

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANDREZA MARIA DE OLIVEIRA

**ESTUDO SOBRE A TRANSIÇÃO DE MODELOS
ORÇAMENTÁRIOS: A APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO
BASE ZERO E ORÇAMENTO PARTICIPATIVO**

Florianópolis, 2007.

ANDREZA MARIA DE OLIVEIRA

**ESTUDO SOBRE A TRANSIÇÃO DE MODELOS
ORÇAMENTÁRIOS: A APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO
BASE ZERO E ORÇAMENTO PARTICIPATIVO**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Professor Flávio da Cruz, M.Sc.

Florianópolis, 2007.

ANDREZA MARIA DE OLIVEIRA

**ESTUDO SOBRE A TRANSIÇÃO DE MODELOS
ORÇAMENTÁRIOS: A APLICABILIDADE DO ORÇAMENTO
BASE ZERO E ORÇAMENTO PARTICIPATIVO**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota, atribuída pela banca constituída pela orientador e membros abaixo.

Florianópolis, 12 de julho de 2007.

Professora Elizete Dahmer Pfitscher, M.Sc.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis.

Professores que compuseram a banca:

Professor Flávio da Cruz, M.Sc. (Orientador)

Professora Eleonora Milano Falcão Vieira, Dr^a.

Professora Elizete Dahmer Pfitscher, M.Sc.

*Dedico esta monografia aos meus pais
que mesmo diante das dificuldades me
compreenderam e incentivaram.*

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por estar sempre presente em minha vida, sendo minha fortaleza nos momentos mais difíceis.

Aos meus pais e meu irmão, pelo apoio e incentivo manifestados em todos os momentos de minha vida.

Aos meus colegas de turma, principalmente as companheiras Cristina, Nadieg, Rosane e Vanessa, pela amizade demonstrada nos momentos de aflição.

Aos meus colegas de trabalho, pela paciência e compreensão durante a jornada acadêmica,

Ao meu orientador Professor Flávio da Cruz, por atender o meu pedido de orientação e, nesta função, ter demonstrado dedicação na realização desta monografia.

E, finalmente, a Universidade Federal de Santa Catarina, em especial os professores pelo conhecimento transmitido.

RESUMO

OLIVEIRA, Andreza Maria. **Estudo sobre a transição de modelos orçamentários: a aplicabilidade do orçamento base zero e orçamento participativo.** 2007. 68 p. Monografia (Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis. 2007.

O tema deste trabalho de conclusão de Curso tem por objetivo tentar demonstrar através de um comparativo entre orçamento base zero e orçamento participativo a possibilidade de uma Prefeitura aplicar o orçamento base zero e, por outro lado, uma empresa industrial aplicar o orçamento participativo. A pesquisa foi realizada em três etapas. Na primeira, foi feito um estudo bibliográfico a partir da literatura especializada em orçamento, abrangendo o estudo do orçamento base e do orçamento participativo. Na segunda etapa, foi realizado um estudo da aplicação do orçamento base zero na AmBev – *American Beverage Company* - e do orçamento participativo nas Prefeituras de Lages, Porto Alegre e Itajaí. Esta pesquisa, do tipo qualitativo e descritivo, apresenta simulações que visam uma possível adaptação da estrutura do orçamento base zero para a Prefeitura de Florianópolis e do orçamento participativo para a AmBev. Decorrentes destas simulações, a terceira etapa apresenta algumas vantagens desses dois métodos orçamentários. As vantagens do orçamento base zero são: é um instrumento que fornece melhor compreensão dos objetivos a serem alcançados pela entidade, as prioridades são definidas conforme se mostram necessárias para o funcionamento da entidade, e os recursos são alocados em contas específicas por atividade ou projeto, permitindo alto grau de controle. Já as vantagens apontadas em relação ao orçamento participativo são: interação de todos os colaboradores junto aos interesses da companhia; distribuição correta dos recursos financeiros disponíveis e adoção de ferramentas que possibilitem fiscalizar, acompanhar, controlar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento.

Palavras-chaves: Orçamento base zero. Orçamento participativo. Vantagens.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Estrutura do OBZ na AmBev.....	37
Figura 2	Metodologia de Análise.....	39
Figura 3	OBZ real / tend x meta.....	40

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Principais acontecimentos AmBev 1999-2005.....	36
Quadro 2	Identificação de pacote de decisão e variável base zero (a).....	41
Quadro 3	Identificação de pacote de decisão e variável base zero (b)	41
Quadro 4	Critérios de distribuição de recursos.....	46
Quadro 5	Atribuição dos recursos distribuídos.....	50
Quadro 6	Comparativo: Município com e sem participação popular.....	52
Quadro 7	Apresentação das regiões e recursos disponíveis (a).....	53
Quadro 8	Metodologia de escolha da prioridade (a).....	54
Quadro 9	Atribuição dos critérios à região (a).....	54
Quadro 10	Apresentação das regiões e recursos disponíveis (b).....	55
Quadro 11	Metodologia de escolha da prioridade (b).....	55
Quadro 12	Atribuição dos critérios à região (b).....	55
Quadro 13	Envolvimento administrativo: OBZ x OP.....	56
Quadro 14	Adaptação organizacional: OBZ x OP.....	57
Quadro 15	Contabilidade por áreas de responsabilidade: OBZ x OP.....	57
Quadro 16	Orientação para Objetivos: OBZ x OP.....	58
Quadro 17	Comunicação integral: OBZ x OP.....	58
Quadro 18	Expectativas realistas: OBZ x OP.....	59
Quadro 19	Oportunidade: OBZ x OP.....	59
Quadro 20	Aplicação flexível: OBZ x OP.....	60
Quadro 21	Reconhecimento do esforço individual e do grupo: OBZ x OP.....	60
Quadro 22	Acompanhamento: OBZ x OP.....	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
OBZ	Orçamento base zero
OP	Orçamento participativo
AmBev	<i>American Beverage Company</i>
PPA	Plano Plurianual
LDO	Lei de diretrizes orçamentárias
LOA	Lei orçamentária anual
VBZ	Variável base zero
NBZ	Núcleos base zero
AC	Administração central
CDD	Cento de distribuição direta
O&D	Orçamento e desempenho
COP	Conselho do orçamento participativo
ULG	Unidade local de gestão
UEG	Unidade especial de gestão
UNAMI	União das associações de moradores de Itajaí
UNIVALI	Universidade do vale do Itajaí

SUMÁRIO

RESUMO.....	5
LISTA DE FIGURAS.....	6
LISTA DE QUADROS.....	7
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	8
1 INTRODUÇÃO.....	10
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	10
1.2 OBJETIVOS.....	11
1.2.1 Objetivo Geral.....	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	11
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA.....	13
1.4.1 Trajetória Metodológica.....	14
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 ORÇAMENTO.....	17
2.1.1 Orçamento Público.....	25
2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO.....	28
2.2.1 Orçamento Base Zero.....	28
2.2.2 Orçamento Participativo.....	32
3 APLICABILIDADE DE MODELOS ORÇAMENTÁRIOS.....	35
3.1 ORÇAMENTO BASE ZERO NA AMBEV.....	35
3.2 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO.....	42
3.2.1 Orçamento Participativo no Município de Lages – SC.....	42
3.2.2 Orçamento Participativo no Município de Porto Alegre – RS.....	43
3.2.3 Orçamento Participativo no Município de Itajaí– SC.....	47
3.2.4 Exemplo da Aplicação Simulada dos Critérios no Orçamento Participativo.....	52
3.3 COMPARATIVO ENTRE OBZ E ORÇAMENTO PARTICIPATIVO.....	56
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	63
REFERÊNCIAS.....	66

1 INTRODUÇÃO

O ambiente mundial vem passando por modificações profundas no que diz respeito ao aspecto econômico. No atual cenário de competição global, as entidades são forçadas a adotar sistematicamente novos métodos de trabalho que ajudem a aumentar sua competitividade e assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais voraz.

Devido a esta concorrência um dos objetivos fundamentais de uma entidade é fornecer à sociedade os bens e os serviços que esta necessita ou deseja. Para atingir o objetivo a entidade deve buscar permanentemente seu aperfeiçoamento, firmando metas e tomando decisões para atingi-lo.

Para traçar metas e tomar decisões que condigam com o objetivo da entidade é necessário um planejamento ordenado que disponha as previsões a respeito das condições futuras em que a entidade atuará para alcançar o resultado planejado e satisfazer as necessidades da coletividade.

Assim, neste contexto de gerenciamento das entidades, o orçamento se torna peça importante.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Atualmente as entidades do setor privado têm como um de seus principais objetivos o retorno possível sobre o capital investido na fabricação de produtos e/ou na prestação de serviços, ou seja, buscam um lucro socialmente praticável e economicamente suficiente para garantir presença contínua no mercado ao qual estão inseridas.

Assim, para que a entidade consiga atingir o lucro com eficiência e eficácia de modo mais econômico é preciso que ela adote um sistema de planejamento que vise facilitar a escolha da melhor alternativa entre os recursos necessários e que forneça a direção para a execução de seu objetivo.

Uma boa opção de instrumento de planejamento, coordenação e controle é o orçamento empresarial devidamente sistematizado e formalmente executado. Orçamento, de acordo com Welsch (1989) é um plano, sistemático e formal, de enfoque na execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração da entidade. É a

expressão, formal e sistêmica, das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas e responsabilizadas pela alta administração da entidade.

A entidade precisa ter definido seus objetivos e planos de curto e longo prazo para então implementar um plano administrativo que traga benefícios futuros à ela, bem como para suas subdivisões.

Uma alternativa, dentre as várias formas de se elaborar o orçamento, é o orçamento base zero - OBZ. Lunkes (2003, p.92) afirma que,

o orçamento base zero rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a idéia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez.

Uma outra alternativa é o orçamento participativo - OP, que de acordo com Fedozzi (1997) é uma modalidade de gestão pública baseada na participação direta da população nas diversas fases que compõem a elaboração e execução do orçamento público.

Comparando-se o orçamento base zero e o orçamento participativo propõe-se a responder a seguinte questão problema: ***É possível uma Prefeitura aplicar o orçamento base zero e, por outro lado, uma empresa industrial aplicar o orçamento participativo?***

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo desta pesquisa consiste em demonstrar a partir de um comparativo entre orçamento base zero e orçamento participativo a possibilidade de uma Prefeitura aplicar o orçamento base zero e, por outro lado, uma empresa industrial aplicar o orçamento participativo.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em termos de objetivos específicos busca-se o seguinte:

- Apresentar uma visão geral da aplicabilidade do orçamento nas entidades brasileiras;

- Conceituar e explicar orçamento base zero e orçamento participativo, simulando os ajustamentos necessários (privado lucrativo *versus* público estatal e vice versa);
- Comparar os efeitos observados com a execução do orçamento base zero e orçamento participativo nas entidades; e
- Apontar as vantagens destes instrumentos de planejamento e controle para a tomada de decisão nas entidades.

1.3 JUSTIFICATIVA

A presente pesquisa justifica-se por buscar metodologias que levem a um aprofundamento no estudo do orçamento base zero e do orçamento participativo nas entidades brasileiras. Espera-se que o relato desta pesquisa, na forma de monografia, possa servir para sanar a curiosidade acadêmica em conhecer, por meio de citações e referências, a aplicação prática de metodologias em orçamento na AmBev (*American Beverage Company*) e nas Prefeituras Municipais de Lages, Porto Alegre e Itajaí e agregar conhecimento conceitual do tema.

Sabe-se que atualmente as entidades brasileiras precisam atingir constantemente o lucro, e este pode ser melhor alcançado a partir de um planejamento orçamentário. Por isso esta pesquisa possibilita o alcance de conhecimento sobre o processamento e as etapas técnicas de cada metodologia aplicada na execução do orçamento.

Como opção de orçamento tem-se o orçamento base zero e orçamento participativo. O primeiro é mais utilizado em entidades do ramo privado, e o segundo em entidades estatais. Com isso faz-se necessária a comparação desses dois tipos de orçamento para identificar qual o mais adequado para o crescimento da empresa.

É de fundamental importância para o desenvolvimento da pesquisa, a verificação em cada etapa, das características de processamento e envolvimento dos gerentes, colaboradores e demais funcionários da entidade, já que estes contribuem para que a empresa permaneça competitiva no mercado.

Entretanto, este conhecimento não é acessível para todos. Muitas entidades não conseguem identificar qual a melhor forma de planejamento e execução de seu objetivo. Por isso a melhor alternativa é estudar os modelos de planejamento, execução, revisão, monitoramento e avaliação usualmente adotados pelo orçamento base zero e o orçamento participativo.

1.4 METODOLOGIA

Durante sua existência, o ser humano adquire uma variedade de conhecimentos. Tais conhecimentos podem ser divididos em quatro tipos: popular, filosófico, religioso ou teológico e científico. Esses conhecimentos, segundo Lakatos e Marconi (1986, p. 18-21) estão definidos como:

- a) o conhecimento popular é valorativo por excelência, pois se fundamenta numa seleção operada com base em estudos de ânimo e emoções, caracteriza-se por ser: reflexivo, assistemático, verificável, falível e inexato;
- b) o conhecimento filosófico é valorativo, pois seu ponto de partida consiste em hipóteses, que não poderão ser submetidas à observação, caracteriza-se por ser: não verificável, racional, sistemático, infalível e exato;
- c) o conhecimento religioso, ou teológico, apóia-se em doutrinas que contêm proposições sagradas (valorativas) por terem sido reveladas pelo sobrenatural, e caracteriza-se por ser: não verificável, sistemático, infalível e indiscutível;
- d) o conhecimento científico é real porque lida com ocorrências ou fatos, caracteriza-se por ser: contingente, sistemático, verificável, falível e aproximadamente exato.

O conhecimento popular está diretamente associado ao ditos populares ou senso comum. São alguns dos testemunhos deixados por nossos antecessores, que muitas vezes não possuem verdade alguma, porém de tanto de se acreditar neles passam a ser considerados como verdadeiros.

Baseado em hipóteses que não podem ser apreciados pela observação humana, o conhecimento filosófico é conjunto de postulados racionais que, para Lakatos e Marconi (2000, p. 19), é caracterizado pelo esforço da razão pura por questionar os problemas e poder discernir entre o certo e o errado, unicamente recorrendo às luzes da própria razão.

Também de posse de evidências não verificáveis, o conhecimento religioso ou teológico baseia-se em doutrinas apoiadas por promessas sagradas reveladas pelo sobrenatural. Estas promessas não devem ser discutidas, apenas aceitas como base de entendimento para a origem, significado e destino da criação humana.

Ao final tem-se o conhecimento científico, que baseado em ocorrências e fatos é mais facilmente aceito e praticável, pois é possível sua verificação pelo ser humano.

Assim, a presente pesquisa pode ser considerada como conhecimento científico, pois para tal, é necessário e essencial a utilização de uma metodologia científica.

Metodologia é o “[...] conjunto de métodos ou caminhos utilizados para a condução da pesquisa” (TAFNER, SILVA e WEIDUDCHAT, 2004, p.13). Podendo ser entendida ainda

como o conjunto de procedimentos que servem como alicerce para alcançar os fins investigatórios.

Gil (2002, p.17) define pesquisa como “o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos.”

Antes de se iniciar uma pesquisa, é preciso delinear-la. Entende-se delimitação como sendo um procedimento metodológico que serve para articular planos e estruturas a fim de obter resposta para o problema proposto.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, por se tratar de uma pesquisa que busca descrever a complexidade de determinado problema. Segundo Beuren *et al.* (2004, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.”

Atendendo os objetivos, faz-se um trabalho descritivo. De acordo com Gil (1999, *apud* BEUREN, 2003, p. 81) a pesquisa descritiva é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Para conduzir a pesquisa adota-se como procedimento a pesquisa bibliográfica, pois esta explica um problema por meio de publicações teóricas buscando conhecer e analisar as contribuições existentes a respeito de um determinado assunto, tema ou problema.

Além da pesquisa bibliográfica foram consultadas fontes humanas que interagem dia a dia com os entes estudados. Informações foram colhidas junto as Prefeituras de Porto Alegre, Lages e Itajaí, porém quanto a AmBev houve uma negativa, pois se posicionou impossibilitada de fornecer informações em razão da política de sigilo empresarial existente na companhia, restando como alternativa para este estudo recorrer aos trabalhos já publicados sobre a empresa.

