esse reajuste de demandas é chamado de *March Forecast*, quando ocorre em março, *June Forecast*, quando ocorre em junho e *September Forecast*, quando ocorre em setembro. Nesses *forecasts* tem-se a intenção de, também, sinalizar a companhia em relação a eventuais aumentos ou reduções de orçamento. Eles são elaborados no mês anterior a qual leva o nome, e é realizado do mês que leva o nome do *forecast* até o final do ano.

No sistema, um *forecast* substitui o anterior, aparecendo, assim, só um valor.

Classe de custo	Ano civil/mês	01.2013			02.2013			03.2013			04.2013
		Real	Forecast	Plano	Real	Forecast	Plano	Real	Forecast	Plano	Real
Resultado global											
▶ 1000PESSOAL	Salários										
▶ 1000INDIR_PESS	Benefícios										
▶ 1000SERVIC	Serviços										
▶ 1000VIAG_LOCAM	Viagens e Locomoções										
▶ 1000COMERCIAL	Comercial										
▶ 1000TECNOLOGIA	Tecnologia	100,00									
▶ 1000TELEC_INFO	Informática										
▶ 1000TELEF_SIST	Telefonia										

Figura 10 – Tela do sistema de acompanhamento de gastos e orçamentos.

Fonte: Dado da empresa estudada.

Também, é possível saber ao que se refere um determinado valor, por exemplo, olhando a Figura 10 verifica-se que foi gasto R\$100,00 com tecnologia, mas esse R\$100,00 é o somatório de vários pequenos gastos que totalizam esse valor. A Figura 11 ilustra uma tela do sistema em que se pode ter acesso os itens que fazem parte desse somatório, chamada lançamentos contábeis. Nesse caso o valor de R\$100,00 corresponde a vários valores de compra de matéria-prima e componentes para testes.

Acompanhamento OBZ - Lançamentos Contábeis

Bloco de navegação:		Atualização dos dados		31.10.2013 13:04:50					
Custos Reais (KSB1)									
Classe de custo	Centro de custo	Data de lançamento	Nome do usuário	Fornecedor	Doc Referência	Cta Contrapartida	Texto do Pedido	Denominação	Montante
733500001		28.01.2013		# Não atribuído	4900755912	M.P. E COMPONENTES	#	Saída merc.depósito MATL EXPER. TESTES	22,21
					4900755999	M.P. E COMPONENTES	#	Saída merc.depósito MATL EXPER. TESTES	8,74
		20.01.2013		# Não atribuído	4900500002	M.P. E COMPONENTES	#	Saída merc.depósito MATL EXPER. TESTES	9,32
					4900500003	M.P. E COMPONENTES	#	Saída merc.depósito MATL EXPER. TESTES	9,32
					4900500005	M.P. E COMPONENTES	#	Saída merc.depósito MATL EXPER. TESTES	50,41

Figura 11 – Tela de lançamentos contábeis.

Fonte: Dado da empresa estudada.

Os valores de orçamento (plano), *forecast* e real foram omitidos ou adaptados por se tratar de dados sigilosos da empresa.

4.3. Pacotes Analisados do OBZ

Durante 10 meses, analisaram-se dois pacotes do orçamento base zero de forma mais aprofundada: viagens e telefonia acompanhando o dia a dia de um gestor de entidade. Esses pacotes foram escolhidos devido à falta de controle que a empresa em questão tinha em relação a eles, ao mesmo tempo, eles foram escolhidos por serem pacotes de análise genérica podendo ser aplicados a demais empresas que apresentem problemas com esses recursos.

O OBZ é fundamentado em critérios que incentivam a atuação participativa das pessoas, o que faz com que elas se desenvolvam, uma vez que esse tipo de orçamento é dependente da aprendizagem e atuação da área como um todo.

A principal forma analisada de se fazer um bom OBZ é basear todos os futuros gastos em premissas concretas e apontar quais serão os resultados baseados em indicadores que se obterá em contrapartida.

Há na área do SAC estudada uma grande demanda de viagens, isso ocorre devido à necessidade de treinamento e suporte a gestão de processos e gestão financeira das assistências técnicas (ATs), ou seja, consultores alocados pelo Brasil são responsáveis por dar treinamento a determinadas ATs conforme sua localização, além de garantir o suporte adequado para sustentabilidade da prestação de serviços desses parceiros. Dessa forma, a empresa garante que os técnicos cheguem à casa do consumidor atendendo-o de forma satisfatória e já tendo conhecimento do produto a ser reparado, por exemplo.

Entretanto, os consultores no início da pesquisa apenas gastavam com viagens que por vezes não eram realmente necessárias e não tinham impacto no NSC ou no TCS. Portanto, aplicou-se um sistema de OBZ mensal em relação a viagens, ou seja, os consultores passaram a fazer uma pequena orçamentação de viagens (passagem aérea, hospedagem, condução, refeição) baseado nos valores reais de mercado, mas baseado nos resultados de indicadores que eles iriam garantir que, de certa maneira, pagariam essas viagens em termos de bom atendimento ao consumidor. Ademais, depois de dois meses acompanhando o processo de pré-orçamentação de viagens foi observado a redução de 8% dos gastos estimados para o ano com esse pacote e em 10 meses reduziu-se em torno de 18% as despesas com viagens comparando com o valor orçado para o ano de 2013.