1.4.1 Trajetória Metodológica

O trabalho divide-se em três etapas, sendo a primeira um estudo bibliográfico a partir da literatura especializada em orçamento, abrangendo o estudo do orçamento base e do orçamento participativo.

Na segunda etapa, foi realizado um estudo da aplicação do orçamento base zero na AmBev – *American Beverage Company* - e do orçamento participativo nas Prefeituras de Lages, Porto Alegre e Itajaí. Esta pesquisa, do tipo qualitativo e descritivo, apresenta simulações que visam uma possível adaptação da estrutura do orçamento base zero para a Prefeitura de Florianópolis e do orçamento participativo para a AmBev.

Decorrentes destas simulações, a terceira e última etapa apresenta a análise dos resultados, mostrando vantagens desses dois métodos orçamentários. As vantagens do orçamento base zero são: é um instrumento que fornece melhor compreensão dos objetivos a serem alcançados pela entidade, as prioridades são definidas conforme se mostram necessárias para o funcionamento da entidade, e os recursos são alocados em contas específicas por atividade ou projeto, permitindo alto grau de controle. Já as vantagens apontadas em relação ao orçamento participativo são: interação de todos os colaboradores junto aos interesses da companhia; distribuição correta dos recursos financeiros disponíveis e adoção de ferramentas que possibilitem fiscalizar, acompanhar, controlar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa estuda casos de entidades brasileiras, principalmente, localizadas no âmbito Catarinense, que tenham adotado como ferramenta de planejamento e controle de resultados o orçamento base zero e/ou o orçamento participativo, limitando-se, desta forma, a este tipo de empresa.

Dentro do contexto do OBZ e do OP, escolheu-se para estudo entidades do tipo privado lucrativo e público estatal, onde suas metodologias, no que se deduz, não se aplicam a outras se não com adaptações criteriosamente estudadas.

A pesquisa se limita a fontes de *internet* e bibliotecas da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC e Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O embasamento teórico necessário para compreensão desta pesquisa bem como as informações coletadas durante a sua realização, estão organizadas em quatro capítulos distintos.

No primeiro capítulo estão apresentadas as informações iniciais referentes ao desenvolvimento da pesquisa, contendo a introdução, a definição do tema, do problema, dos objetivos gerais e específicos, a justificativa, a metodologia utilizada na pesquisa e suas limitações e a organização do estudo.

O segundo capítulo descreve a fundamentação teórica necessária para a compreensão da pesquisa, contendo a conceituação e um breve relato da aplicabilidade do orçamento em geral, bem como o histórico e as características do orçamento base zero e do orçamento participativo.

Já o terceiro capítulo versa a situação orçamentária existente entre 1990 e 2004 no Brasil, apresentando simulações dos ajustamentos necessários numa eventual transição do modelo privado lucrativo para o público estatal e vice versa, e comparativos referente a aplicabilidade e os efeitos de execução do orçamento base zero e orçamento participativo.

E, por fim, o quarto capítulo apresenta qualitativamente as considerações finais desta pesquisa e sugere temas para futuros trabalhos acadêmicos desenvolvidos a partir da aplicação de modelos orçamentários.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo traz uma visão geral dos temas necessários para a fundamentação teórica da pesquisa. Inicialmente é abordado o foco do orçamento nas entidades em geral, na seqüência é feito um breve relato sobre o orçamento público. Dando seqüência ao capítulo são expostos alguns tipos de orçamento, mais especificamente, do orçamento base zero e orçamento participativo.

2.1 ORÇAMENTO

Atualmente as entidades estão enfrentando um mundo de negócios cada vez mais complexo, instável e imprevisível. Por isso elas têm que estar preparadas para encarar qualquer mudança que afete sua situação confortável no mercado.

Para tanto são necessárias habilidades de sobrevivência diferentes. É importante adotar um sistema de previsão, controle e análise. Por isso os orçamentos foram preparados para guiar a entidade a atingir seus objetivos bem como possibilitar que os gestores controlem suas operações.

O dicionário Luft (1996) define orçamento como ação ou efeito de orçar, que conforme o mesmo é calcular, avaliar, estimar e até alcançar e atingir.

Para Catelli (1972, p. 27 *apud* LUNKES, 2003, p. 38), o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.

O desempenho é avaliado pela eficiência e eficácia atingidas pelos resultados alcançados numa organização. Para isso deve-se adotar um sistema que permita o detalhamento do caminho a percorrer, bem como a forma adequada pela qual se atingirá o objetivo fixado. Um instrumento que tem como base proporcionar às organizações essas direções é o orçamento.

De acordo com Lunkes (2003, p.27) “orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas para atender às necessidades, características e objetivos da empresa no período esperado.” Dessa forma o orçamento é considerado parte importante do processo de planejamento, execução e controle de uma entidade. Ele não se limita apenas a fazer

estimativas e a comparar resultados, mas procura analisar as possibilidades futuras de atuação e estabelecer os objetivos que a entidade deve lutar para alcançar.

O orçamento é um instrumento que une planejamento, execução, controle, avaliação e coordenação. Ele materializa os planos através de valores, fornece medidas para avaliação de desempenho, permite acompanhar e verificar estratégias e contribui para assegurar a eficácia da entidade.

Para que sua implantação nas entidades atuais traga bons resultados, é necessário que as partes envolvidas neste processo estejam em aperfeiçoamento constante, já que buscam sempre por um lucro eficaz e eficiente. Dessa forma Tung (1994) afirma que o orçamento tem como principal objetivo atingir a maior eficiência nas atividades empresariais, a partir dos recursos aplicados. Tal eficiência é avaliada em função do resultado alcançado, tendo em vista o objetivo da entidade que é a obtenção de lucro.

Atualmente se faz necessária a implantação de um sistema orçamentário, pois, de acordo com Tung (1994), existem onze principais razões, quais sejam:

- 1) Há uma gama maior de técnicas de orçamentação, cada qual apresentando vantagens particulares com relação a problemas específicos.

As crescentes mudanças ocorridas no ambiente de negócios das entidades, vêm impondo a elas a necessidade de aplicação de novas técnicas de orçamentação a fim de definir as metas a serem alcançadas pela entidade, a estratégia utilizada para isto e o desenvolvimento de planos de trabalho que visem organizar e controlar as atividades e os recursos disponíveis.

- 2) Há uma expansão do número de executivos qualificados na área de orçamento e planejamento.

Para atender essa gama de inovações no processo de planejamento do futuro da entidade em função do orçamento, é cada vez maior o número de profissionais se especializando nesta área. Afinal, as entidades procuraram no mercado indivíduos capazes de satisfazer essa necessidade, pois eles geram à elas a esperança de que planejar é garantia de lucro.

- 3) As estruturas empresariais passaram a alcançar graus de complexidade cada vez maiores;
- 4) Os dirigentes das entidades tomaram consciência da necessidade de utilizar métodos objetivos de planejamento;
- 5) Aumentou a necessidade de determinar os resultados diferenciados face aos planos diversificados, como alternativas para as tomadas de decisões;
- 6) Aumentou o grau de incerteza das atividades sujeitas às mudanças tecnológicas; e

- 7) Aumentou a necessidade de previsão suscetíveis a alteração conforme as novas circunstâncias que possam surgir durante a implantação do plano de trabalho.

Não basta apenas a presença de um especialista na área, cada entidade deve possuir uma estrutura própria capaz de suportar um sistema de planejamento e controle de resultados de forma a possibilitar que a entidade determine com êxito os resultados a serem alcançados. Para isso, a entidade deve, ainda, estar preparada para possíveis mudanças que ocorrem diariamente no ramo dos negócios, pois qualquer circunstância inesperada que afete negativamente a entidade pode provocar alterações que tragam prejuízo ao desempenho de suas operações, e por consequência um prejuízo no objetivo a ser atingido por ela.

- 8) Aumentou a consciência da necessidade do controle efetivo das bases em que se assentam as previsões feitas.

Além de um planejamento efetivo de todas as operações a serem desempenhadas com a finalidade de alcançar os objetivos firmados, a entidade deve ter consciência de que a garantia de bons resultados está, também, em adotar metodologias de controle que possibilitem avaliar as bases onde foram feitas as previsões para garantir a veracidade das informações e detectar possíveis riscos atrelados a esta previsão.

- 9) Há uma acentuada expansão dos recursos destinados às pesquisas e desenvolvimentos, o que provoca a preocupação com o controle adequado do capital utilizado;
- 10) Há um aumento considerável no tempo e nos recursos investidos, o que aumenta o risco envolvido em qualquer empreendimento empresarial; e
- 11) As flutuações econômicas constantes que caracterizam a economia brasileira fazem com que, sem um orçamento coordenado, as empresas se privem de meios para prever e avaliar o rumo de seus negócios.

Como é cada vez mais complexo o processo orçamentário no Brasil, a organização pode conviver com os riscos oriundos do tempo e dos recursos despendidos em pesquisas e desenvolvimentos de técnicas de aplicação de um sistema orçamentário e de um instrumento de controle dos investimentos realizados para promover a sobrevivência da organização. Porém, acredita-se que trabalhar com suposições de risco possa valer a pena, pois, além de ser um mal vivido por todas as organizações que dependem do mercado, a implantação de um orçamento coordenado deve estar fundamentado em possíveis oscilações que venham a ocorrer nos negócios.

A implantação de um sistema de orçamento costuma trazer inúmeras vantagens para as entidades. Do ponto de vista do planejamento, o orçamento permite que cada funcionário

tenha conhecimento e consciência de seu dever e consiga compreender os benefícios que traz à entidade, já que o planejamento estabelece as ações a serem executadas bem como a estimação de recursos a serem utilizados para que se alcance satisfatoriamente os objetivos fixados.

Do ponto de vista do controle o orçamento sugere que sejam evitados os desperdícios para se obter maior rentabilidade. Isso se concretizará se cada funcionário tiver noção de racionalização de custos, investimentos e até de lucro. O controle é fundamental para se entender o grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado alcançado se estabeleceu em relação ao planejado.

Para que a implantação de um processo de planejamento não traga ineficiências à entidade, Welsch (1989) diz que ao se estudar e aplicar o orçamento deve-se distinguir cuidadosamente seus mecanismos, técnicas e fundamentos. Para isso a empresa deve se comprometer a adotar princípios que a orientem até alcançar o resultado desejado. Os princípios são dez, conforme segue:

- 1) Envolvimento administrativo: neste princípio está configurada a confiança, a participação e a orientação da administração da empresa, ou seja, para que a implantação de um orçamento dê bons resultados à entidade, deve existir apoio, confiança e participação de cada membro da administração nesse processo.

De acordo com Welsch (1989), para que o processo de planejamento e controle de resultados seja bem sucedido, todos os níveis da administração da entidade devem ter conhecimento da natureza e das características do orçamento a ser implantado; estarem convencidos de que este enfoque específico adotado pela administração é preferível diante da situação existente; estarem dispostos a desempenhar qualquer esforço necessário para o seu funcionamento adequado; e fornecerem apoio integral ao processo em todas as etapas.

Garantir o envolvimento de toda a administração no processo de planejamento não é tarefa fácil. Porém é necessário e importante, já que a participação de cada membro da administração contribui para o aumento do grau de comprometimento dos indivíduos com os negócios da entidade. Este comprometimento aumenta a motivação, o que tende a levar os administradores a trabalhar mais e com maior produtividade, contribuindo com a prosperidade da entidade.

- 2) Adaptação organizacional: a implantação de um programa orçamentário exige que a entidade possua uma estrutura organizacional sólida e um conjunto bem definido de linhas de autoridade e responsabilidade. Para isso, caso a entidade não desfrute de bases sustentáveis, é preciso que se molde a tal ponto que sua estrutura seja apta

à aplicação eficaz do processo de planejamento e controle de resultados por meio do orçamento. Para Welsch (1989), se adaptar adequadamente a estrutura organizacional da entidade, garante que seus objetivos sejam alcançados de maneira coordenada e efetiva.

Esta adaptação da estrutura organizacional à implantação do orçamento compreende a definição de níveis de responsabilidade de modo que seja clara a percepção de quem faz o que dentro da entidade. Possuir um organograma é fundamental para organizar a entidade e evitar as sobreposições de funções para firmar a existência de responsabilidades em desenvolver planos, executar as tarefas e controlar resultados.

3) Contabilidade por área de responsabilidade: Welsch (1989) explana que,

como o planejamento em seus aspectos mais importantes baseia-se em dados históricos gerados principalmente pelo sistema contábil, e como o controle também envolve a comparação de resultados reais em oposição a planos e objetivos, o sistema contábil deve ser organizado de acordo com a estrutura de responsabilidade da entidade.

Ou seja, a entidade deve possuir um sistema de contabilidade para cada área de responsabilidade. Isto facilita a extração de dados e informações importantes sem distorções para o desenvolvimento do processo de planejamento e controle de resultados, pois cada recurso será apropriado particularmente a sua área.

Organizar a contabilidade da entidade por áreas de responsabilidade é uma tarefa importante, pois será por meio da divisão dos recursos consumidos a cada área correspondente que se verificará as atividades que geram maior lucro e as que geram prejuízo, caso exista. De posse dessas informações a entidade pode avaliar a necessidade de manter ativa certa atividade ou não, tomar a decisão de mudança de estratégia de investimento e reduzir gastos que pareçam desnecessários ao desempenho de alguma tarefa.

4) Orientação para objetivos: a administração precisa estar ciente de que o futuro da entidade dependerá do estabelecimento de objetivos e padrões de desempenho, ou seja, antes de qualquer tomada de decisão, até mesmo a implantação de um sistema orçamentário, a entidade deve ter bem estabelecido seus planos, metas e objetivos, bem como os padrões a serem seguidos para alcançá-los. Para isso, Welsch (1989) afirma que a administração da entidade necessita criar condições que gerem decisões voltadas ao estabelecimento de objetivos específicos, e estabelecer padrões que comparem resultados e possam ser utilizados como medidores de desempenho, avaliando a eficiência do controle.

O orçamento é uma forma de planejar as metas de uma entidade, adotar estratégias para alcançá-las e desenvolver planos para integrar e coordenar as atividades. Por isso, é a partir do planejamento que a entidade desenvolve seus objetivos. Diante dos objetivos firmados a empresa poderá adotar medidas de controle a fim de verificar o desempenho real em relação àqueles objetivos, identificar qualquer inconformidade ocorrida e adotar ações corretivas. Então, o ponto de partida para o sucesso dos resultados da entidade é definir corretamente a linha de chegada.

- 5) Comunicação integral: o planejamento e controle de resultados exige que haja comunicação em todo o ambiente da entidade, ou seja, todos os indivíduos da entidade, sejam eles superiores ou subordinados, devem ter consciência que desempenham um papel de responsabilidade e que contribuem para que a entidade atinja o resultado esperado. Para Welsch (1989) essa comunicação se dá através de relatórios que possuam, no mínimo, informações completas e sem restrições de cada área de responsabilidade.

Além dos relatórios é vital que a entidade mantenha um contato mais direto com cada indivíduo que contribui para o seu dia a dia. Seja mediante reuniões, jornais, quadro de avisos, e-mails, a comunicação deve existir de forma que a entidade consiga passar um *feedback* aos seus subordinados de modo a saber, principalmente, como o seu trabalho é reconhecido e quais atitudes podem ser adotadas para melhorar seu desempenho em função daquilo que a entidade espera de cada atividade.

A comunicação não deve ser restrita apenas ao ambiente interno da entidade em forma de planejamento, organização, liderança e controle, ela deve existir, também, para aproximar a relação com fornecedores, clientes, investidores e possibilitar que estes exponham o seu interesse e dêem sugestões para futuras ações da entidade.

- 6) Expectativas realistas: para fins de planejamento e controle de resultados, os objetivos da entidade e as metas orçamentárias específicas, devem representar expectativas realistas, ou seja, devem representar até onde a empresa pode chegar de forma eficiente e eficaz. Essas expectativas devem se focar numa dimensão específica de tempo, bem como num ambiente interno e externo projetado. Por isso, Welsch (1989) comenta que os objetivos não podem ser tão altos a ponto de serem inalcançáveis e nem tão modestos a ponto de eliminarem qualquer responsabilidade de motivação; eles devem representar um desafio real tanto para a administração quanto para toda a unidade operacional da entidade, fazendo que esta obtenha um resultado positivo.