Em relação à telefonia, foi implantado sistema de senhas, isto é, cada colaborador possui uma senha específica para fazer ligações externas à empresa, assim, pode-se verificar quem

fazia muitas chamadas pessoais e quem deixava o consumidor esperando por muito tempo ao telefone.

Também, vale ressaltar que as pessoas envolvidas em orçamentação foram devidamente treinadas em como realizar um orçamento base zero e como justificá-lo.

A aplicação do sistema de controle de viagens e de telefonia, baseada em um tipo de orçamentação OBZ, levou a melhora de indicadores estratégicos da área, já que o foco era priorizar o que tinha uma maior necessidade. Em relação ao NSC quanto maior o nível de satisfação melhor e em relação ao TCS quanto menor o tempo de espera melhor. A Figura 12 e a Figura 13 representam a evolução dos indicadores comparando as diferenças entre os meses. A aplicação dessa estrutura pela empresa iniciou-se em Março, sendo os resultados percebidos a partir de Abril.

Na Figura 12, percebe-se que a diferença de dois em dois meses foi crescente, tendo aderência com o proposto pela empresa quando ela adotou o sistema de OBZ. A satisfação do consumidor deveria aumentar já que os gastos estariam direcionados as áreas corretas e sem desperdícios.

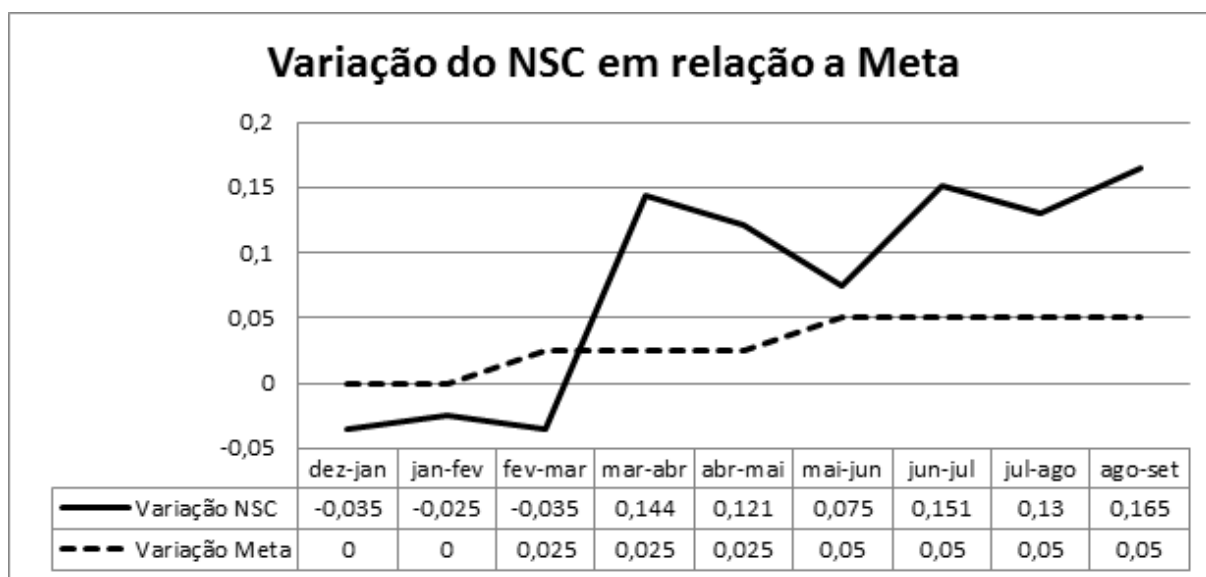


Figura 12 – Variação do indicador NSC comparado com a meta, comparando a diferença entre dois meses.
Fonte: Dado da empresa estudada.

Na Figura 13, percebe-se que a diferença entre dois meses foi decrescente, tendo, também, aderência com o proposto pela empresa. O tempo entre o contato e a solução de um pedido do consumidor deveria diminuir já que os gastos estariam direcionados as áreas corretas e sem desperdícios.