Outro ponto que deve ser cuidado pela entidade é para que os objetivos não sejam firmados sobre expectativas pessoais de quem os planejam. O objetivo de uma entidade deve ser planejado conforme a realidade em que a mesma vive, levando em consideração sua posição no ramo onde atua para não almejar resultados incompatíveis que podem ser prejudicados por acontecimentos imprevisíveis. Diante do exposto, conclui-se que somente diante de metas realistas e satisfatórias é que o orçamento servirá como uma medida eficaz de desempenho e controle.

- 7) Oportunidade: para o cumprimento deste princípio Welsch (1989) diz que a entidade deve possuir três artifícios importantes: o primeiro é um calendário, onde deve haver uma política administrativa para um programa de atividades de planejamento de uma entidade; o segundo são os relatórios de desempenho, que além de sua importância por expressarem a situação da entidade, devem ser concedidos à administração logo após o final do período corrente, pois os superiores responsáveis poderão utilizá-los como base para a tomada de decisão do período seguinte; e o terceiro é a ação de controle, que para ser eficiente deve identificar as causas dos problemas surgidos e gerar atividades de acompanhamento que, baseados em resultados passados, diminuam a probabilidade de inconformidades.

De posse destes artifícios a entidade terá subsídios para organizar sua tomada de decisões durante um período estimado de tempo. A tomada de decisões futuras da entidade devem estar fundamentadas em informações precisas da presente situação da empresa, por isso ela deve usufruir de um plano de atividades e recursos disponíveis anual devidamente montado, analisado, aprovado e divulgado. Para execução deste plano será viável trabalhar com um cronograma para garantir que cada etapa seja desenvolvida seu devido tempo.

Após a realização de cada atividade que gera resultado futuro a entidade, todos os indivíduos envolvidos neste processo devem ser amparados por um relatório que lhes demonstre a capacidade que tiveram em alcançar ou não objetivos previamente traçados. Este relatório funciona como uma ferramenta de controle de forma a redirecionar ou realimentar o sistema de planejamento a fim de ajustar ações para atingir resultados cada vez melhores para a entidade.

- a. Aplicação flexível: este princípio deixa claro que a implantação de um sistema de planejamento e controle de resultados não pode dominar a entidade de tal modo que a impeça de aproveitar oportunidades favoráveis apenas porque

estas não foram incluídas no orçamento. Pelo contrário, Welsch (1989) afirma que,

um programa de planejamento e controle de resultados administrado de maneira habilidosa permite dar mais liberdade de ação a todos os níveis da administração [...].

Porque todos os níveis administrativos são chamados a participar do processo decisório na fase de preparação de planos.

A implantação de um processo baseado na orçamentação não deve limitar as pessoas e a entidade em si a cumprir apenas metas específicas com prazos determinados, considerando que as condições ambientais permanecerão de forma estável, pois nem sempre é isto que acontece. Tanto as entidades quanto as pessoas tem que trabalhar com planos, porém não se limitar a eles, estando aptas às mudanças que ocorrem dia a dia no ramo dos negócios para aproveitarem oportunidades que permitam adotar estratégias que visem sempre o resultado positivo da entidade.

- 8) Reconhecimento do esforço individual e de grupo: na implantação do processo de planejamento e controle de resultados o elemento humano é peça principal, pois este processo atribui elevado grau de responsabilidade ao administrador individual. Por isso, segundo Welsch (1989, p. 61), “este princípio visa a dar reconhecimento ao fato de que as realizações individuais, tanto positivas quanto negativas, devem ser identificadas e levadas em conta no processo de administração.” Este princípio é importante, pois será a partir da avaliação individual que os superiores reconhecerão a capacidade e o desempenho de todo o grupo.

Este princípio está diretamente ligado ao princípio da comunicação, pois será por meio dela que a entidade se mostrará satisfeita ou não com os resultados obtidos. O reconhecimento do desempenho de cada indivíduo é essencial para garantir o êxito de um sistema orçamentário, pois a motivação oriunda de um reconhecimento positivo ajuda o indivíduo a desenvolver suas atividades de forma eficiente e eficaz, buscando a contenção de recursos e aplicações desnecessárias.

- 9) Acompanhamento: este princípio afirma, de acordo com Welsch (1989), que todo o desempenho da entidade, seja ele favorável ou desfavorável, deve ser analisado para que, no caso de desempenho desfavorável, haja a possibilidade de se adotar uma ação que vise corrigir as inconformidades de forma construtiva, e no caso de desempenho favorável, o reconhecimento dessa ação seja transmitido às áreas responsáveis como forma de incentivo às atividades. O acompanhamento pode, ainda, criar condições de melhor planejamento e controle no futuro.

O acompanhamento da realização de cada atividade orçada é o principal gerador das ações de controle. Seu objetivo é identificar as variações em tempo hábil a ponto que se consiga adotar medidas corretivas, e/ou prever situações antes desconhecidas pela entidade, a fim de permitir que sejam tomadas atitudes, sempre favoráveis, para conter ou obter vantagem dessas situações inoportunas.

Os orçamentos são considerados a parte principal da maioria dos sistemas de controle gerencial, pois sua preparação tende a melhorar a utilização de recursos disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias, para que sejam alcançados os objetivos da entidade.

2.1.1 Orçamento Público

O orçamento público é definido por Angélico (1995) como sendo “um programa de trabalho do Poder Executivo. Programa que contém planos de custeio dos serviços públicos, planos de investimento, de inversões e, ainda, planos de obtenção de recursos”. Ou seja, o orçamento público é o planejamento de tudo que o governo tem a receber referente investimentos, competência tributária; e tudo que pode se comprometer a pagar mediante recursos disponíveis. Estes planos devem ser previamente autorizados, em forma de lei, por órgão de representação popular.

A origem do orçamento público vem desde o ano de 1212 quando os barões ingleses exigiam que o rei submetesse previamente a eles os tributos que seriam cobrados de seus súditos. Posteriormente, em 1689, surgia na Inglaterra, a obrigatoriedade de que nenhum indivíduo poderia fazer doações, empréstimos, caridade, ou pagar impostos sem o consentimento comum do Parlamento (www.consultormunicipal.adv.br).

A partir da revolução francesa, em 1789, ficou determinado que nenhum imposto poderia ser cobrado sem o consentimento da nação. Com isso a comunidade em geral passaria a exercer um controle sobre os recursos públicos, ou seja, nenhuma despesa pré-estabelecida poderia exceder o total de recursos destinados à ela.

No Brasil, foi com a Constituição de 1824 que surgiram as primeiras exigências de elaboração formal de orçamento por parte das instituições imperiais. O primeiro orçamento foi aprovado em 1930, fixando despesas e orçando receitas das antigas províncias para o exercício que se iniciaria em julho de 1931.

A partir de 1891, foram definidas mais claramente as competências e atribuída ao Congresso nacional a tarefa de, anualmente, orçar a receita e fixar a despesa federal. Contudo o Poder legislativo nunca exerceu tal função e sempre se valeu da proposta orçamentária encaminhada pelo Poder Executivo, por meio de projeto de lei (SILVA, 2003, p. 28).

Com a Constituição de 1946, o projeto de lei de orçamento voltou a ser elaborado pelo Executivo que o encaminhava para discussão e votação nas casas legislativas. A Constituição de 1967 manteve todos os princípios de 1946, reforçados, agora, pela Lei 4320/64. Nesta mesma época foi editado o Decreto nº 200/67, que modificou substancialmente a forma de atuação da administração pública, estabelecendo normas mais precisas sobre o sistema de planejamento, orçamento e controle.

Atualmente, o processo orçamentário está definido na Constituição de 1988, que estabeleceu um sistema orçamentário formado pela edição de um plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual, atos integrados com o objetivo de criar um processo de planejamento orçamentário de longo, médio e curto prazo.

O art. 165, §1º da Constituição Federal de 1988 define que o Plano Plurianual - PPA é o instrumento de planejamento estratégico que compreende as diretrizes e interações que relacionam o presente ao futuro da organização. Ele procura especificar, ordenar, qualificar, quantificar e orçar as ações do governo a ponto de cumprir os objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, para os governos federal, estadual e municipal.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, conforme art. 165, §2º da Constituição Federal de 1988, estabelece as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta as bases de elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária local, sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, sobre critérios e forma de limitação de empenhos nas hipóteses legais, sobre normas relativas ao controle de custos e dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos.

Segundo o art. 165, §5º da Constituição Federal de 1988, a Lei Orçamentária Anual - LOA compreende o orçamento referente a todas as unidades mantidas pelo poder público. Devendo dispor apenas aquilo que foi previsto para a receita e fixado para a despesa, permitida a autorização para abertura de créditos adicionais nos termos da lei. A LOA deve ser sempre compatível com o PPA e com a LDO.

O orçamento público é utilizado pelo governo como técnica de planejamento e programação de ações que visem atingir a situação desejada, ou seja, o bem estar da sociedade. Para isto são necessárias elaborações de planos que contenham situações desejadas para um determinado período de tempo partindo de um diagnóstico da situação atual.

É para viabilizar a concretização dessas situações desejadas, ou seja, transformá-las em realidade, que se elabora o orçamento anual, que conforme Kohama (1989, p.54) “é o instrumento utilizado para viabilização financeira e conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem estar da coletividade.”

Para que o orçamento vise, eficazmente, o desenvolvimento econômico social de toda uma nação é necessário que ele obedeça a alguns princípios, entre os quais são destacados três:

- 1) Unidade: de acordo com Kohama (1989), é quando todos os orçamentos dos órgãos públicos se fundamentam em uma única política orçamentária estruturada uniformemente. Ou seja, quando, num único documento orçamentário, estão reunidas todas as receitas e despesas do governo, visando demonstrar a existência de equilíbrio, superávit ou déficit nas contas públicas.

A união de todos os documentos orçamentários do poder público refere-se, para Angélico (1995), numa unidade de caixa, isto é, todas as receitas devem entrar em um único caixa de onde devem sair, também, os recursos utilizados para pagamento de todas as despesas. Esta atitude facilita ao ente a ação de controle sobre as origens e aplicações dos recursos públicos.

- 2) Universalidade: assim descrito por Cruz (1988), é quando o orçamento contém todas as receitas e despesas do Estado a serem estimadas para o próximo período. Devendo para isso conhecer o montante dos gastos públicos programados e poder, com isso, autorizar a cobrança de receitas até o limite; impedir que o Poder Executivo realize operações sem a correspondente autorização das Casas Legislativas; e possibilitar que as mesmas conheçam, antecipadamente, todas as receitas e gastos desejados.

A execução deste princípio é importante para que todas as receitas e despesas estejam planejadas no orçamento, pois a não inclusão no orçamento de qualquer operação realizada pode afetar os objetivos e efeitos sócio-econômicos que o governo buscou a alcançar.

O art. 1º, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal de 2000 confirma a importância deste princípio quando estabelece que:

art. 1º, §1º. A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições [...].

- 3) Anualidade: estabelece que o orçamento deve ter vigência limitada a um período anual, o qual o art. 34 da lei 4.320/64 diz que coincide com o ano civil. Ou seja, as receitas e despesas de um orçamento devem contemplar aquelas previstas para serem realizadas num período limitado de tempo, neste caso 365 dias.

Diante disto vale mencionar que existem outros países em que o exercício financeiro não coincide com o ano civil. Em países como a Inglaterra e Alemanha, por exemplo, seus orçamentos anuais têm vigência a partir de 1º de abril até 30 de março do ano subsequente.

Para Cruz (1988) esta medida deveria ser adotada no Brasil, pois no final do ano a sociedade se envolve em festejos tradicionais como Natal, Ano Novo, Navegante. Diante disto, a movimentação orçamentária e financeira do governo brasileiro passou a ser encerrada em meados do mês de dezembro. Ao final, esta atitude provoca uma visão distorcida das contas públicas, já que os contribuintes continuarão a pagar algumas receitas e alguns estágios da despesa pública continuarão a ser processados até o final do mês de dezembro.

2.2 TIPOS DE ORÇAMENTO

São inúmeros os tipos de orçamentos existentes. Apesar de suas finalidades e objetivos serem praticamente os mesmos, eles são o planejamento econômico-administrativo de um período futuro de uma entidade, seja ela com fins lucrativos, governamental ou de outro tipo.

Para um melhor entendimento estudaremos dois tipos de orçamento: o orçamento base zero e o orçamento participativo.

2.2.1 Orçamento Base Zero

Nos dias de hoje, está cada vez mais clara a necessidade de um processo orçamentário eficaz em todos os setores da economia. Todas as entidades têm que se adaptar a um meio em que a alocação de recursos constitua um desafio cada vez mais sério, com as empresas enfrentando uma queda nos lucros, custos cada vez maiores e pressões cada vez mais fortes para manter os preços baixos.

Para alocar efetivamente os recursos limitados, um processo orçamentário tem que ser desenvolvido para ajudar os gestores a identificar e analisar o que fazer como um todo, a

tomar decisões operacionais necessárias e avaliar as alterações de responsabilidade do trabalho. A implantação do orçamento base zero pode fornecer essa direção para entidade.

O orçamento base zero é uma abordagem orçamentária desenvolvida nos Estados Unidos da América, pela Texas Instruments Inc., durante o ano de 1969. Sua primeira publicação ocorreu em 1970 na *Harvard Business Review* por Peter A. Pyhrr.

Conforme Lunkes (2003), o orçamento base zero rejeita a visão tradicional do orçamento, de levar em consideração os dados do ano anterior mais um adicional para formular o orçamento do próximo ano, ele projeta todas as peças como se estivessem sendo reunidas pela primeira vez não perpetuando ineficiências do passado.

A partir do orçamento base zero pode-se identificar e monitorar metas de desempenho, pois, por concentrar sua atenção nas reais necessidades da entidade, ele gera eficácia e economia, eliminando os excessos e duplicidades de necessidade de recursos para cada atividade desenvolvida pela organização.

Para que as entidades consigam se ajustar ao ambiente em transformação, Phyr (1981, *apud* SILVA, 2001) argumenta que o orçamento base zero dá à administração um poderoso instrumento operacional, por meio de:

- Revisão das primeiras premissas do planejamento durante o processo de planejamento e de orçamento;
- Reformulação do orçamento durante o ano operacional. Podendo-se identificar e avaliar, logo, grandes mudanças nas operações ou reduções de custo, preparando-se um plano e um orçamento operacional previsto;
- Estabelecimento de técnicas de orçamento variável e identificação de atos administrativos específicos para ajustar as operações à ficar dentro de um orçamento que ajude a administração da entidade a se enquadrar a um ambiente em transformação; e
- Revisão para ajuste das mudanças da estrutura da organização.

Para Pyhrr (1973 *apud* LUNKES, 2003) o surgimento do orçamento de base zero deve-se muito a três inconformidades comuns encontradas no orçamento empresarial, quais sejam: o não estabelecimento de alguns dos objetivos e metas tal como a administração da entidade os entendia e previa, não sendo estes realistas com base no valor final orçado; a falta da tomada de algumas decisões operacionais; e a não alocação de algumas quantias de acordo com as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho.

Estas inconformidades são conseqüências, principalmente, da falta de comunicação e interação entre planejamento e orçamento. Por isso o orçamento base zero propõe o reexame de todas as atividades e prioridades da entidade a partir do “zero”, tendo como principais características e objetivos (Carvalho, 2002, p. 5 *apud* LUNKES, 2003, p. 93):

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

Diante dos objetivos apresentados, percebe-se a importância destes para a tomada de decisão, ou seja, o processo orçamentário fundamentado no OBZ proporciona um vasto conhecimento das informações e dados pertinentes a estrutura da entidade que são fundamentais no processo de tomada decisão.

A implantação do OBZ exige alterações na sistemática da entidade em elaborar orçamentos. Por isso a entidade deve adotar controles rigorosos que garantam a realização das metas estabelecidas no orçamento e os custos à ela associado e alcance, com isso, o resultado final desejado pela organização.

Além de um sistema de controle, a empresa que implementar o OBZ deve trabalhar com gestores que justifiquem detalhadamente todos os recursos solicitados, isto é, cada unidade da administração deve justificar a cada ano, a necessidade dos recursos orçados. Aos gestores é incumbida a atividade de preparar um pacote de decisão para cada operação o qual deverá conter, entre outros elementos: análise de custo, metas e objetivos, caminhos alternativos, medidas de desempenho, conseqüências de não executar a atividade e benefícios que a atividade trará a entidade caso seja executada, conforme expõe Pyhrr, 1981.

O pacote de decisão é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que a administração possa avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos imediatos e decidir aprová-la ou rejeitá-la (PYHRR, 1981, p. 6).

Assim como a realização de qualquer atividade, o pacote de decisão necessita de um responsável que o administre, ou seja, que aprove e controle as necessidades de desempenho de cada atividade desenvolvida naquele pacote. Este responsável é denominado dono, onde Gomes (2000) conceitua como sendo o responsável pela elaboração, aprovação,

acompanhamento da realização e cumprimento do orçamento. Ele exerce um papel de extrema importância para que o orçamento tenha seu objetivo real alcançado.

As informações oriundas de cada pacote de decisão devem ser necessárias a ponto de permitir que a administração da entidade desenvolva avaliações e comparações com outras atividades, a fim de conhecer suas metas e objetivos, as conseqüências de não executá-la, a possibilidade de trilhar caminhos alternativos e o custo/benefício em desempenhá-la.

Para que a entidade consiga alocar os recursos adequadamente a cada pacote de decisão, é necessário que ela, primeiramente identifique os pacotes de decisão envolvidos em cada atividade e, depois, priorize-os conforme sua importância.

De acordo com Pyhrr (1981) identificar os pacotes de decisão exige análise e descrição de cada atividade em separado, sejam elas atuais ou novas. Para isso, os administradores da entidade devem identificar alternativas diferentes e níveis diferentes de esforços para desempenhar uma função em específico.

Depois de identificadas as atividades em pacotes de decisão é necessário priorizá-las. Para priorizar os pacotes de decisão, Pyhrr (1981) diz que a administração da entidade deve avaliar as atividades de cada pacote por ordem crescente de importância, a partir de uma análise de custo/benefício ou outro tipo de avaliação baseada nos objetivos estratégicos da entidade. Ou seja, receberá, primeiramente, os recursos disponíveis aquela atividade que se mostrar prioritária frente as atividades que garantem o funcionamento da entidade.

Identificados e priorizados os pacotes de decisão a administração da entidade tem informações suficientes para iniciar o trabalho de alocação dos recursos financeiros disponíveis. Para facilitar o desenvolvimento deste trabalho os pacotes de decisão podem ser divididos em variáveis base zero – VBZ.

Lunkes (2003) descreve que a VBZ é a conta contábil que registra o consumo dos recursos, ou seja, é a divisão dos pacotes de decisão em unidades menores responsáveis pelas informações necessárias para a elaboração do orçamento. Cada VBZ possui um gestor responsável por sua elaboração, monitoramento e controle. Estes gestores devem conhecer bem a estrutura atual do pacote de decisão, a ponto de permitir comparações entre VBZ's e justificativas a respeito dos recursos solicitados.

As VBZ's podem ser divididas em níveis que facilitem ainda mais a extração de informações precisas a respeito da necessidade de alocação dos recursos a cada atividade. Estes níveis são denominados de núcleos base zero - NBZ que, conforme Gomes (2000), referem-se a centros de custos de onde é realizado o levantamento dos dados para a realização do orçamento.

Diante da complexidade de sistematização do orçamento base zero, é necessário que a entidade analise suas vantagens e desvantagens antes de tomar a decisão de implantá-lo. A principal desvantagem da utilização do orçamento base zero para Pyhrr (1981, *apud* STEIN, 2004), é o tempo gasto em sua elaboração, uma vez que todos os gastos devem ser justificados e aprovados.

Dentre as vantagens encontradas com a implantação do orçamento base zero pode-se destacar, segundo Lunkes (2003), que ele:

- Força os gestores a refletir sobre as operações e procurar oportunidades de melhoria dentro das atividades;
- Fornece informações detalhadas relativas aos recursos necessários para se realizar os fins desejados;
- Chama a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforços entre as atividades;
- Concentra-se nas reais necessidades e não nas variações em relação ao ano anterior;
- Permite determinar, através de uma auditoria de desempenho, se cada atividade teve o desempenho prometido, ou seja, se o que foi planejado se realizou.

Pode-se então dizer que o orçamento base zero é um instrumento que visa a redução dos gastos e das despesas, na busca por um aumento nos resultados da entidade. Porém, é claro que não é somente ele quem vai determinar a possibilidade de ganho, já que a elaboração do orçamento fica sob a responsabilidade do nível gerencial, que deve buscar esforços e alternativas de maximizar o resultado da entidade.

2.2.2 Orçamento Participativo

No Brasil as experiências precursoras de controle e participação social sobre o orçamento público em governos locais datam do final da década de 70. Na constituição de 1988, o seu artigo 14 garante a iniciativa popular como iniciadora de processos legislativos. O artigo 29, que relata sobre a organização das cidades, requer a participação dos representantes de associações populares no processo de organização das cidades.

Diante da necessidade de consolidação do desenvolvimento econômico e social, não só das zonas urbanas, mas primordialmente das zonas rurais, os governos municipais vêm

investindo e criando políticas de desenvolvimento de forma isolada em determinadas regiões urbanas. Essa política pode ser conceituada de orçamento participativo.

De acordo com Fedozzi (1997) o orçamento participativo é uma modalidade de gestão pública baseada na participação direta da população nas diversas fases que compõem a elaboração e execução do orçamento público. O orçamento participativo é uma política participativa local que responde a demandas dos setores desfavorecidos da população urbana por uma distribuição mais justa dos bens públicos nas cidades brasileiras.

Hoje o orçamento participativo constitui, no Brasil o principal motor da expansão da democracia participativa do país. De acordo com Avritzer (2003) entre 1989 e 1992, apenas 12 municípios praticaram o orçamento participativo em todo o Brasil; entre 1993 e 1997, foram 36 municípios; e entre 1997 e 2000, 103 municípios. Esses dados mostram que a adesão ao sistema onde a participação popular é o principal ingrediente vem crescendo consideravelmente com o passar dos anos.

É necessário deixar claro que, o orçamento participativo busca um conceito de democracia no qual, a conquista do governo, por meio do voto popular, não esgote a participação da sociedade, mas, ao contrário, permita iniciar um outro processo, gerando dois focos de poder democráticos: um originário do voto, e o outro originário de instituições diretas de participação.

O orçamento participativo serve para alocar os recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Recursos que advêm principalmente do poder do governo de tributar, devendo, pois, reverter tais recursos em benefícios coletivos para a sociedade, sendo estes benefícios a materialização das demandas levantadas mediante as diferentes opiniões, interesses e desejos da comunidade. Dessa forma o orçamento vem gradativamente assumindo dois papéis: o de instrumento e expressão da democracia.

A principal riqueza do orçamento participativo é a democratização da relação do Estado com a sociedade. Esta experiência rompe com a visão tradicional da política, em que o cidadão encerra a sua participação política no ato de votar e os governantes eleitos podem fazer o que bem entendem por meio de políticas. O cidadão deixa de ser um simples colaborador para ser peça fundamental na gestão pública.

Com isso pode-se dizer que o objetivo geral do orçamento participativo é concretizar de forma mais direta e cotidiana o contato entre os cidadãos e o governo, de forma a possibilitar que este último considere os interesses e as concepções político-sociais no processo decisório. Portanto, o que está em jogo neste processo é o estímulo à crescente participação da população, em geral, e dos setores mais carentes, em especial.

Com a implantação do orçamento participativo o cidadão tem o direito e o dever de ajudar a decidir as prioridades do orçamento de sua cidade, bem como fiscalizar, acompanhar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento. Assim ele terá um papel ativo por exercer sua cidadania, tendo acesso às decisões e não deixando que as mesmas continuem centralizadas nas mãos dos governantes.

3 APLICABILIDADE DE MODELOS ORÇAMENTÁRIOS

Nesta seção são apresentados o histórico dos modelos orçamentários existentes no Brasil no período de 1990 a 2004, bem como a evolução do orçamento participativo na prefeitura de Lages, Porto Alegre e Itajaí e do orçamento base zero na AmBev. Demonstra-se também a aplicabilidade localizada e comparam-se os efeitos de execução desses modelos orçamentários.

Procura-se demonstrar mediante exemplos a aplicação simulada de cada modelo nos dois segmentos, público estatal e privado, visando fornecer o juízo de valor comparativo a ser desenvolvido no capítulo seguinte.

3.1 ORÇAMENTO BASE ZERO NA AMBEV

A AmBev (*American Beverage Company* ou Companhia de Bebidas das Américas) foi criada em 2000, com a fusão de duas empresas tradicionais do ramo de cerveja, a Brahma e a Antarctica. O objetivo desta fusão foi constituir uma organização capaz de difundir as principais marcas brasileiras de cerveja por todo o mundo.

Com operações em quatorze países pelas três Américas, a AmBev, de acordo com informações disponíveis no *site* da empresa, é a quinta maior cervejaria do mundo e a líder do mercado latino americano. No Brasil atua com treze fábricas produtoras de cervejas e refrigerantes, doze fábricas de cerveja, quatro fábricas de refrigerantes, três unidades produtoras e beneficiadoras de matérias-primas como rolhas e rótulos, uma maltaria e uma fazenda de guaraná.

Segue, conforme Quadro 1, um breve histórico dos principais situações vividas pela AmBev desde a fusão, anunciada em 1999 até o ano de 2005. Para facilitar a leitura e entendimento, os acontecimentos estão organizados em ordem cronológica.

Ano	Descrição do acontecimento
1999	Em 1º de julho foi anunciada a fusão da Companhia Antarctica Paulista com a Companhia Cervejaria Brahma, isto é, a criação da AmBev - <i>American Beverage Company</i> ou Companhia de Bebidas das Américas. Uma multinacional brasileira, a empresa surgiu como a terceira maior indústria cervejeira e a quinta maior produtora de bebidas do mundo. A Antarctica e a Anheuser-Busch anunciam o fim de seu acordo no Brasil. Anunciada a internacionalização do guaraná Antarctica, em parceria com a PepsCo.
2000	Em 30 de março a AmBev é aprovada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. A <i>Securities Exchange Commission</i> – SEC autoriza a listagem de <i>American Depositary Receipts</i> – ADRs da AmBev na bolsa de valores de <i>New York</i> . Os papéis começaram a serem negociados em 15 de setembro.
2001	Engarrafado e distribuído na Europa pela Peps, o guaraná Antarctica chega a Portugal. A AmBev assina contrato com Confederação Brasileira de Futebol – CBF para patrocinar oficialmente a seleção brasileira de futebol por 18 anos. O guaraná Antarctica é a marca escolhida para iniciar as ações de patrocínio.
2002	Anunciada a aliança estratégica com a Quilmes Industrial S.A. – Quinsa, maior cervejaria da Argentina, Bolívia, Paraguai e Uruguai, para a integração das operações do Cone Sul. O acordo criou a terceira maior operação comercial de bebidas do mundo, com 10 bilhões de litros anuais. Anunciada também a parceria com a CabCorp, principal engarrafadora Pepsi da América Central, para atuar no mercado de cervejas daquela região a partir da construção de uma cervejaria na Guatemala. Lançados dois refrigerantes: Pepsi Twist e Mountain Dew. A Skol revoluciona o mercado com o lançamento da Skol Beats. A AmBev para a produzir o isotônico Gatorade, marca adquirida internacionalmente pela PepsCo.
2003	O órgão regulador da concorrência da Argentina aprova, em janeiro, a aliança estratégica com a Quilmes. Integradas as operações das duas empresas na Argentina, no Uruguai e no Paraguai. A AmBev inicia a construção de uma fábrica no Peru e adquire ativos da Embotelladora Rivera, assumindo a franquia da PepsCo, no norte do Peru e em Lima, e duas unidades industriais com capacidade de produção estimada de 630 milhões de litros anuais. Dado o início das operações na Guatemala; anunciada a aquisição da Cervejaria SurAmericana, no Equador. Lançada a Pepsi X, um <i>energy cola</i> que mistura o sabor da Pepsi com as propriedades de uma bebida energética.
2004	Em fevereiro, a AmBev associou-se à Embotelladora Dominicana CXA - Embodom, engarrafadora exclusiva da PepsCo na República Dominicana. A sociedade prevê a comercialização de refrigerantes e cerveja no mercado dominicano de bebidas que garantirá à AmBev uma participação de 66%. Em março, a AmBev e a Interbrew, anunciaram uma aliança estratégica, constituindo a maior cervejaria do mundo e tornando-se a líder mundial do setor, com uma participação de aproximadamente 14% do mercado. Com a negociação, a AmBev assumiu a cervejaria canadense Labatt. Lançamento do Guaraná Zon, o Guaraná com uma dose extra de guaranina, substância que agrega energia ao produto. Lançamento da Bohemia Royal Ale, cerveja encorpada, tipicamente inglesa. Feita com maltes especiais e lúpulos europeus que conferem cor acobreada, sabor marcante e paladar com notas de <i>toffee</i> . Com qualidade Brahma, é lançada a Liber, única cerveja com 0% de álcool do País. A Skol lança mais uma embalagem inédita no Brasil, a Skol Big Neck, uma garrafa de 500 ml com tampa de rosca e boca redonda.
2005	A Brahma vira marca mundial e passa a ser vendida em mais 15 países: Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Rússia, Ucrânia, França, Espanha, Malta, Chipre, Itália, Espanha, Bélgica, Portugal, Luxemburgo e Holanda. A Bohemia lança a Bohemia Confraria, inspirada a partir de uma receita nascida na idade média, criada pelos monges e aperfeiçoada pela Bohemia. Lançamento da cerveja belga super-premium Stella Artois. AmBev inaugura fábrica de cerveja em Lima, com capacidade para produzir 100 milhões de litros de cerveja por ano.

Quadro 1: Principais acontecimentos AmBev 1999-2005.

Fonte: Adaptado do *site* da Ambev.

Diante deste cenário a empresa trabalha constantemente pela conquista de resultados positivos. Visando o controle de custos e despesas para atingir estes resultados, a AmBev elaborou um sistema de controle gerencial inspirado nos procedimentos do orçamento base zero.

O orçamento base zero começou a ser implantado pela Companhia em 1999. De acordo com Stein (2004), ele é utilizado compulsoriamente por todas as suas unidades operacionais, onde para cada unidade operacional é destinada anualmente uma certa quantia de recursos a serem aplicados conforme a necessidade da produção. Para isto todas as atividades devem estar devidamente justificadas e priorizadas, pois a empresa utiliza-se de mecanismos para controlar o consumo dos recursos aplicados.

Para que os recursos disponíveis sejam devidamente incorporados às atividades priorizadas a empresa deve possuir uma estrutura que diferencie estas atividades e que reconheça facilmente qual recurso é destinado a qual atividade.

Por isso, a AmBev estruturou sua organização da seguinte forma: Administração Central - AC, Centro de Distribuição Direta - CDD, Fábricas, Comerciais e Diretorias Regionais. Para estas unidades o orçamento é gerenciado por um departamento de Orçamento e Desempenho - O&D que fica localizado na administração geral da empresa.

A Figura 1 demonstra o organograma utilizado pela AmBev em todo o Brasil e nas unidades internacionais para fins de controle orçamentário.