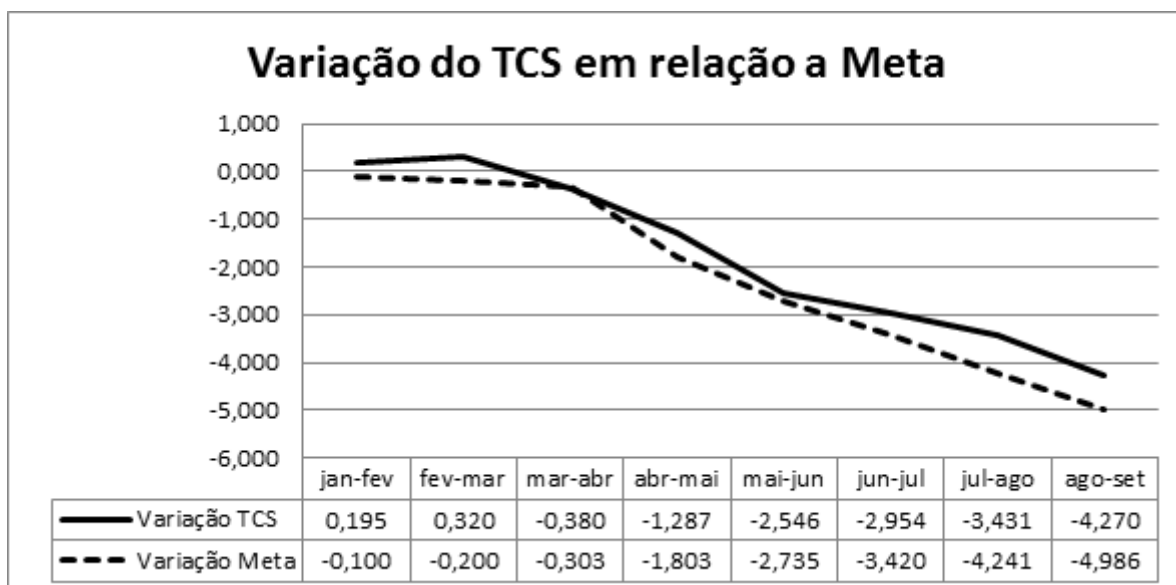


Figura 13 – Variação do indicador TCS comparado com a meta, comparando a diferença entre dois meses.
Fonte: Dado da empresa estudada.

4.4. Boas Práticas da elaboração de um OBZ

Ao acompanhar a realização do orçamento para o ano seguinte pode-se perceber boas práticas que podem ser genericamente aplicadas a qualquer pacote.

- Treinamento em orçamento base zero, de como ele deve ser elaborado, justificado e apresentado, aos envolvidos no processo orçamentário;

O treinamento em OBZ serve para que os envolvidos, após serem escolhidos, elaborem de maneira adequada o valor para o ano seguinte, justificando esse orçamento baseando-se em indicadores e apresentando-o de forma que fique explícita a necessidade do investimento proposto. O treinamento deve servir para melhorar a produtividade e a eficiência das atividades durante a elaboração de um orçamento que será considerado uma meta no ano seguinte.

- Diretrizes Orçamentárias com a definição de onde deve ser pago cada uma das despesas e de quem é responsável pelo pacote;

As diretrizes orçamentárias são boas práticas aplicadas pela empresa em estudo, pois esta política tem como objetivo definir as regras e metas de gastos correspondentes a cada um dos pacotes do OBZ aplicáveis a todas as entidades da companhia.

- Materiais de treinamento e diretrizes orçamentárias disponíveis para todos na Intranet da empresa;

Tanto os materiais de treinamento como as diretrizes orçamentárias ficam disponíveis para consulta de qualquer funcionário, dessa forma os responsáveis pelo processo orçamentário conseguem facilmente sanar suas dúvidas e os demais funcionários tem a liberdade de estudarem sobre o tema.

- Elaboração de premissas em relação à necessidade de cada um dos custos;

Premissa é um conjunto de informações que serve como base de raciocínio para auxiliar no processo de tomada de decisão, ela se faz importante no momento de decidir qual é a melhor forma de se investir um determinado orçamento. As premissas devem ser elaboradas levando em consideração as futuras estratégias da empresa de maneira mais completa possível para que haja a possibilidade de decisão entre duas alternativas de investimento de recursos.

- Premissas atreladas a futuros benefícios que o investimento irá trazer;

Outro fator determinante na construção das premissas é o fato delas estarem atreladas a benefícios que esses investimentos podem trazer. Por exemplo: o investimento de R\$1000 em viagens, fará com que um consultor da cidade de São Paulo consiga visitar 10 assistências técnicas em um mês, com essas visitas o NSC vai aumentar em dois pontos percentuais e TCS vai diminuir em 0,5 dias. Vale destacar que isso é um exemplo simplificado e sem a explicação dos detalhes envolvidos de como chegar a esse valor de aumento/ diminuição dos indicadores.

- Reuniões de negociação dos gerentes do SAC em relação aos valores adotados com a controladoria;

Cada um dos gerentes do SAC tem uma prioridade diferente em relação a alocação de verba, no processo orçamentário. Então, os gerentes, depois de definirem com a suas respectivas equipes quanto e como o capital vai ser dividido entre os pacotes do OBZ dentre da sua gerência, se reúnem para estabelecer as prioridades de todas as gerências como um todo, já que o orçamento da entidade é pré-definido pela controladoria, e analisam quem deve ter uma maior verba e quem deve reduzir para que outra estratégia seja atendida.

- Abertura para que toda equipe se envolva na discussão orçamentária antes de chegar ao nível gerencial;

No processo de decisão de prioridades dentro de uma gerência, todos os funcionários são convidados a dar sugestões de futuros investimentos para a área, como, por exemplo, a contratação de uma consultoria para melhora de algum indicador ou, a alteração de um fluxo de atividades que possam reduzir custos. Todas as sugestões são analisadas e o gerente toma a decisão a respeito e verifica em qual deve colocar mais recursos.

- Utilização de indicadores para a medição de resultados parciais.

A empresa, além de fazer ao final do ano o orçamento do ano seguinte, faz, também, três *forecasts* durante o ano corrente, que servem para sinalizar a controladoria as alterações de prioridades e estratégias da entidade. Mas, ou mesmo tempo, devem sinalizar que se há ou houve um aumento de investimento, os indicadores de desempenho da entidade devem melhorar. Caso haja só um aumento de investimento e eles não sinalizarem uma melhora na área, esse valor alocado deve ser reduzido nos *forecasts*, uma vez que todo recurso disponibilizado deve estar atrelado a um indicador.