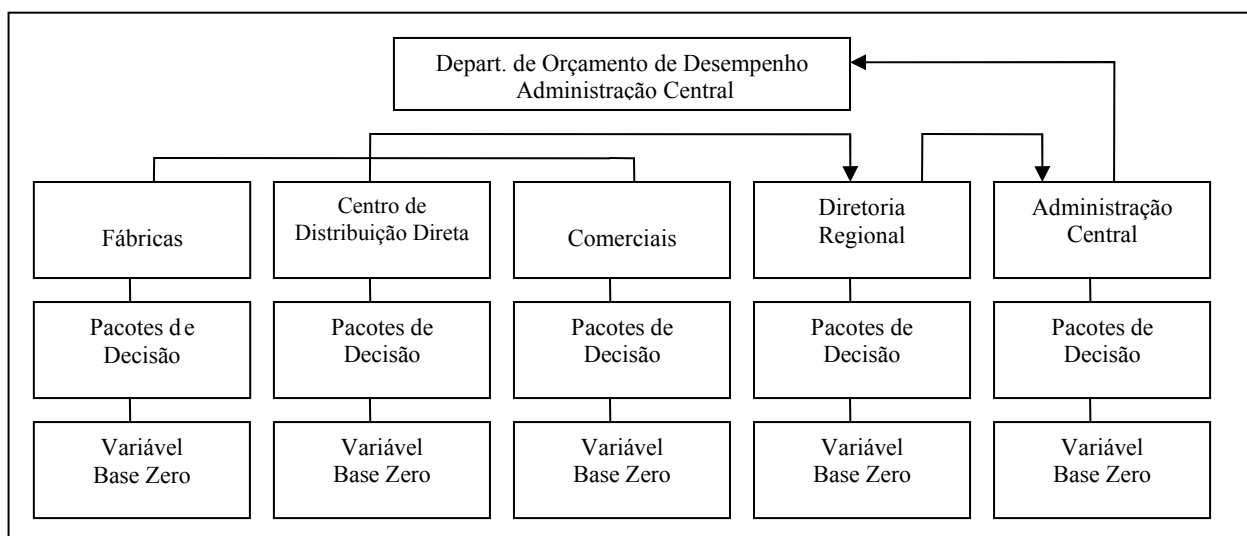


Figura 1: Estrutura do OBZ na AmBev.

Fonte: Adaptada do Relatório Anual O&D AmBev, 2003 *apud* STEIN, 2004.

O orçamento de cada unidade elencada na Figura 1 é elaborado pelos Donos dos Pacotes de Decisão, Gestor OBZ e Gerente Administrativo Financeiro. Após este processo, a proposta orçamentária de cada unidade é encaminhada para análise e discussão na Diretoria Regional. A etapa seguinte é encaminhar a proposta orçamentária já consolidada, para avaliação da Administração Central, que é quem define o orçamento final de todas as unidades. Assim definido, o orçamento anual de cada unidade é distribuído mensalmente,

utilizando-se de históricos a respeito da sazonalidade para cada mês do ano orçado (STEIN, 2004).

Visualizando a Figura 1, é possível perceber que existe o comprometimento de cada unidade com a confecção e avaliação da proposta orçamentária. Para a realização da proposta orçamentária, o dono do pacote de decisão recebe auxílio de seus subordinados, pois são eles que interagem a todo o momento com as necessidades de cada atividade. O mesmo acontece com o processo de avaliação da proposta orçamentária, onde é dever da Diretoria Regional analisar e discutir a proposta e consolidá-la a fim de facilitar a tarefa de análise por parte da Diretoria Geral.

O dono do pacote, como já relatado no Capítulo 2, exerce um papel de extrema importância na obtenção de informações precisas a respeito da necessidade que cada atividade tem para se manter ativa, por isso ele deve se comprometer, segundo informações da Ambev (2004, *apud* STEIN, 2004, p.) a:

- Conhecer/gerenciar suas metas de acordo com seus recursos;
- Autorizar todas as despesas debitadas do Pacote/VBZ;
- Informar conta contábil/centro de custo de todas as despesas;
- Acompanhar diariamente/semanalmente os lançamentos que ocorrerem em seu Pacote/VBZ;
- Na ocorrência de lançamentos incorretos providenciar a reclassificação ao setor de Administração de Compras;
- Elaborar justificativas para as dispersões - Real/Mata - Real/Tendência acima ou abaixo de 5%;
- Garantir a tendência informada dentro da dispersão de 5%; e
- Identificar oportunidades de ganho e elaborar plano de ação para atingimento do Pacote.

Agindo assim, o dono do pacote tem, além de um vasto conhecimento da importância da atividade para toda a companhia, uma responsabilidade intransferível, pois, levando-se em consideração as metas até então fixadas, ele é responsável por toda liberação de recursos a serem aplicados no desenvolvimento da tarefa. Por isso, o dono do pacote deve adotar ações de acompanhamento para cada etapa executada durante a realização de uma tarefa. Isso permitirá, ainda, que ele mantenha um alto grau de eficiência quanto a detecção de inconformidades que possam surgir e necessitem de correções.

O planejamento e implantação do OBZ requerem a divisão e o agrupamento de itens de custo e despesa. Por isso cada pacote de decisão de todas as unidades da empresa são formados pelo conjunto de variáveis base zero, o que facilita a definição e alocação dos recursos necessários para a operação da companhia.

A partir do momento em que já se encontram estruturados os pacotes de decisão bem como suas variáveis base zero, é hora de alocar os recursos necessários para o desempenho da

atividade. Para isto a AmBev desenvolveu um relatório padrão utilizado por todos os gestores para decompor cada VBZ com suas respectivas despesas utilizando as premissas de cada pacote. A Figura 2 expõe um modelo deste relatório.

Metodologia de Análise												
Acompanhamento OBZ 2000												
VBZ:												
R\$/Mil												
VBZ: Aluguel de Equipamento	1 Sem	Set		Out		Nov		Dez		Tend + Real	Meta	Vlr R\$
	Real	Tend.	Meta	Tend.	Meta	Tend.	Meta	Tend.	Meta			
Máquina de Xerox Ar Condicionado	13.559 (469)	1.000 1.500	2.435	1.000 1.500	2.435	1.000 1.500	2.435	1.000	2.435	20.063 5.531	28.169 (469)	6.000
Gastos Indiretos	13.090	2.500	2.435	2.500	2.435	2.500	2.435	2.500	2.435	25.594	27.700	2.106
Volume HL Mil	9.448	1.440	1.440	4.159	4.159	3.680	3.680	8.594	8.594	89.076	80.846	8.230
R\$/HL	0,10	0,12	0,11	0,10	0,10	0,11	0,10	0,05	0,05	0,09	0,10	(0,26)
Cada gestor de VBZ fez a composição de suas despesas tendenciando até o final de 2006.												

Figura 2: Metodologia de Análise.

Fonte: Adaptado da apresentação CDD Fortaleza, 2000 a *apud* SILVA, 2001.

Com a utilização de um sistema, conforme Figura 2, cada recurso é devidamente alocado em sua respectiva atividade conforme necessidade encontrada em desenvolvê-la. Para verificar o resultado dos trabalhos e garantir a eficácia das metas financeiras fixadas para cada atividade os gestores utilizam uma ferramenta conforme Figura 3.

OBZ Real/Tend x Meta				
Acompanhamento OBZ 2000				
Entidade	CDD Fortaleza - CE			AMBEV
R\$/Mil				
	VBZ	Tend + Real	Meta	Var. R\$
Aluguéis		160.975	168.730	7.755
Fretes		1.883.509	1.710.318	(173.191)
Gastos Financ.		29.405	27.630	(1.775)
Gente		2.115.278	2.463.500	348.222
Indiretos Gente		479.707	428.697	(51.010)
Informática		67.494	61.692	(5.802)
Jurídico		36.201	36.600	399
Manutenção		122.991	115.230	(7.760)
Prej. c/dist.		176.030	142.375	(33.655)
Terceiros		587.488	606.553	19.065
Utilidade		386.995	375.158	(11.837)
Vendas		205.763	207.918	2.155
Gastos Indiretos		6.251.836	6.344.401	92.56
Volume HL Mil	Com a composição de cada VBZ e de cada pacote esta foi a de redução do OBZ para o Final de 2000.	← 294.765	280.848	13.920
R\$/HL		21,20	22,52	

Figura 3: OBZ real / tend x meta.

Fonte: Adaptado da apresentação CDD Fortaleza, 2000 a *apud* SILVA, 2001.

Este relatório permite comparar o que realmente está sendo desempenhado em função daquilo que foi imposto como meta para realização de cada atividade. Após a realização e verificação dos trabalhos, é possível aos gestores analisar os resultados de desempenho do trabalho realizado e apresentar quais atitudes devem ser buscadas para reduzir ainda mais o dispêndio de recursos financeiros visando um melhor resultado para a empresa.

Com o intuito de exemplificar e demonstrar a importância da existência de pacotes de decisão e variáveis base zero para a empresa, o Quadro 2 apresenta a composição de um dos pacotes de decisão de maior relevância para a empresa, acompanhado de algumas variáveis base zero e os fatores que poderiam influenciar a preferência por estas VBZ's.

Pacote de Decisão	Variável Base Zero	Fatores Influenciais
Aluguel	Aluguéis de Imóveis	<ul style="list-style-type: none"> • Necessidade de alugar imóveis para implantação de fabricas; • Frequência como os aluguéis são solicitados; e • Relação custo/benefício.
	Aluguéis de Veículos	<ul style="list-style-type: none"> • Facilidade; • Praticidade; e • Relação custo/benefício.
	Aluguéis de Geladeiras	<ul style="list-style-type: none"> • Oscilação de necessidade; • Interesse em não manter estoque; e • Relação custo/benefício.

Quadro 2: Identificação de pacote de decisão e variável base zero (a).

Fonte: Adaptado da Planilha de Estratificação OBZ AmBev, 2004 *apud* STEIN, 2004.

Com a exposição do Quadro 2 percebe-se quão importante é para a empresa tomar a decisão de criar uma variável base zero, já que cada uma delas tem uma particularidade relacionada ao pacote de decisão. Além disso, a empresa deve manter certa precaução quanto a alocação dos recursos, permitindo que seja apropriado ao aluguel de veículos, por exemplo, apenas os recursos que foram liberados para executar esta tarefa, evitando, com isso, distorções e a produção de informações que não condizem com a realidade da empresa.

Para fins de simulação, o Quadro 3 trata da aplicação da ferramenta de OBZ, estruturada na existência de pacotes de decisão e variáveis base zero, para a Prefeitura de Florianópolis, visto que esta será utilizada para exemplificar questões que surgiram no transcorrer deste trabalho.

Pacote de Decisão	Variável Base Zero	Fatores Influenciais
Aluguel	Aluguéis de Imóveis: Pró-cidadão.	<ul style="list-style-type: none"> • Necessidade da população; • Urgência de implantação; e • Relação custo/benefício.
	Aluguéis de Imóveis: S.A.C.I – Serviço de atendimento ao cidadão.	<ul style="list-style-type: none"> • Imposição legal; • Necessidade da população; e • Relação custo/benefício.
	Aluguéis de Veículos: Transporte escolar.	<ul style="list-style-type: none"> • Investimento educacional; • Oportunidade de concessão; e • Relação custo/benefício.

Quadro 3: Identificação de pacote de decisão e variável base zero (b).

Fonte: Adaptado da Planilha de Estratificação OBZ AmBev, 2004 *apud* STEIN, 2004.

Analisando o Quadro 3 é possível constatar que a implantação do orçamento base zero poderia trazer benefícios para o ente público devido a possibilidade de análise dos diferentes

níveis de eficácia dos pacotes de decisão, que obrigam o gestor a examinar a eficiência relativa de funcionamento e as prioridades dos programas existentes e os que irão surgir. Além disso, o OBZ possibilita melhor compreensão dos objetivos, prioridades e alocação de recursos aos vários elementos dos programas desenvolvidos pela entidade.

3.2 ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

Ao longo dos anos a prática do orçamento participativo vem difundindo-se como um instrumento de participação popular junto aos governos municipais. Em decorrência disto, são abordadas neste trabalho as experiências nas cidades de Lages, Porto Alegre e Itajaí. Estas experiências confirmam o grande sucesso da implantação do orçamento participativo

3.2.1 Orçamento Participativo no Município de Lages – SC

O processo de participação popular na gestão municipal de Lages iniciou no ano de 1976. A gestão da época, deparada com o problema encontrado por quase todas as gestões municipais: a falta de recursos, buscou como solução mobilizar os recursos da própria população, ou seja, tentar solucionar o problema com a organização e participação do povo.

Organizar o povo não é tarefa fácil, já que o povo está cansado de ser enganado por promessas não cumpridas e incomodado com um modelo de economia que concentra a maioria das riquezas e o poder de decisão nas mãos de poucos. (ALVES, 1988)

Esta posição econômica é encontrada em quase todos os Estados brasileiros hoje em dia. Por isso a implantação de um orçamento participativo tem sido um processo de grande êxito, pois além de a comunidade iniciar sua participação nos negócios desenvolvidos para o seu bem estar, ela ainda se sente satisfeita com esta responsabilidade, rompendo esta visão de que recursos e poder público estão concentrados nas mãos somente da Prefeitura.

Mesmo diante de uma situação difícil, a Prefeitura iniciou um processo de organização da comunidade. Segundo Silva (2000) ela promoveu programas para a agricultura, incentivando a criação de cooperativas e a utilização dos recursos locais como fatores de produção; incentivou a participação de pais e alunos no convívio com as escolas; ajudou na criação das associações de bairro.

A partir dessas mobilizações a presença da comunidade será imposta dentro da Prefeitura, ou seja, será, a partir de movimentos de participação que a população poderá intervir na escolha de prioridades para sua cidade. Por exemplo: a Prefeitura possui vários projetos para calçamento de ruas, porém, diante de uma gestão embasada na participação popular, as ruas somente serão calçadas após a comunidade se reunir para discutir e escolher quais ruas devem ser calçadas primeiro. Esta atitude é satisfatória, pois além daquele sentimento de utilidade, a comunidade ainda se sentirá igualmente comprometida com os encargos decorrentes de qualquer obra que a Prefeitura venha a desempenhar.

Ainda, como incentivo à organização da população, Alves (1988) diz que uma regra foi imposta pela Prefeitura: quem não estivesse organizado com a comunidade, participando de reuniões e ajudando na tomada de decisão não teria acesso aos serviços da municipalidade. Isso, com certeza, obriga que a população interaja buscando um objetivo único para a cidade, pois todos querem ter acesso as obras, serviços e programas desenvolvidos pela Prefeitura.

O tema orçamento participativo não é novo para o município de Lages, já que este foi efetivamente implementado no município em 1976. Porém após este período, nas duas gestões seguintes, ele não teve continuidade. De acordo com Silva (2000) a democracia participativa retornou a ser implantada em Lages no ano de 1997.

Em 1997 o orçamento participativo dividiu os bairros do Município em treze regiões. Cada uma dessas regiões era composta por diversos bairros. Em cada região eram realizadas reuniões para se discutir e decidir prioridades de investimento no Município.

Assim como em Porte Alegre e como será visto em Itajaí, o orçamento participativo é essencialmente um instrumento de gestão municipal que visa, além de organizar a população do Município em regiões que lutem pelo mesmo ideal, a interação da comunidade com a Prefeitura, compartilhando com esta a responsabilidade da tomada de decisão de investimentos em prol da qualidade de vida da população.

3.2.2 Orçamento Participativo no Município de Porto Alegre – RS

Desde 1989 a Prefeitura Municipal de Porto Alegre vem desenvolvendo um projeto onde os problemas a serem resolvidos, bem como as prioridades do Município, são compartilhados com o poder comunitário. Para isso a gestão municipal rompe com a prática de se elaborar orçamentos públicos dentro de gabinetes. A rotina de afastar da população o conhecimento do processo da tomada de decisão das obras e serviços é substituído,

disponibilizando a ela o poder de estabelecer hierarquias das urgências e dos investimentos. Isso faz com que as ações do governo sejam compatíveis com os recursos disponíveis e se tornem transparentes à comunidade.

O orçamento participativo surgiu em Porto Alegre, conforme informações disponibilizadas no *site* da Prefeitura, do interesse da gestão da época em sanar as necessidades básicas existentes deixadas pela antiga gestão. Desprovido de créditos disponíveis, o prefeito resolveu fazer um inventário dos recursos de pessoal e material ainda existentes para atender as maiores urgências. Para isso ele precisou disponibilizar à coletividade quais seriam as prioridades, e a partir daí fixar critérios de atribuição dos recursos públicos existentes.

No Brasil, o orçamento participativo vem se tornando visível e um instrumento de grande aceitação pelas gestões públicas a partir da experiência realizada em Lages, em Santa Catarina, no final dos anos 70. Logo, no final da década de 70 e início da de 80, além da experiência de Porto Alegre, surgiu o planejamento participativo também em Minas Gerais na cidade de Belo Horizonte. E mais tarde, em 2004, Itajaí, também em Santa Catarina, decidiu ingressar neste movimento adotando o orçamento participativo como ferramenta de gestão dos investimentos da Prefeitura.