Há, também, alguns investimentos que se reduzidos impedem que a operação da entidade ocorra, nesse caso não há alteração relacionado ao desempenho, ou seja, o valor gasto com salário dos funcionários não está diretamente ligado a um indicador, mas a redução desse recurso implica no mau funcionamento da operação, o que faz com que haja queda de indicador ao final.

4.5. Dificuldades da elaboração de um OBZ

Apesar das boas práticas apresentadas, há algumas dificuldades que precisam ser trabalhadas para reduzir desperdícios e para que o orçamento seja de fato uma base zero.

- Não entendimento por parte dos colaboradores do que é um orçamento base zero;

Apesar do material de estudo sobre OBZ estar disponível na Intranet da empresa, muitos funcionários não se preocupam em lê-lo. Entretanto, quando chegam na época de elaborar o orçamento do ano seguinte ou algum *forecast*, esses funcionários querem participar ativamente, algo que como há a falta de conhecimento atrasa o processo, ao mesmo tempo que faz com que não haja propostas de redução de custo, apenas aumento de despesas.

- Dificuldade de entendimento de como se pode gastar menos se para fazer as mesmas coisas se há um aumento natural de custo;

Com o passar dos anos, há um reajuste de inflação o que faz com que o preço de produtos e serviços aumente como esse reajuste é inevitável, muitas pessoas tem a dificuldade de entender que se pode investir a mesma coisa que se investiu no ano anterior, mesmo com todos os valores mais caros. Isso pode ser feito por meio de uma renegociação de contrato, procurando alternativas mais baratas com o mesmo efeito ou mesmo apenas alterando o fluxo de atividades.

- Prazos relativamente curtos para alguns pacotes em especial, por exemplo, em relação a pessoas;

Tem-se, em torno, de um mês e meio para a realização do orçamento do ano seguinte e um mês para os *forecasts*. No entanto, para alguns pacotes como pessoas, esse tempo é reduzido, pois há a necessidade de se passar os valores para a área de Recursos Humanos (RH) da empresa, para uma aprovação prévia. Isso é uma dificuldade, pois faz com que a equipe orçamentária não consiga dar a devida atenção ao pacote do OBZ de salários.

- Orçamento restritivo a um determinado valor advindo da controladoria da empresa;

A controladoria da empresa passa para cada entidade um valor pré-definido máximo para o orçamento do ano seguinte, isso faz com que o investimento da companhia como um todo não seja acima do esperado, mas ao mesmo tempo não se olha com cuidado a necessidade de recursos de cada entidade.

Essa restrição, também, impede que algumas decisões possam ser tomadas, já que acontece de não ter orçamento para uma determinada ação, ou mesmo tempo, que em algumas entidades não se utiliza todo o valor orçado.

- Projetos importantes deixam de ser implantados devido ao orçamento total pré-definido;

Essa dificuldade está atrelada a dificuldade anterior. Como o orçamento está pré-definido, por vezes, tem que se optar por um dentre os vários projetos escolhidos devido à falta de orçamento disponível.

- Dificuldade de atrelar o aumento de custos com o futuro benefício ou indicador;

Alguns investimentos tem um retorno claro e fácil, por exemplo, se um consultor visitar uma assistência técnica e treinar os técnicos dessa assistência com paciência podendo dispender-se por vários dias para esse treinamento, a chance de que esse técnico, depois de vários dias de treinamento, consiga resolver o problema de um eletrodoméstico na primeira visita a casa do consumidor é maior, o que implica em uma diminuição do TCS e um aumento no NSC.

Contudo há alguns pacotes como o de tecnologia, onde ficam alocados os gastos de matérias-primas e componentes para testes, que é necessário ter um orçamento, mas que não se pode garantir que se forem testados um número determinado de componentes não haverá falhas ou que o nível de satisfação do consumidor irá aumentar.

5. RECOMENDAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DO OBZ

Ao observar a elaboração do orçamento do ano de 2014 pode-se verificar algumas boas práticas e dificuldade e, em cima delas e da revisão da literatura, propor recomendações que devem ser seguidas por qualquer empresa que queira elaborar um bom orçamento base zero.

1) Treinamento em orçamento base zero.

Primeiramente é essencial que haja um estudo do que é e de como funciona um orçamento base zero, já que nesse processo orçamentário não se leva em conta os dados do passado é importante que se saiba como analisar um futuro investimento e elaborar possíveis retornos para ele. Mas, mais do que isso, é importante saber o que será analisado e como será a divisão dos pacotes, núcleos e variáveis base zero. Um treinamento básico a todos ajuda que as despesas sejam repensadas e ainda faz com que todos se sintam incluídos na mudança que um novo processo orçamentário gera. Ter o material de treinamento a disposição é interessante para os novos funcionários que chegarão depois da transição de tipos de orçamentos.

2) Definição de metas, objetivos e estratégias.

Um alinhamento de quais são os objetivos, metas e estratégias da entidade, também é essencial para que não haja conflito durante a negociação e divisão de recursos. Por exemplo, se a entidade acredita que o importante é investir em viagens ou em qualquer outro pacote, não se pode querer gastar mais com telefonia, quando na verdade o pacote de telefonia serviria para dar suporte à estratégia da empresa que é viagens.

3) Escolha dos responsáveis.