O orçamento participativo não é apenas um exercício de divisão de receitas e despesas municipais pela própria população, ele permite uma verdadeira redistribuição dos investimentos públicos em benefício, principalmente das periferias. É um processo dinâmico que se adequa periodicamente às necessidades locais, buscando sempre um formato facilitador, ampliador e aprimorador do debate entre o governo municipal e a população.

Nessa relação entre governo municipal e população, detecta-se a necessidade de buscar-se uma metodologia que estabeleça a intenção de implantar um novo modelo de gestão. Esta metodologia envolve a relação entre a comunidade com a proposta orçamentária, discutida e priorizada junto as assembleias e fóruns e a relação entre a comunidade e o governo municipal, executada pela interação da comunidade com as unidades governamentais responsáveis.

No âmbito da Prefeitura, Giacomoni (1996, p. 232) afirma que “[...] três unidades fazem interface com os segmentos comunitários: a Coordenadoria de Relações com a Comunidade (CRC), a Coordenadoria de Planejamento Estratégico e Investimentos e a Coordenadoria de Orçamento, estas duas últimas integrantes do Gabinete de Planejamento.” É por meio do inter-relacionamento dessas unidades com as associações comunitárias,

federações, fóruns e conselhos que chega até o poder público as indagações e necessidades da comunidade.

Este inter-relacionamento é feito levando-se em considerações as seguintes etapas:

- Primeira: as discussões e reivindicações de interesse dos moradores são apresentadas, discutidas e aprovadas em reuniões e assembléias de entidades comunitárias;
- Segunda: as demandas aprovadas nos encontros das entidades comunitárias são apresentadas e defendidas em reuniões e assembléias de forma regionalizada. Esses encontros são preparados e organizados com o objetivo de definir as prioridades da região para efeito do orçamento participativo; e
- Terceira: são eleitos, anualmente, os representantes do Conselho do Orçamento Participativo e os delegados do Fórum do Orçamento Participativo. Nesta etapa inicia-se o detalhamento do orçamento e do plano de investimentos.

Entende-se por Conselho do Orçamento Participativo o órgão máximo de deliberação do orçamento participativo, onde se planeja, propõe, fiscaliza e delibera sobre o conjunto de receitas e despesas do orçamento municipal. É composto por alguns conselheiros eleitos em Assembléias Regionais, outros indicados por associações comunitárias e outros que representam a Prefeitura no Conselho, embora sem direito a voto nas deliberações. O ideal é que estes conselheiros obtenham conhecimento técnico do assunto que facilite a eficiência do seu trabalho.

Por Fórum do Orçamento Participativo entende-se como sendo a instância composta por um conjunto de delegados escolhidos pela comunidade de forma regional. Nesta etapa inicia-se o detalhamento do orçamento e do plano de investimentos.

- Quarta: as reuniões do Conselho do Orçamento Participativo são onde os representantes comunitários tomam conhecimento das finanças municipais e das projeções orçamentárias para o exercício futuro, apresentam e defendem as prioridades das respectivas regiões; e
- Quinta: realizam-se reuniões do Fórum do Orçamento Participativo para acompanhar a execução do plano de investimento e fiscalizar a execução das obras e serviços priorizados.

Todo projeto deve possuir um conjunto de regras que estabeleçam o seu funcionamento. Com o orçamento participativo de Porto Alegre não é diferente, ele possui um regimento para cada procedimento e decisão a tomar.

De acordo com o disposto no *site* da Prefeitura Municipal de Porto Alegre todas as pessoas no momento do credenciamento nos encontros comunitários recebem uma cédula para votar em quatro dentre as dezesseis prioridades temáticas da região. As prioridades são: 1) saneamento básico (drenagem, dragagem, água e esgoto cloacal); 2) habitação; 3) pavimentação; 4) educação; 5) assistência social; 6) saúde; 7) circulação e transporte; 8) áreas de lazer; 9) esporte e lazer; 10) iluminação pública; 11) desenvolvimento econômico; 12) tributação e turismo; 13) cultura; 14) saneamento ambiental; 15) juventude e acessibilidade; e 16) mobilidade urbana. Após os debates, cada cidadão escreverá na cédula os números das quatro prioridades que considera mais importantes, em ordem de prioridade.

Escolhidas as prioridades, Giacomoni (1996, p. 234) comenta que a “[...] competição que se estabelece entre as regiões pelos recursos orçamentários deve ser resolvida com a utilização de critérios adequados e aceitos por todos os envolvidos.” Assim os recursos disponíveis serão distribuídos às regiões conforme critérios relacionados no Quadro 4.

Classificação	Nota
Carência do serviço ou infra-estrutura urbana de cada região (Peso 3)	
Até 9,99% de carência	Nota 0
De 10% a 24,99%	Nota 1
De 25% a 49,99%	Nota 2
De 50% a 74,99%	Nota 3
De 75% em diante	Nota 4
População em áreas de carência máxima (vilas populares) (Peso 2)	
Até 4.999 habitantes	Nota 1
De 5.000 a 14.999 habitantes	Nota 2
De 15.000 a 29.999 habitantes	Nota 3
Mais de 30.000 habitantes	Nota 4
População total de cada região do Orçamento Participativo (Peso 1)	
Até 49.999 habitantes	Nota 1
De 50.000 a 99.999 habitantes	Nota 2
De 100.000 a 199.999 habitantes	Nota 3
Acima de 200.000 habitantes	Nota 4
Prioridade da região (Peso 2)	
Quarta prioridade	Nota 1
Terceira prioridade	Nota 2
Segunda prioridade	Nota 3
Primeira prioridade	Nota 4

Quadro 4: Critérios de distribuição de recursos.

Fonte: Adaptado de Giacomoni, 1996.

Ou seja, a cada um dos critérios é atribuído um peso e uma nota numa escala de um a quatro. Assim, quanto maior a carência da região, em cada setor de investimento, maior será a nota recebida nesse critério; quanto maior a população total da região, maior a nota recebida em cada setor de investimento; quanto mais prioritária a demanda indicada pela região, maior também será a nota recebida por ela naquele setor. Depois de atribuídas notas, serão aplicados os pesos respectivos a cada critério e então encontrar-se-á os pontos de cada região em cada área de atuação da Prefeitura.

Levando-se em consideração a metodologia utilizada pela Prefeitura de Porto Alegre, bem como o exemplo ilustrativo, percebe-se que o objetivo do orçamento participativo, que é o de promover participação intensa da comunidade nas tomadas de decisões do governo municipal, é alcançado no município de Porto e Alegre e valorizado mundialmente, já que a ONU considera esta experiência uma das quarenta melhores práticas de gestão pública urbana do mundo.

3.2.3 Orçamento Participativo no Município de Itajaí– SC

A experiência do orçamento participativo foi implementada em Itajaí em 2004. Sua implementação sofreu forte repressão devido a falta de diálogo existente entre o governo municipal e os movimentos sociais. Segundo Wöhlke (2006), em entrevista realizada em 2003 com um militante dos movimentos sociais, fundador da União das Associações de Moradores de Itajaí - UNAMI, no período de 1999 a 2003 eram encaminhados todos os meses ofícios a Prefeitura solicitando a abertura de um espaço de diálogo, mas até o ano de 2003 não tivera resposta. Esta posição da Prefeitura demonstra a resistência da gestão da época em estimular a participação popular.

A prática de decisão popular já é conhecida desde 1976 quando foi implantado o orçamento participativo em Lages. Daquela época em diante, várias cidades também já tiveram contato com este instrumento de gestão. A partir da mobilização dos cidadãos, os problemas sociais existentes são discutidos coletivamente nas assembleias do orçamento participativo que, resultantes desta participação popular, fazem com que a cidade conquiste mais obras, escolas, postos de saúde, áreas de lazer, ou seja, mais qualidade de vida.

A implantação do orçamento participativo em Itajaí, de acordo com o disponível no *site* da Prefeitura, tem como principal meta garantir a participação popular no governo. As razões que sustentam esta ação é o compromisso firmado pela Prefeitura com a população da

cidade no lema de lançamento do orçamento participativo: “a caneta do prefeito na mão do povo.”

Para cumprimento desta meta, conforme disposto no *site* da Prefeitura, foram traçados objetivos que devem ser atingidos para confirmar o sucesso desse novo processo de gestão. Os objetivos são:

- Promover a cidadania;
- Fortalecer o processo de participação popular no governo de Itajaí;
- Conhecer a realidade dos cidadãos;
- Garantir o desenvolvimento sustentável;
- Promover o processo de educação popular;
- Fortalecer as iniciativas de organização da sociedade; e
- Pensar a cidade coletivamente.

Para garantir o cumprimento desses objetivos é importante que a comunidade esteja engajada com os órgãos pertencentes à Prefeitura, ou seja, deve haver uma relação direta de comunicação entre os moradores da cidade e aqueles que governam seus interesses.

Analisando comparativamente o processo de orçamentação participativa, a experiência de Itajaí é muito semelhante àquela ocorrida em Porto Alegre, mas, é claro, levando em consideração as particularidades locais. De acordo com Wöhlke (2006), uma demonstração disto é como Itajaí divide seu território municipal para implantação do orçamento participativo:

- Unidade Local de Gestão (ULGs): é o espaço de menor abrangência, onde se avista a vida imediata e cotidiana da população. É onde estão estabelecidas as relações afetivas e familiares de uma comunidade, ou seja, são as comunidades encontradas dentro dos bairros. Em Itajaí essa estrutura representa 33 regiões;
- Unidade Espacial de Gestão (UEGs): são espaços de maior abrangência. Neste contexto encontram-se os bairros. As UEGs tem como objetivo organizar a estrutura urbana em áreas que possuem certa identificação interna e diferenciação externa, para que consigam compará-las entre si e conciliá-las com as demandas mais específicas da população, juntamente com as realizações executadas pela Prefeitura.

Além dessas unidades existem as Assembléias Temáticas, que são reuniões de discussões setoriais e específicas às demandas populares, sendo expressas por temas: 1) transporte, 2) Saúde e assistência social, 3) Educação, cultura, esporte e lazer, 4)

Desenvolvimento e econômico e tributação, 5) organização da cidade e desenvolvimento urbano, do qual envolve habitação e urbanismo, saneamento e meio ambiente.

Essas divisões temáticas são importantes, pois funcionam como filtro, selecionando em cada reunião um tema a ser debatido e gerando a cada encontro de membros comunitários uma tomada de decisão, ou seja, ao final dos encontros já se tem definida as prioridades em relação ao tema abordado.

A participação da comunidade é formada por uma série de procedimentos burocráticos acordados pela comunidade juntamente com a Prefeitura. Conforme informações do Wöhlke (2006), assim são elencadas as etapas de formação do orçamento que conta, exclusivamente, com a participação dos moradores da cidade:

1) **Assembléias nas Unidades Locais de Gestão (ULG's)** – Nestas primeiras reuniões ocorre a 1ª rodada do OP e conta com a participação direta da comunidade local onde são coletadas as primeiras demandas e elegem-se os delegados. O processo de eleição é realizado de forma representativa: a cada 10 participantes elege-se um delegado. Percebe-se que desta forma, estimula-se a participação local. Quanto mais participação, maior será a representatividade desta comunidade nas outras instâncias do OP.

2) **Assembléias nas Unidades Espaciais de Gestão (UEG's)** – Nestas assembléias ocorre a 2ª Rodada do OP e conta com a participação dos delegados eleitos na primeira rodada, isto é, nas ULG's. Nesta reunião, são trazidas as demandas dos delegados da primeira rodada. São eleitos novos delegados que organizaram as demandas para o Fórum Geral de Delegados. A eleição desses delegados obedece ao mesmo critério da primeira rodada, isto é, a cada 10 participantes elege-se um delegado [...].

3) **Assembléias temáticas** – Serão realizadas no decorrer da proposta do OP, versando sobre temas específicos de interesse de todo o município. Nestes encontros, também, são eleitos delegados na mesma proporção que as outras assembléias (10 participantes/ 1 delegado), com atribuição de levar as demandas setoriais ao Fórum Geral de Delegados. A introdução das assembléias temáticas tem por objetivo refletir coletivamente a cidade.

4) **Fórum Geral de Delegados** – Constitui a 3ª rodada do OP, pois se caracteriza como uma grande reunião, na qual os delegados das três Assembléias (ULG's, UEG's e Temática) se reúnem para elaborar a proposta do plano de Investimento do OP e eleger os representantes do Conselho do Orçamento Participativo. Nesta eleição, cada Unidade Espacial de Gestão tem direito a escolher dois delegados titulares e dois suplentes.

5) **Conselho do Orçamento Participativo (COP)** – Esta é a última instância do Ciclo anual do OP. Compete ao conselho discutir a proposta orçamentária do município e alocar recursos para investimentos, articulando a priorização da comunidade com as demandas institucionais das secretarias, além de acompanhar a peça orçamentária na Câmara de Vereadores. Depois de aprovada, caberá ao conselho fiscalizar sua execução. O conselho é composto pelos delegados eleitos no Fórum Geral de Delegados, além de 2 representantes da UNAMI – União das Associações de Moradores de Itajaí; 2 representantes do Sindicato dos Servidores Públicos Municipais e um representante da UNIVALI.

Para que cada uma dessas etapas seja executada com êxito é importante que cada integrante das assembléias, fóruns e conselhos esteja presente nas reuniões com um único propósito: o de representar os interesses de sua comunidade, pensando e percebendo o município como um todo.

Para a realização do orçamento participativo tanto a Prefeitura como a comunidade tem que conhecer os recursos disponíveis para isto. A partir das informações disponibilizadas no *site* da Prefeitura de Itajaí tem-se conhecimento que os recursos utilizados pelo orçamento participativo são oriundos do que sobra da receita após o pagamento das despesas do município, ou seja, como a maioria das despesas do município é determinada por lei, é necessário primeiro saná-las para então, com os recursos restantes, o governo investir em melhorias na cidade.

Como, geralmente, os recursos para investimentos na cidade são poucos e não é possível atender todas as necessidades de uma vez só, é necessário definir as prioridades, que devem ser atendidas com esse recurso financeiro. É neste momento que se insere o orçamento participativo. Pois, como já relatado anteriormente, é no orçamento participativo que a população, em conjunto com a governança municipal, ajuda a definir onde essa verba será aplicada, pois são os moradores que vivem os problemas e sabem onde estão as maiores necessidades.

Esses recursos, além de discutidos com a comunidade, têm um critério específico de distribuição. Isso para que a realidade de cada região seja tratada em sua especificidade, onde os critérios sejam iguais para todos buscando o desenvolvimento integral do município. Estes critérios são classificados conforme Quadro 5.

Classificação	Nota
Carência do serviço ou infra-estrutura (Peso 4)	
Até 25%	Nota 1
De 26% a 50%	Nota 2
De 51% a 75%	Nota 3
De 76% em diante	Nota 4
Prioridade Temática da UEG (Peso 3)	
Da quarta prioridade em diante	Nota 1
Terceira prioridade	Nota 2
Segunda prioridade	Nota 3
Primeira prioridade	Nota 4
População total da UEG (Peso 2)	
Até 1.999 habitantes	Nota 1
De 2.000 a 5.999 habitantes	Nota 2
De 6.000 a 10.999 habitantes	Nota 3
Acima de 11.000 habitantes	Nota 4

Quadro 5: Atribuição dos recursos distribuídos.

Fonte: Adaptado de Wöhlke, 2006 *apud* Plano de Implantação do Orçamento Participativo em Itajaí, 2005.

Levando-se em consideração esses critérios, receberá mais recursos, em termos monetários, aquela região que dentro de sua classificação receber os melhores pontos resultantes da aplicação dos pesos nas respectivas notas, ou seja, a região com maior carência de serviço ou infra-estrutura receberá a maior pontuação e por consequência a prioridade dos recursos disponíveis. O mesmo acontece com a região com maior índice de prioridade temática e população total das UEGs, ou seja, quanto maior a prioridade temática e a quantidade de habitantes existentes em cada região maior a pontuação e os recursos recebidos por esta região

Após a seleção das regiões onde serão distribuídos os recursos disponibilizados ao orçamento participativo, será necessário identificar qual demanda deve ser atendida primeiro. Para isso, de acordo com o *site* da Prefeitura, os delegados de cada UEG definem as três prioridades de investimento introduzindo-as nas áreas de investimento que são:

- Pavimentação e drenagem;
- Saúde;
- Educação e cultura;
- Transporte e trânsito;
- Embelezamento da cidade e meio ambiente;
- Habitação e regularização fundiária;
- Assistência social;
- Agricultura e abastecimento; e
- Esporte e lazer.