Outro fator importante é a escolha das pessoas envolvidas no orçamento, essa etapa é fundamental, uma vez que, cada participante deverá elaborar as justificativas das futuras despesas para ano seguinte e ao mesmo tempo analisar o que pode sofrer uma redução de custo, pensando no bem da área e da empresa como um todo. Cada entidade possui alguns gerentes e cada gerente deve decidir quem serão os responsáveis pela orçamentação de sua gerência alinhado com as metas e prioridades decididas pela entidade. Para que pessoas que não estão envolvidas diretamente no processo contribuam é fundamental que se crie um clima de confiança e tranquilidade para que algumas ideias sejam expostas.

4) Definição de pacotes e variáveis base zero.

A elaboração adequada dos PBZ e das VBZ é essencial para que cada despesa tenha um local específico para contabilização. A Tabela 1 ilustra o pacote base zero de Tecnologia, as variáveis base zero do qual é composto esse pacote, e um orçamento fictício.

Tabela 1 – Exemplo de PBZ e VBZ.

Pacote de decisão		Jan	Fev	Mar	Abr
VBZ	Tecnologia	630	630	630	630
	-Análises Técnicas	100	100	100	100
	-Serviços externos para desenvolvimentos de produtos	80	80	80	80
	-Material para experiências e testes	250	250	250	250
	-Pesquisa e desenvolvimento	200	200	200	200

Fonte: Próprio autor.

5) Diagnóstico dos pacotes de decisão

É necessário identificar os pacotes de decisão (PBZ) que cada gerência utiliza e focar os recursos àqueles determinados pacotes. Se a área de atendimento ao consumidor não utiliza ou não possui gastos com o pacote de tecnologia é essencial verificar se vai haver alguma despesa para esse pacote e caso não haja, não é preciso elaborar e detalhar um orçamento para esse pacote.

6) Elaboração da matriz de responsabilidade.

A matriz de responsabilidade, também, deve ser feita de forma a ilustrar quem será o responsável pelo acompanhamento dos gastos no ano seguinte, bem como, disponibilizar a gerência quais são os recursos que ela possui para determinado mês. Mas, ao mesmo tempo, que existe uma pessoa da entidade para acompanhar os gastos é imprescindível que existam pessoas para cuidar de cada pacote como um todo. Uma empresa possui várias áreas como SAC, manufatura, financeiro, tecnologia, então é importante que haja uma pessoa que faça o acompanhamento das defesas de cada uma dessas entidades, mas também uma pessoa que acompanhe o gasto com telefonia de todas essas entidades, ou seja, um responsável por pacote e um responsável por entidade.

7) Abrangência do OBZ

Para que a recomendação anterior seja possível, a empresa como um todo deve estar alinhada em relação ao orçamento, então, é necessário que o OBZ seja replicado as demais áreas, dessa maneira, a empresa como um todo terá o mesmo alinhamento em relação a redução e custo e eliminação de desperdícios.

8) Documentação detalhada.

A elaboração de diretrizes orçamentárias, ou documentos que tenham instruções de quais despesas deve ser alocadas em cada VBZ ou PBZ, é imprescindível no dia a dia da organização. Cada pacote deve ter sua própria diretriz orçamentária e ela deve ser revisada anualmente. As diretrizes são modelos de instrução detalhados que apresenta as características e origens das despesas e, servem para auxiliar os colaboradores que fazem o pagamento das despesas a fazerem-no no pacote e conta correta, ao mesmo tempo, fazer com que os responsáveis pelo orçamento saibam quanto podem orçar nesse pacote e quem é o gestor do pacote.

9) Adoção de premissas orçamentárias

Durante do planejamento do orçamento é indispensável à adoção de premissas, as premissas têm como objetivos estipular as atividades e as ações que serão realizadas para o período para o qual o orçamento esta sendo realizado e ao mesmo tempo considerar quais as melhorias que investir trará como consequência.

10) Indicadores de gestão.

A adoção de indicadores, também, é relevante quando se elabora um orçamento base zero, já que eles servem para a avaliação da gestão da empresa e para auxiliar no processo de investimento de recursos. Se mesmo com um alto investimento um determinado indicador não apresenta melhora é preciso investigar como o indicador está sendo analisado, quais são os dados que ele tem como entradas, mas se, além disso, o recurso disponibilizado está sendo utilizado de maneira correta, ou seja, o indicador serve para nortear se os recursos estão sendo alocados de forma que a empresa agregue valor ao consumidor, aos processos, aos produtos, entre outros.

11) Correlação entre investimentos e indicadores.

Vale ressaltar a importância de relacionar um investimento a um indicador. Usando o modelo de viagens pode-se dizer que se um consultor visita uma assistência técnica com maior frequência os técnicos que são responsáveis pelo conserto dos eletrodomésticos estarão mais treinados para resolver o problema logo na primeira visita a residência do consumidor, logo o tempo entre contato e solução diminui e o nível de satisfação aumenta. Cada empresa, entidade e área, deve procurar seu respectivo indicador que ilustre o progresso e a melhora da área como um todo.

12) Facilidade de acesso ao orçamento.

Ter um sistema em que a consulta desse orçamento seja fácil é um fator indispensável. Para tanto pode-se utilizar uma visualização WEB, ou um sistema integrado na empresa. Pois quando se adota um sistema como o OBZ é preciso que haja um acompanhamento em período regulares de tempo para observar se os custos estão sendo pagos no devidas contas (VBZ), se os gastos não tendem a serem maiores que o orçado, qual o orçamento para o mês seguinte e assim por diante.