Dessa forma, teoricamente, a implantação do orçamento participativo é um grande avanço rumo a democracia. Porém, para que este avanço seja visível também na prática, é necessário, além do cumprimento das etapas de desenvolvimento, o efetivo acompanhamento e a fiscalização da implantação de obras e serviços constantes no plano de investimento do orçamento participativo para que se possa ter certeza de que os recursos desembolsados estejam realmente sendo aplicados com intuito de promover o bem social da comunidade.

Por meio de um comparativo entre o orçamento normal e o orçamento participativo, o Quadro 6 demonstra claramente a diferença encontrada entre a aplicação destes dois tipos de orçamento:

Diferenças	Sem Orçamento Participativo	Com Orçamento Participativo
Quem participa	Prefeito, vereadores e secretários.	Participação universal, ou seja, aberta a todos os cidadãos, maiores de 16 anos com direito à voz e voto.
Como decide	Atendendo os interesses dos acordos e, em muitos casos, para atender a empreiteiras e empresas privadas.	É nas assembléias de bairros, plenárias regionais e assembléias deliberativas, em diálogo com a administração para a definição das prioridades do orçamento do município.
O que prioriza	Os interesses e acordos políticos, beneficiando uma minoria.	As necessidades da maioria e a definição de políticas públicas para a melhoria da qualidade de vida da população e o desenvolvimento do município.
Quem executa	Prefeitura, por meio das empreiteiras e empresas coordenadas pelas secretarias.	Prefeitura, obedecendo ao plano de investimentos definido no Conselho do OP, acompanhada pelos conselheiros e delegados do OP.
Quem fiscaliza	Não existe um canal seguro de fiscalização. É possível o acerto entre empreiteiras, secretários, prefeitos e vereadores na adulteração de valores e notas.	A comunidade, os delegados e conselheiros do OP. Se a comunidade ajuda a decidir, ela também vai ajudar a fiscalizar.
O papel da comunidade	Passivo, acha que deve ficar pedindo, esperando a "ajuda" do secretário, do vereador ou do prefeito. Alimenta o assistencialismo e o populismo.	Ativa, pois exerce sua cidadania. Debate os problemas, decide as prioridades, cobra, fiscaliza. Democratiza o poder local, faz valer seus direitos.
O papel do conselheiro	Não existem conselheiros ou representantes populares.	É o representante escolhido pelas comunidades para compor o Conselho do OP, defender as prioridades definidas pela comunidade, fiscalizar e acompanhar o cumprimento das metas do OP, fazer a ponte entre a comunidade e a administração.
Quem se beneficia	Uma minoria, o poder econômico e os interesses políticos dessa minoria.	A comunidade, que tem acesso às decisões e participa da elaboração de políticas públicas para a melhorar a qualidade de vida no município e seu desenvolvimento.

Quadro 6: Comparativo: Município com e sem participação popular.

Fonte: *Site* da Prefeitura Municipal Itajaí.

3.2.4 Exemplo da Aplicação Simulada dos Critérios no Orçamento Participativo

Para facilitar o entendimento da aplicação dos critérios e da metodologia exigida pelo orçamento participativo, segue exemplo da experiência do orçamento participativo na

Prefeitura de Florianópolis no ano de 1994. Embora a descrição teórica deste trabalho tenha tomado como referência as experiências do orçamento participativo em Lages, Porto Alegre e Itajaí, a região escolhida para estudo foi a do sul da ilha de Santa Catarina, que envolve os bairros do Morro das Pedras, Lagoa do Peri, Armação e Pântano do Sul, porque esta é a região onde a autora do trabalho reside.

Ainda que cada uma das cidades estudada, Lages, Porto Alegre e Itajaí, tenham sua metodologia própria em relação aos critérios que definem as prioridades e a destinação dos recursos disponíveis, adota-se para a efetiva realização deste exemplo, aquela utilizada pela Prefeitura de Porto Alegre em função da facilidade de entendimento e maior porte didático.

É importante mencionar que há uma defasagem quanto a quantidade de regiões, por isso este exemplo é estritamente didático, servindo apenas como alimentador para estabelecer juízo de valor comparativo entre os modelos orçamentários abordados.

1ª Parte: apresentação das regiões envolvidas e os recursos disponíveis à elas em 1994, de acordo com o Quadro 7.

Região	Abrangência Territorial	Recurso Disponível
I	Balneário, Jardim Atlântico, Sapé, Canto, Coloninha	R\$ 36.131,52
II	Estreito, Capoeiras, Morro da Caixa	R\$ 85.263,67
III	Coqueiros, Vila Aparecida, Abraão	R\$ 74.342,70
IV	Centro da Cidade de Florianópolis	R\$ 73.192,88
V	Morros da Direita na Mauro Ramos	R\$ 95.853,07
VI	Morros da Agrônômica até a Serrinha	R\$ 194.656,41
VII	Pantanal, Saco dos Limões e Costeira e Carianos	R\$ 246.172,26
VIII	Corrego Grande, Saco Grande e Itacorobi	R\$ 139.614,34
IX	Cacupé, Sambaqui e Santo Antônio de Lisboa	R\$ 184.277,73
X	Vargem Grande, Jurere, Ingleses e Rio Vermelho	R\$ 119.772,47
XI	Campeche, Rio Tavares, Lagoa da Conceição, Costa da Lagoa, Barra da Lagoa	R\$ 270.975,19
XII	Morro das Pedras, Lagoa do Peri, Armação, Pântano do Sul	R\$ 265.997,55
Total		R\$ 1.786.249,79

Quadro 7: Apresentação das regiões e recursos disponíveis (a).

Fonte: Adaptada de Pinheiro, 1996.

2ª Parte: Escolha das prioridades: após as reuniões comunitárias realizadas para decidir quais das dezesseis prioridades temáticas serão escolhidas, chega-se as conclusões expostas no Quadro 8.

Classificação	Nota
Primeira prioridade: Pavimentação	Nota 4
Segunda prioridade: Saúde	Nota 3
Terceira prioridade: Educação	Nota 2
Quarta prioridade: Habitação	Nota 1

Quadro 8: Metodologia de escolha da prioridade (a).

Fonte: Adaptado de Giacomoni, 1996.

3ª Parte: Atribuição dos critérios à região: conforme informação do Quadro 8, a área que recebeu maior nota foi a de Pavimentação. A título de exemplo, a Região XII, em 1994, obteve pontuação na área de pavimentação, conforme descrito no Quadro 9.

Crítérios	Peso	Nota	Total
Carência	4	4	16
População carente	2	2	4
População total	1	1	1
Prioridade da região	2	4	8
Pontuação total	-	-	29

Quadro 9: Atribuição dos critérios à região (a).

Fonte: Adaptado de Giacomoni, 1996.

4ª Parte: Distribuição dos recursos à região conforme critérios pré-estabelecidos: a obtenção dos 29 pontos permitiu à região XII o direito de investir em pavimentação cerca de 9,67% (considerando que a soma de votos das áreas seja 300 pontos) do total de recursos disponíveis para sua região, ou seja, ela pode investir até R\$ 25.721,96 em obras com pavimentação no exercício de 1994.

Para Giacomoni (1996, p. 238) “[...] esse conjunto de aferições seria, então, uma garantia de que as escolhas orçamentárias, isto é, a programação de investimentos visam à solução de problemas concretos e prioritários da população, objetivo de qualquer planejamento que se pretenda efetivo e eficaz.”

Assim como no capítulo anterior, se vê necessário também neste apresentar uma simulação de aplicação da metodologia do OP de Porto Alegre numa empresa privada, a AmBev. O interesse é verificar se esta empresa, que tem como instrumento de planejamento e

controle de resultados o OBZ, conseguiria verificar qual de suas variáveis base zero exige prioridade de execução para garantir o funcionamento da companhia.

Para a abordagem do exemplo foram tomadas como regiões para estudo as capitais turísticas, que, principalmente no verão, recebem um grande número de visitantes aptos ao consumo de produtos cervejeiros. A região escolhida para estudo foi Florianópolis por ser esta a cidade onde a autora do trabalho reside.

1ª Parte: apresentação das regiões envolvidas e os recursos disponíveis à elas como demonstra o Quadro 10.

Região	Abrangência Territorial	Recurso Disponível
I	Fortaleza	R\$ 33.000,00
II	Salvador	R\$ 22.000,00
III	Florianópolis	R\$ 45.000,00

Quadro 10: Apresentação das regiões e recursos disponíveis (b).

Fonte: Adaptada de Pinheiro, 1996.

2ª Parte: Escolha das prioridades: após as reuniões de diretoria realizadas para decidir quais das variáveis base zero serão escolhidas, chega-se as conclusões contidas no Quadro 11.

Classificação	Nota
Primeira prioridade: Aluguéis de Imóveis	Nota 5
Segunda prioridade: Aluguéis de Veículos	Nota 3
Terceira prioridade: Aluguéis de Geladeiras	Nota 2

Quadro 11: Metodologia de escolha da prioridade (b).

Fonte: Adaptado de Giacomoni, 1996.

3ª Parte: Atribuição dos critérios à região: conforme informação acima a VBZ que recebeu maior nota foi o Aluguéis de Imóveis. A título de exemplo, o Quadro 12 apresenta a pontuação alcançada pela região III nesta VBZ.

Critérios	Peso	Nota	Total
Necessidade do serviço/atividade	4	3	12
Prioridade no desempenho da empresa	2	5	10
Pertinência no objetivo da empresa	1	2	2
Potencial de geração de lucro	2	3	6
Pontuação total	-	-	30

Quadro 12: Atribuição dos critérios à região (b).

Fonte: Adaptado de Giacomoni, 1996.

4ª Parte: Distribuição dos recursos à região conforme critérios pré-estabelecidos: a obtenção dos 30 pontos permitiu à região III o direito de consumir em Aluguéis de Imóveis 10,00% (considerando que a soma de votos das áreas seja 300 pontos) do total de recursos à ela disponíveis, ou seja, pode-se investir até R\$ 4.500,00 em aluguéis com imóveis necessários para manter a continuidade das operações da empresa.

3.3 COMPARATIVO ENTRE OBZ E ORÇAMENTO PARTICIPATIVO

O processo de implantação do orçamento base zero consiste em identificar pacotes de decisão e priorizá-los em relação a sua importância a partir de uma análise de custo/benefício. Portanto, ele pode ser utilizado em qualquer atividade que seja possível a identificação da relação entre custo e benefício.

O orçamento participativo permite, pela participação ativa da comunidade nas tomadas de decisão do ente público, identificar as necessidades prioritárias da população. Esse processo é desenvolvido para que, além do sentimento de utilidade, a comunidade se sinta igualmente comprometida com a situação financeira decorrente de qualquer obra que o governo venha a desempenhar.

Para um melhor entendimento do objeto desta pesquisa são identificadas a seguir relações existentes entre os tipos de orçamento apresentados com os princípios básicos necessários para a implantação de um sistema orçamentário.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
1. Envolvimento Administrativo	Na gestão a partir do orçamento base zero há um envolvimento administrativo, pois não são apenas os donos de pacotes de decisão que têm que interagir com o planejamento das atividades, tanto a diretoria regional quanto a administração central de cada unidade da empresa tem que discutir e aprovar a liberação de recursos para o desenvolvimento das tarefas.	Numa administração pública embasada no orçamento participativo o envolvimento administrativo é verificado na interação da comunidade com a Prefeitura, pois nas assembléias onde são tomadas as decisões deve haver tanto integrantes das comunidades quanto representantes da Prefeitura (administração pública).

Quadro 13: Envolvimento administrativo: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Pelo que foi verificado com o estudo dos dois tipos de orçamento, o que melhor se enquadra neste princípio é o orçamento base zero, pois todas as decisões tomadas em prol da

execução das tarefas transitam pelos níveis administrativos da entidade. E no orçamento participativo as decisões são tomadas pela comunidade em conjunto com órgãos responsáveis por este processo, e nem todos os níveis do governo tomam conhecimento desta atitude.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
2. Adaptação Organizacional	Percebe-se uma adaptação organizacional, pois como este tipo de orçamento exige um método complexo de implantação, a empresa necessita de uma estrutura sólida para gerenciá-lo. As linhas de autoridade e responsabilidade são bem definidas, pois há um responsável para cada atividade desenvolvida e todos os indivíduos envolvidos fazem com que as tarefas sejam executadas.	Não se percebe claramente a adaptação organizacional, pois não há uma sistematização das linhas de autoridade e responsabilidade (o que existe são representantes). Neste processo existe uma democratização, onde toda a comunidade juntamente com a governança municipal desenvolve suas atividades (tomada de decisão) em conjunto.

Quadro 14: Adaptação organizacional: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Constata-se que o orçamento base zero atende satisfatoriamente as exigências deste princípio, pois para implantá-lo e garantir êxito nos resultados da empresa, é preciso haver maior adaptação à estrutura organizacional. Esta adaptação garantirá, ainda, que as atividades sejam desenvolvidas em bases suficientemente sólidas gerando maior precisão nas tomadas de decisão. O que não se vê no orçamento participativo, pois os objetivos e metas são firmados em função do interesse da comunidade.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
3. Contabilidade por áreas de responsabilidade	Cada recurso despendido para garantir que uma atividade seja executada é lançado numa conta contábil referente àquela atividade, são as chamadas variáveis base zero. Estas possibilitam saber quanto cada atividade em específico está gastando para ser executada, o que facilita a análise de seu custo/benefício.	As realizações do governo não são contabilizadas em contas específicas de cada operação realizada, e sim em contas genéricas do sistema orçamentário como orçamento da despesa; despesa empenhada. Porém todas elas em função de categoria econômica. Exemplo: pagamento de salários: é uma despesa corrente, com pessoal e encargos, mediante aplicação direta, de vencimentos e vantagens fixas - pessoal civil. Para este exemplo a categoria econômica é: 3.1.90.11.

Quadro 15: Contabilidade por áreas de responsabilidade: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

O orçamento base zero se adequa melhor ao contexto deste princípio, pois possui para cada atividade desenvolvida uma conta contábil onde são registrados os recursos consumidos.

Além desta conta contábil, é importante que a empresa utilize centros de custo para demonstrar em que parte da atividade os recursos foram utilizados. Porém, o orçamento participativo, mesmo não apresentando uma conta específica por atividade, apresenta uma categoria econômica para cada atividade, e por meio desta é possível identificar, nas contas contábeis, quanto de recursos foi apropriado à determinada atividade.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
4. Orientação para objetivos	Percebe-se a influência deste princípio quando os responsáveis pelos pacotes de decisão formulam a proposta orçamentária anual. Embasados num objetivo geral convencionado pela companhia os gestores conseguem analisar todos os recursos necessários para desenvolver suas atividades de modo que contribuam para atingir este objetivo.	Este princípio é observado na confecção do orçamento anual, pois é nele que o governo estabelece seus objetivos. O governo estipula quanto pode gastar, ou seja, qual o seu objetivo em gastar com determinada atividade. Este recurso é fixado conforme as condições financeiras do governo. Então, será embasado no orçamento que, tanto comunidade quanto ente público tomarão decisões.

Quadro 16: Orientação para Objetivos: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Em geral, o objetivo de toda entidade é obter lucro (ou *superávit*) e se manter competitiva no ambiente em que atua. Neste contexto acredita-se que o orçamento base zero seja mais eficiente, pois é baseado no objetivo fixado pela companhia que ele se desenvolve, enquanto o orçamento participativo estipula seus objetivos a partir dos recursos disponíveis.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
5. Comunicação integral	Identifica-se a comunicação nos relatórios fornecidos pela entidade como forma de analisar o desempenho das atividades desempenhadas. Neste relatório é possível verificar a participação que cada indivíduo exerce no para atingir de objetivos e metas.	É claramente observada a comunicação neste processo orçamentário, pois para decidir quais realizações devem ser executadas prioritariamente, o município deve se reunir com a comunidade. Esta comunicação é desenvolvida através de reuniões e assembleias comunitárias.