13) Acompanhamento do OBZ.

O acompanhamento do OBZ deve acontecer em datas pré-definidas ou diariamente pelo gestor de OBZ para controle e avaliação dos gastos, onde se pode observar o planejado versus o realizado, se o valor das despesas forem acima do valor orçado os responsáveis pelos gastos devem justificá-los. Se o orçamento for mensal, pode-se ao final de cada mês ter uma apresentação dos resultados mostrando as metas alcançadas e não alcançadas e, buscar possíveis soluções e projetos para se alcançar a meta semestral ou anual, por exemplo.

A Figura 14 apresenta as recomendações de forma esquemática e em sequência.

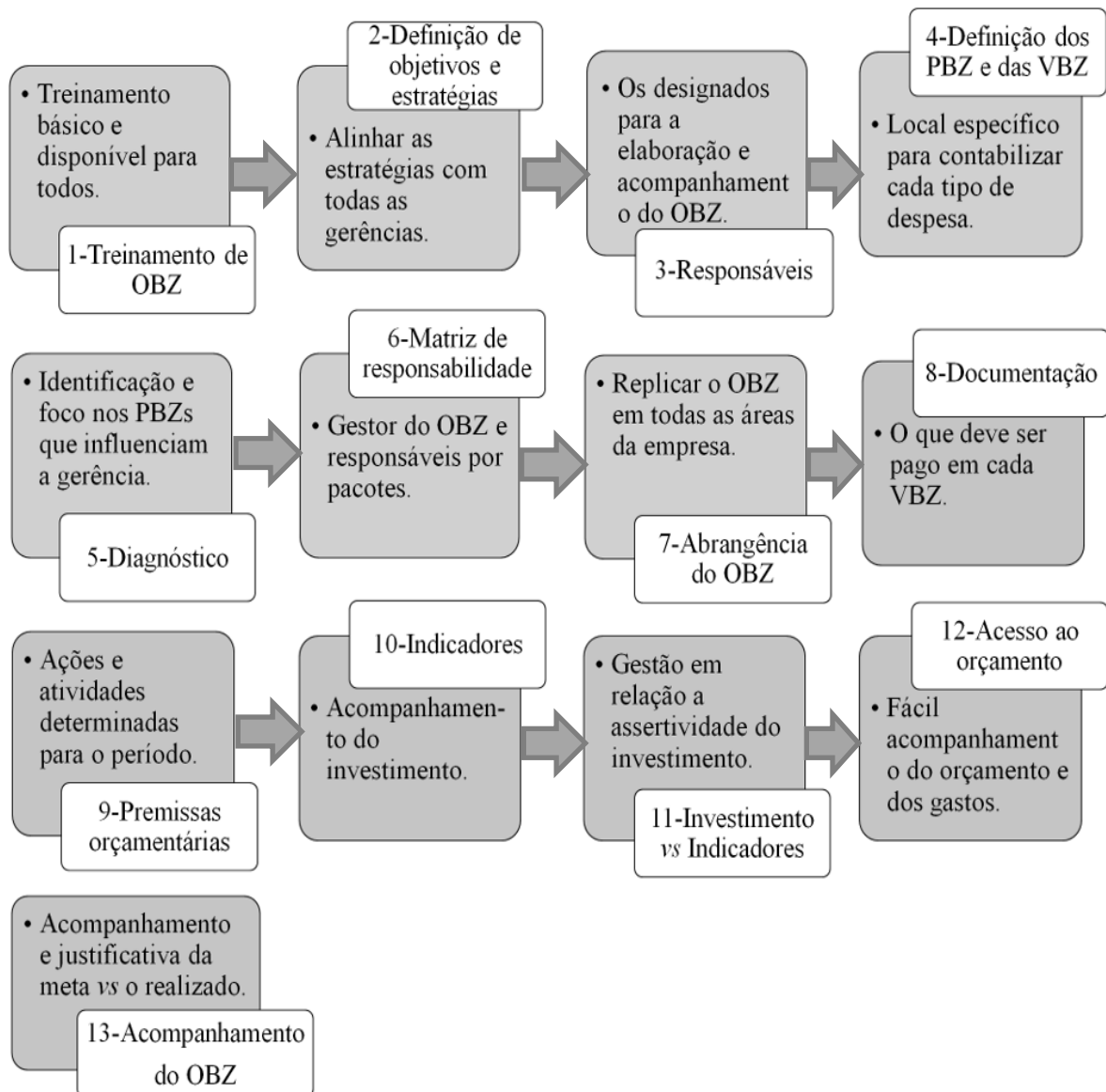


Figura 14 –Esquema das recomendações.
Fonte: Próprio autor.

6. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

As empresas enfrentam cada vez mais um cenário competitivo no mercado e saber elaborar um orçamento que não perpetue desperdícios se mostra essencial no mercado. O orçamento base zero é uma ferramenta que pode ser aplicada para auxiliar no processo de tomada de decisão, bem como, ajudar a melhorar a dinâmica e a competitividade da empresa. Uma de suas vantagens é que ele pode ser aplicado em qualquer empresa independente de seu porte.

Ao analisar uma empresa que está elaborando seu orçamento base zero, ficam evidentes as dificuldades encontradas em relação ao entendimento e prioridades no processo orçamentário, ao mesmo tempo em que ter diretrizes fortes e bem estruturadas ajudam a guiar os responsáveis nessa atividade.

Percebe-se, também, que há procedimentos que podem ser adaptados a qualquer empresa que queira utilizar esse tipo orçamentário, desde que haja dedicação por parte dos gestores e uma abertura para os demais funcionários opinarem em relação aos próximos projetos e passos de cada uma das áreas.

Recomenda-se que as empresas que aplicarem o OBZ se dediquem a treinar e auxiliar seus funcionários nesse processo, assim como, deve cobrar por justificativas de futuros gastos e acompanha-los, para que eventuais despesas fora do esperado sejam rapidamente notadas e reportadas ao nível gerencial.

Em relação ao estudo de caso foram encontradas algumas dificuldades na coleta de informações, uma vez que, o orçamento de uma área, seus indicadores e investimentos são de caráter sigiloso. Outro fator é a exposição dessas informações para terceiros, algo bastante relevante quando se trata de competitividade industrial em uma parte da empresa que todas as empresas possuem: o serviço de atendimento ao consumidor.

Entretanto, pode-se concluir que os objetivos gerais e específicos foram alcançado, já que se conseguiu analisar a elaboração de um orçamento base zero, verificar suas boas práticas e dificuldades e analisar dois pacotes do OBZ para garantir sua redução de desperdícios.

A contribuição científica desse trabalho percebe-se ao se analisar o referencial teórico. Ele explicita que as empresas estão em busca de processos que melhorem sua forma de gerir gastos, ajude a controla-los e evite desperdícios; com uma boa gestão de custos e processos orçamentários bem definidos é possível gastar menos, mesmo com a crescente inflação.

Esse trabalho, também, apresenta contribuições aplicadas, uma vez que apresenta boas práticas e dificuldades encontradas no serviços de atendimento ao consumidor que serve de análise para demais empresas que queiram adotar esse sistema orçamentário. Assim como, propõe recomendações, generalizadas a qualquer empresa, de alguns passos essenciais para um bom orçamento base zero.

Há algumas limitações em relação a esse estudo, pois ele analisa apenas um entidade específica e reporta o que acontece nela. Ainda que esse trabalho possa ser expandido qualitativamente, ele não pode ser expandido quantitativamente.

Para futuros trabalhos propõe-se:

- Estudo em demais áreas das empresas;
- Estudo detalhado de outros pacotes do OBZ em que não é possível prever os custos de maneira detalhada;
- Aplicação desse tipo de orçamento no SAC de uma empresa de outro ramo para comparar as boas práticas e dificuldades;
- Aplicação da análise de *cluster* para definição do PBZ, NBZ e VBZ;
- Aplicação da análise fatorial para definição do PBZ, NBZ e VBZ, e;
- Aplicação de um método de previsão autoregressivo no planejamento orçamentário.

REFERÊNCIAS

- ALVEIRINHO, F.J. Sobre a aplicabilidade do orçamento base zero (OBZ) às autarquias locais. *Gestin*, n. 4/5, p. 1-7, 2007.
- BATEMAN, N. Sustainability: the elusive element of process improvement. *International Journal of Operations & Production Management*, v. 25, n. 3, p. 261-276, 2005.
- BOLTON, R.N.; DREW, J.H. A multistage model of costumers' assessments of servisse quality and value. *Journal of Consumer Research*, v.17, n.4, p. 375-384, 1991.
- BORNIA, A.C.; LUNKES, R.J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contab. Vista & Rev.*, v. 18, n. 4, p. 37-59, 2007.
- BRAGA, D.P.G.; BRAGA, A.X.V.; SOUZA, M.A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 13, n. 2, p. 20-35, 2010.
- CARVALHO, J.R.S. *Orçamento base zero na Eletrolux*. São Paulo: IBC-International Business Communications, 2002.
- CAUCHICK, M.P.A. Estudo de caso na engenharia de produção: estruturação e recomendações para sua condução. *Produção*, v. 17, n. 1, p. 216-229, 2007.
- CHAUHAN, G.; SINGH, T.P. Measuring parameters of lean manufacturing realization. *Measuring Business Excellence*, v. 16, n. 3, p. 57-71, 2012.
- CHAUHAN, G.; SINGH, T.P.; SHARMA, S.K. Cost reduction through lean manufacturing: a case study. *International Journal of Industrial Engineering Practice*, v. 1, n. 1, p. 1-8, 2009.
- CLARE, C.L. A case study in applying lean sustainability concepts to universities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, v. 6, p. 134-146, 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.

CUNHA, R.A.A.; NASSIF, M.E. Uso estratégico da informação gerada pelo serviço de atendimento ao consumidor. *Revista de Ciência da Informação*, v. 10, n. 4, 2009.

DEMETER, K.; MATYUSZ, Z. The impact of lean practices on inventory turnover. *International Journal of Production Economics*, v. 133 n. 1, p. 154-163, 2010.

EMILIANI, M.L. Redefining the focus of investment analysts. Lally School of Management and Technology, Connecticut, USA. *The TQM Magazine*, v.13, n. 1, p. 34-50, 2001.

EMILIANI, M.L. Origins of lean management in America: the role of Connecticut businesses. *Journal of Management History*, v. 12, p. 167-184, 2006.