Quadro 17: Comunicação integral: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Este princípio é observado nos dois tipos de orçamento estudado, pois, além de desempenham um papel participatório e em harmonia com os objetivos firmados, estes utilizam métodos que promovem a interação dos indivíduos com a tomada de decisão da entidade.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
6. Expectativas realistas	Este princípio é adotado, pois os objetivos orçamentários são estabelecidos em função da capacidade produtiva necessária para atingir as metas já fixadas anteriormente pela empresa. O que se deve cuidar é para que o objetivo da empresa alcance um nível de eficiência.	É observado este princípio, pois as decisões de gastos do município são embasadas em um orçamento pré-estabelecido, ou seja, para que o município alcance resultados satisfatórios é necessário que ele gaste apenas aquilo que foi fixado (conforme objetivo).

Quadro 18: Expectativas realistas: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Os dois tipos de orçamento se encontram dentro dos parâmetros estabelecidos por este princípio, pois estes orçam os recursos necessários conforme objetivo fixado pela administração da entidade. Espera-se apenas que os objetivos sejam fixados de acordo com a realidade de cada entidade.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
7. Oportunidade	Com a implantação deste instrumento de planejamento e controle de resultados percebe-se a importância da elaboração de relatórios que demonstrem a situação da empresa durante e depois da realização das atividades. Isto facilita a função de controle que deve ser exercida para detectar e impedir possíveis inconformidades.	Este princípio é observado quando o calendário de reuniões e assembleias é planejado, pois são nesses encontros que comunidade e governo estabelecem o programa de atividades a serem desempenhadas. Outro foco deste princípio é a ação de controle, que existe para que a população possa fiscalizar, acompanhar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento.

Quadro 19: Oportunidade: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Os dois modelos orçamentários apresentam características deste princípio. O OBZ apresenta adequadamente dois artificios exigidos por este princípio: elaboração de relatórios de desempenho e ferramentas de controle. Assim como o OBZ, o OP também apresenta dois artificios exigidos por este princípio: um é a elaboração de calendário para estabelecimento do programa de atividades e o outro é a ação de controle adotada para acompanhar a realização das metas firmadas.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
8. Aplicação flexível	Para montar o orçamento baseado apenas na necessidade que uma atividade tem para ser realizada é preciso levar em consideração possíveis mudança no nível de atividade, por isso o OBZ pratica este princípio quando permite que a entidade desembolse mais recursos para desempenhar satisfatoriamente uma atividade.	Para o OP este princípio não é levado em consideração, pois o ente público, geralmente tem que se restringir a investir o montante autorizado por lei. Diferentemente disto, são operações que ocorrem sem serem previstas, oriundas de calamidade pública. Para estas a entidade pode liberar recursos além do previsto.

Quadro 20: Aplicação flexível: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Este princípio não é efetivamente observado, mas acredita-se que possa ser facilmente adotado se a entidade trabalhar, principalmente com reservas que sirvam para cobrir necessidades que venham a surgir sem que possam ser previstas.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
9. Reconhecimento do esforço individual e do grupo	Os esforços individuais são levados em consideração já que o elemento humano é peça principal para o OBZ, pois é ele quem desenvolve as atividades e determina a necessidade que cada uma delas tem para ser executada. O esforço do grupo também é levando em consideração, já que a empresa mantém um relatório de desempenho que dispõe o resultado de trabalho de toda uma equipe.	Este princípio é notado em dois momentos: um, quando cada membro da comunidade escolhe, individualmente, qual serviço é prioritário para sua região, pois as escolhas da comunidade são reconhecidas e adotadas. O outro é quando, em conjunto com todas as regiões, a população decide quais serão as prioridades atendidas pela Prefeitura, mediante recursos disponíveis.

Quadro 21: Reconhecimento do esforço individual e do grupo: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Tanto o OBZ quanto o OP aplicam o princípio, porém cada um de forma diferente. Num, o OBZ, o envolvimento pessoal e individual é mais prático, pois para que a empresa desenvolva suas atividades ela, geralmente, necessita do elemento humano diretamente ligado à atividade, por isso o reconhecimento daqueles que garantem a funcionalidade da empresa é muito importante. E no outro, OP, o indivíduo não participa da realização concreta das atividades da Prefeitura, ele apenas escolhe quais delas devem ser realizadas prioritariamente. Neste caso o reconhecimento é notado quando a Prefeitura aceita como meta as prioridades escolhidas pela comunidade.

Princípios	Tipo de Orçamento	
	Base Zero	Participativo
10. Acompanhamento	Este princípio é praticado, pois a empresa dispõe de um relatório de acompanhamento de metas e realizações. Nele poderão ser identificados quais pontos estão sendo favoráveis e desfavoráveis para o desempenho efetivo das tarefas, bem como para o resultado final da empresa.	Este princípio deve ser aplicado pelo OP, pois é dever e direito de todo cidadão fiscalizar, acompanhar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento.

Quadro 22: Acompanhamento: OBZ x OP.

Fonte: A autora, 2007.

Este princípio é claramente observado na aplicação do OBZ, pois ele permite que a empresa possua uma ferramenta (relatório) onde seja possível acompanhar todo o desenvolvimento de uma atividade e aplicação dos recursos de forma a avaliar se este está sendo atribuído conforme meta estabelecida pela administração da empresa.

Diante da observação das simulações apresentadas neste trabalho em função de uma possível adaptação da estrutura do OBZ para a Prefeitura de Florianópolis pode-se verificar as seguintes vantagens:

- Melhor compreensão dos objetivos a serem alcançados, pois desconsidera ineficiências passadas e se concentra nas reais necessidades e possibilidades da entidade;
- Atividades, projetos e operações devem ser fundamentadas em ordem de importância e os recursos a serem utilizados para concretizá-las devem ser devidamente justificados;
- As prioridades são definidas conforme se mostram necessárias para o funcionamento da entidade;
- Os recursos são orçados em função da prioridade encontrada em desenvolver uma atividade ou um projeto;
- Os recursos são alocados em contas específicas por atividade ou projeto, permitindo alto grau de controle por parte da entidade em saber se o que foi orçado para tal atividade foi realmente utilizado, ou se foi necessário investir mais recursos;
- Colaboração dos indivíduos, principalmente os donos de pacotes de decisão, ao invés do gestor e seu prestígio pessoal, na elaboração do orçamento dos recursos;

- Adoção de ferramentas de controle para analisar o orçado *versus* realizado, e tomar as devidas providências quanto as discrepâncias encontradas; e
- Identificar da falta de coordenação entre as atividades e a falta de iniciativas de planejamento, pois sem planejamento não tem orçamento.

Presume-se, a partir das simulações evidenciadas neste trabalho monográfico, que a aplicação do OP na AmBev traria as seguintes vantagens:

- Interação de todos os colaboradores junto aos interesses da companhia de modo a escolher as prioridades a serem desenvolvidas em prol da continuidade das operações da empresa;
- Distribuição correta dos recursos, pois baseia-se em critérios que, quase sempre, favorecem as atividades mais necessárias;
- Comprometimento de todos os colaboradores com os investimentos e conseqüentes endividamentos firmados e inconformidades encontradas pela empresa; e
- Adoção de ferramentas que possibilitem fiscalizar, acompanhar, controlar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento para garantir que as necessidades vitais da entidade sejam realizadas e contribuam para sua prosperidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Antes de relatar as considerações finais deste trabalho é interessante informar que para estudar satisfatoriamente o tema proposto foi necessário um contato telefônico e por meio de sítio eletrônico com a AmBev e com as Prefeituras de Lages, Porto Alegre e Itajaí. Como junto a AmBev encontrou-se restrições em obter informações de funcionamento do modelo orçamentário da companhia em função de sua política de sigilo empresarial, acredita-se que este trabalho não possui todas as informações necessárias para um aprofundamento da pesquisa. Já às Prefeituras, forneceram informações que agregaram significado a este trabalho.

Diante do relato e análise dos dados desta pesquisa, que teve como principal objetivo demonstrar através de um comparativo entre orçamento base zero e orçamento participativo a possibilidade de uma Prefeitura aplicar o orçamento base zero e, por outro lado, uma empresa industrial aplicar o orçamento, apresenta-se as observações e conclusões a cerca das situações evidenciadas.

Em relação ao orçamento pode-se entender como sendo um planejamento das ações a serem desenvolvidas pela entidade a fim de alcançar o resultado estabelecido, isto é, um instrumento prático que qualquer entidade pode utilizar para planejar seu plano de trabalho, metas e objetivo, de acordo com os recursos disponíveis.

Atualmente o ambiente dos negócios vive em constante mudança e as entidades precisam se adaptar a ele para continuarem a sobreviver. Por isso o processo de orçar possui várias metodologias, uma específica para atender a cada necessidade das entidades.

O orçamento base zero é uma metodologia que possibilita a previsão de ações, sejam elas físicas ou monetárias, sem levar em consideração ineficiências passadas, modificando-as para se ajustar às capacidades atuais da entidade. Esta adaptação ocorre em função da capacidade operacional e financeira.

Outra metodologia abordada neste trabalho foi o orçamento participativo, um instrumento que oferece a população o direito de participar das decisões do governo. Mediante os recursos disponíveis pré-estabelecidos pela Prefeitura a comunidade se reúne e monta o orçamento, evidenciando nele as atividades que devem ser realidades prioritariamente em função da necessidade de cada região.

Mesmo de posse do estudo de duas metodologias diferentes de aplicação de modelos orçamentários é possível verificar uma relação entre eles. Tanto OBZ quanto OP são

instrumentos de planejamento que permitem à entidade identificar suas necessidades básicas e alocar os recursos disponíveis a elas em função das atividades ou projetos desenvolvidos.

A aplicação destes métodos orçamentários permite adotar mecanismos para controlar e comparar aquilo que foi planejado como meta para organização com o que foi realizado, pois com eles é possível avaliar e acompanhar cada etapa do processo, identificando inconformidades surgidas durante o processo de realização das atividades.

Diante do estudo realizado a estes dois tipos de orçamento e as simulações apresentadas durante o transcorrer deste trabalho, as considerações das vantagens foram assim determinadas:

Entre as vantagens verificadas com a aplicação do orçamento base zero pode-se destacar: melhor compreensão dos objetivos a serem alcançados, pois desconsidera ineficiências passadas e se concentra nas reais necessidades e possibilidades da entidade; as prioridades são definidas conforme se mostram necessárias para o funcionamento da entidade; e os recursos são alocados em contas específicas por atividade ou projeto, permitindo alto grau de controle por parte da entidade em saber se o que foi orçado para tal atividade foi realmente utilizado, ou se foi necessário investir mais recursos.

Com relação ao orçamento participativo foram apontadas como principais vantagens: a interação de todos os colaboradores junto aos interesses da companhia; distribuição correta dos recursos, pois baseia-se em critérios que, quase sempre, favorecem as atividades mais necessárias; e adoção de ferramentas que possibilitem fiscalizar, acompanhar, controlar e cobrar o cumprimento das metas traçadas no orçamento.

Ao finalizar este trabalho acredita-se que os objetivos propostos foram alcançados e espera-se ter contribuído para a pesquisa acadêmica, como fonte de referência bibliográfica e como fonte de discussão dos métodos orçamentários existentes no Brasil, especialmente, o orçamento base zero e o orçamento participativo.

A partir disto e por se tratar de um tema que tem proporcionado auxílio às entidades no sentido de planejar e controlar sugere-se para futuros trabalhos:

- Comparar empresas do mesmo ramo de atividade que utilizam o orçamento base zero, a fim de verificar as vantagens e desvantagens desta metodologia;
- Realizar um estudo de análise horizontal para verificar as contribuições da metodologia do orçamento base zero nos últimos três anos de aplicação, a fim de verificar se existe contribuição em um processo de melhoria contínua na empresa; e

- Analisar comparativamente dois ou mais entes públicos para demonstrar a diferença encontrada entre a aplicação do orçamento normal e a implementação do orçamento participativo.

REFERÊNCIAS

ALVES, Marcio Moreira. **A força do povo: democracia participativa em Lages**. 8. ed. São Paulo: Brasiliense, 1988.

AMBEV. Disponível em: <<http://www.ambev.com.br>> Acesso em: 10 mai. 2007.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

AVRITZER, Leonardo. Limites e potencialidades da expansão democrática no Brasil. **Agenda pós-neoliberal: fazendo possível um outro mundo**. Belo Horizonte nov. 2003. Disponível em: <http://www.mujaresdelsur.org.uy/agenda_pos/pdf/1a_edicao/leonardo_avritzer_port.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2007

BEUREN, Ilse Maria (Org.); *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em : <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 14 dez. 2006.

BRASIL. **Lei n. 4.320/64**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 03 jan. 2007.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público**. Rio de Janeiro, 1988.

FEDOZZI, Luciano. **Práticas Inovadoras de Gestão Urbana: o paradigma participativo**. Disponível em: <http://www.ipardes.gov.br/pdf/revista_PR/100/fedozzi.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2007.

FEDOZZI, Luciano. **Orçamento participativo: reflexões sobre a experiência de Porto Alegre**. Porto Alegre: Tomo Editorial e Rio de Janeiro, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Regina Celi Vidal. **Orçamento base zero como técnica de planejamento financeiro**. 2000. 77 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de MBA-Finanças e Contabilidade) Universidade de Taubaté, São Paulo, 2000.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUFT, Celso Pedro. **Minidicionário Luft**. 11. ed. São Paulo: Ática, 1996.

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

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C.; PIETRI, Paul H. Jr. **Administração: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Harbra, 1998.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

Orçamento Municipal. **Consultor municipal**. Disponível em:
<<http://www.consultormunicipal.com.br>>

PINHEIRO, Ivan Vieira. **Cenário metodológico do orçamento participativo no contexto do poder comunitário**. 1996. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Especialização em Administração e Auditoria Aplicada ao Controle Externo, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 1996.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITAJAÍ. Disponível em: <<http://op.itajai.sc.gov.br>>. Acesso em: 17 jan. 2007.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Disponível em:
<<http://www.portoalegre.rs.gov.br/op>> Acesso em: 16 mai. 2007.

PYHRR, Peter A. **Orçamento base zero: um instrumento administrativo prático para avaliação de despesas**. Rio de Janeiro: Interciência; São Paulo: Universidade de São Paulo, 1981.

ROBBINS, Stephen P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

SANVICENTE, Antônio Zoratto. **Administração financeira**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SILVA, Jane das Dores da. **Orçamento participativo: a experiência lageana**. 2000. 133 f. (Monografia), Universidade do Planalto Catarinense, Lages, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Sérgio Antônio Carreirão da. **Orçamento base zero: uma abordagem estratégica de custos aplicada à AmBev – American Beverage Company**. 2001. 310 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Curso de Mestrado em Administração, Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SOUZA, Celina. **Construção e consolidação de instituições democráticas: papel do orçamento participativo.** Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v15n4/10375.pdf>> Acesso em: 15 mai. 2007.

SOUZA, Erica Xavier *et al.* **Orçamento participativo como ferramenta de política pública para gerar o desenvolvimento econômico e social em áreas rurais: uma proposta de metodologia.** Disponível em: <<http://www.ucdb.br/coloquio/arquivos/erica.pdf>> Acesso em: 15 mai. 2007.

STEIN, Reginalda. **A utilização do orçamento base zero como ferramenta de controle de custos e despesas – estudo de caso: AmBev – American Beverage Company.** 2004. 61 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis) Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração.** 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

TAFNER, José; SILVA, Antônio C. da; WEIDUSCHAT, Íris. **Normas para apresentação de trabalhos acadêmicos: Módulo III.** 3. ed. Indaial: Asselvi, 2004.

TONOLLIER, Odir Alberto. **Orçamento participativo: análise de uma experiência concreta.** Disponível em: <http://www1.worldbank.org/wbiep/decentralization/Courses/Brasilia%2011.16.99/texto_odir.pdf> Acesso em 14 mai.2007.

TUNG, Nguyen H. **Orçamento empresarial e custo-padrão.** 4. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1994.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

WÖHLKE, Roberto. **Orçamento participativo: análise do impacto no município de Itajaí no período de 2005/2006.** 2006. 79 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Ciência Política, Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2006.

ZDANOWCZ, José Eduardo. **Orçamento operacional: uma abordagem prática.** 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.