FRANGIOTTI, A.T. *Elaboração do orçamento empresarial com base na geração de valor*. 2011. 186 f. Dissertação (Mestrado em Administração de Organizações) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

FREZATTI, F. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 3ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GORDON, L.A.; HAKA, S.; SCHICK, A.G. Strategies for information systems implementation: The case of zero base budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 9, p. 111-123, 1984.

HERRON, C.; HICKS, C. The transfer of selected lean manufacturing techniques from Japanese automotive manufacturing into general manufacturing (UK) through change agentes. *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, v. 24, p. 524-531, 2008.

LINKER, J.K. *O Modelo Toyota – A empresa que criou a produção enxuta*. 1ed. São Paulo: Bookman, 2005.

LINN, M. *Budget systems used in allocating resources to libraries*. Clark University, Worcester, Massachusetts, USA. *The Bottom Line: Managing Library Finances*, v. 20, n. 1, p. 20-29, 2007.

LUNKES, R.J. *Manual de orçamento*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009. 176p.

MACHADO, D.; SOUZA, M.A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MARTIN FILHO, M.P.; CARVALHO, R.R.D. *Estudo de caso: implantação do modelo orçamento base zero em uma empresa do ramo de shopping centers*. 2013. 70f. Trabalho de graduação (Graduação em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013.

MASCARENHAS, H.R. *O setor de eletrodomésticos de linha branca: Um diagnóstico e a relação varejo – indústria*. 2005. 238f. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) – Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2005.

MATTOS, P.L.C.L. A entrevista não-estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v.4, p.823-847, 2005.

MAZZILLO JR, C.A.; SPANIOL, C.C.; KLIEMANN NETO, F.J. Implementação da Metodologia Orçamento Base Zero em uma Empresa de Serviços de Engenharia e Software. In: ENEGEP, XXXII, 2012, Bento Gonçalves - RS. Anais do XXXII ENEGEP. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2012_TN_STO_159_927_19777.pdf. Acesso 25 de março de 2013.

MELLO, M.S.R.; PEREIRA, M.A.C.; ARAÚJO, A.I.G.; SILVA, M.T. Aplicação do ServQual em escolas de idiomas. In: ENEGEP, XXII, 2002, Curitiba - PR. Anais do XXII ENEGEP. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2002_TR26_0620.pdf. Acesso 02 de setembro de 2013

MENG, Z. Application of Zero-based Budget Management for Provincial Level Power Grid Company. *Electric Power Technologic Economics*; 2006.

MOTWANI, J. A business process change framework for examining lean manufacturing: a case study. *Industrial Management and Data Systems*, v. 103, n. 5, p. 339-346, 2003.

OHNO, T. *Toyota Production System – Beyond Large-Scale Production*. 1ed. Portland: Productivity Press, 1988.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V.A.; BERRY, L. L. A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*, v. 49, p. 41-50, 1985

PUVANASVARAN, A.P.; TAY, C.H.; MEGAT, M.H.M.A.; TANG, S.H.; ROSNAH; M.Y.; MUAHAMAD, M.R.; HAMOUDA, A.M.S. Leanness achievement through people

development system in implementing lean process management. *American Journal of Engineering and Applied Sciences*, v 2, n. 1, p. 105-119, 2009.

PYHRR, P.A. *Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas*. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Interciência. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.

RIVERA, L.; CHEN, F.F. Measuring the impact of lean tools on the cost-time investment of a product using cost-time profiles. *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, v. 23, n. 6, p. 684-689, 2007.

SHAH, R.; WARD, P.T. Defining and developing measures of lean production. *Journal of Operations Management*, v. 25, n. 4, p. 785-805, 2007.

VANZELLA, C.; LUNKES, R.J. Orçamento baseado em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. *Contab. Vista & Rev.*, v. 17, n. 1, p. 113-132, 2006.

VASCONCELOS, Y.L. Implementação do processo orçamentário nas organizações: uma abordagem prática. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v.115, p. 6-17, 2003.

YIN, R.K. *Estudo de Caso – Planejamento e Método*. 4ed. São Paulo: Bookman, 2010.

ANEXO A – ROTEIRO DE PESQUISA

Título: REDUÇÃO DE DESPERDÍCIOS NO SERVIÇO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR (SAC): ESTUDO DE CASO DO OBZ EM UMA EMPRESA DE LINHA BRANCA.

Objetivo da Pesquisa: Verificar como era e como é o funcionamento da empresa estudada em relação a seu sistema orçamentário e redução de desperdícios relacionados à redução de custos.

1. O que é feito para garantir a qualidade do atendimento ao consumidor?

2. Há algum tipo de medição em relação ao nível de satisfação do consumidor?

3. Quais características são levadas em consideração para medir a satisfação do consumidor?

4. Como a empresa enxerga a área de serviços de atendimento ao consumidor?

5. A unidade de manufatura utiliza os métodos de produção enxuta? Em relação a serviços esses métodos, também, são aplicados?

6. Há a busca por uma melhoria contínua no SAC?

7. Há algum controle em relação à redução de desperdícios?

8. Há apoio da gerência para que os processos sejam detalhados e haja o conhecimento das etapas para se ter uma melhoria contínua?

9. Existe algum sistema de orçamentário bem definido? Qual?

10. Como ele funciona e como é utilizado?

11. Antes da utilização do atual sistema orçamentária havia algum outro? O que mudou?
