

Orçamento base zero como instrumento de gestão

Paulo Rogério Parodi de Souza (UFC) - prparodi2005@yahoo.com.br

Claudia Reis Barbalho (UFC) - professoraclaudiareis@yahoo.com.br

Pollyana Nascimento Roberto de Lima (FAREC) - gtapop@hotmail.com

Resumo:

Este trabalho visa avaliar os efeitos da implantação de uma técnica orçamentária denominada Orçamento Base Zero (OBZ) na eficiência de custos e no processo de controle gerencial. Para atingir os objetivos propostos, foi realizado um estudo de caso único, utilizando-se de pesquisa documental e coleta de informações junto ao site institucional da empresa, com o objetivo de compor a base de dados para análise em conjunto com o acervo de conhecimento agregado como observador participante vivenciado na empresa objeto do estudo. A análise dos resultados demonstra que o OBZ é a base do planejamento de uma das alavancas estratégicas da empresa denominada eficiência de custos e propicia um profundo conhecimento sobre as atividades e fatores de custo da empresa permitindo com isto que estes sejam reduzidos de forma racional. Constatou-se também que o processo de avaliação de desempenho dos colaboradores está relacionado com o desenvolvimento de carreira e a remuneração variável, sujeito ao cumprimento de metas orçamentárias como premissa condicionante para postular promoções e bônus. Desta forma os efeitos da implantação do OBZ possuem a correlação com os aspectos de custos e de avaliação dos colaboradores enquanto agentes fundamentais no processo de controle orçamentário. Concluiu-se que o OBZ provocou uma mudança institucional por conta da ruptura capaz de impulsionar uma reversão de resultados indesejáveis, contribuindo de forma efetiva enquanto ferramenta de controle de gestão e tornando-se um modelo de controle orçamentário nas unidades da empresa.

Palavras-chave: Orçamento, Custos, Gestão

Área temática: Controladoria

Orçamento base zero como instrumento de gestão

Resumo

Este trabalho visa avaliar os efeitos da implantação de uma técnica orçamentária denominada Orçamento Base Zero (OBZ) na eficiência de custos e no processo de controle gerencial. Para atingir os objetivos propostos, foi realizado um estudo de caso único, utilizando-se de pesquisa documental e coleta de informações junto ao site institucional da empresa, com o objetivo de compor a base de dados para análise em conjunto com o acervo de conhecimento agregado como observador participante vivenciado na empresa objeto do estudo. A análise dos resultados demonstra que o OBZ é a base do planejamento de uma das alavancas estratégicas da empresa denominada eficiência de custos e propicia um profundo conhecimento sobre as atividades e fatores de custo da empresa permitindo com isto que estes sejam reduzidos de forma racional. Constatou-se também que o processo de avaliação de desempenho dos colaboradores está relacionado com o desenvolvimento de carreira e a remuneração variável, sujeito ao cumprimento de metas orçamentárias como premissa condicionante para postular promoções e bônus. Desta forma os efeitos da implantação do OBZ possuem a correlação com os aspectos de custos e de avaliação dos colaboradores enquanto agentes fundamentais no processo de controle orçamentário. Concluiu-se que o OBZ provocou uma mudança institucional por conta da ruptura capaz de impulsionar uma reversão de resultados indesejáveis, contribuindo de forma efetiva enquanto ferramenta de controle de gestão e tornando-se um modelo de controle orçamentário nas unidades da empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento, Custos, Gestão

ÁREA TEMÁTICA: Controladoria

1. INTRODUÇÃO

A implementação do Planejamento Estratégico normalmente não é tão simples, pois existem algumas barreiras a serem superadas, como, por exemplo, a disponibilidade de informação de forma relevante e adequada como peça fundamental. Neste contexto, sobressai o orçamento como um dos mecanismos utilizados, que pode assegurar o sucesso da implementação da estratégia, pois os objetivos e metas propostos devem ser traduzidos no orçamento da organização.

A escolha deste tema está relacionada à escassez de referencial bibliográfico no Brasil sobre este assunto e a relevância do mesmo para o controle financeiro de qualquer empresa.

O orçamento, enquanto importante ferramenta de controle e gestão deve ser preciso, de fácil entendimento e de rápido acesso, além de permitir ao gestor identificar suas metas, os resultados alcançados, as variações entre o que foi previsto e o que foi realizado. Deve também propiciar análises que levam ao entendimento das causas das eventuais variações e assim, permitir que se aja preventiva ou corretivamente (FREZATTI, 2006).

O mundo e os desafios empresariais estão em constantes transformações e, com eles, os desafios orçamentários. Por isso, a técnica orçamentária também precisa evoluir e agregar componentes que possam tornar-se diferenciais competitivos. O Orçamento Base Zero (OBZ) criado por Peter A. Pyhrh foi implantado inicialmente no setor privado, na

empresa *Texas Instruments*, Estados Unidos, no ano de 1970, num primeiro momento apenas na divisão de Assessoria e Pesquisa. Posteriormente foi implantado no setor público, no Estado da Geórgia, Estados Unidos, no ano fiscal de 1973.

Alguns elementos são fundamentais para que uma metodologia orçamentária seja implantada e possa surtir resultados desejados pela alta administração, como, por exemplo, uma cultura organizacional bem definida, conhecida e praticada pelos colaboradores da empresa. A integração do orçamento à cultura e ao aprendizado organizacional merece um destaque especial neste estudo face à singularidade da cultura da empresa objeto do estudo.

A meritocracia, a perpetuação do negócio, a motivação, a postura de proprietário e a disciplina de execução, são requisitos indispensáveis para o cumprimento do que foi planejado e dão a credibilidade suficiente para que todos acreditem no orçamento como um potente instrumento de gestão e avaliação de resultados.

A pesquisa apresenta como problema central a seguinte questão: quais os efeitos na eficiência de custos quando da aplicação do Orçamento Base Zero (OBZ), como ferramenta no processo de controle gerencial? O estudo tem como objetivo geral verificar os efeitos da implantação do Orçamento Base Zero (OBZ), enquanto ferramenta de controle gerencial na eficiência de custos. Como objetivos específicos, visam: (1) Demonstrar o processo de implantação e acompanhamento do Orçamento Base Zero (OBZ); (2) verificar a integração do Orçamento Base Zero (OBZ) com os aspectos relevantes da cultura empresarial da organização; (3) identificar a contribuição do Orçamento Base Zero (OBZ) como instrumento para alcançar a eficiência em custos; (4) analisar os impactos do Orçamento Base Zero (OBZ) no processo de avaliação de desempenho dos colaboradores da indústria de bebidas objeto do estudo.

2. O ORÇAMENTO NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O Planejamento Estratégico é o instrumento que agrupa os vários projetos definidos pela alta administração para pôr em prática suas estratégias. Como as empresas trabalham com recursos limitados, faz-se necessário o uso de uma ferramenta de cunho financeiro para viabilizar a implantação destas estratégias. Desta forma, o Planejamento Estratégico antecede ao orçamento e orienta a elaboração deste último, quanto à prioridade na alocação de recursos.

Segundo Garrison e Noreen (2001), o orçamento está associado ao controle, que envolve todos os passos da administração para assegurar que todas as partes da organização funcionem de acordo com as políticas da empresa, ao contrário de somente objetivos de departamentos ou divisões.

É uma ferramenta indispensável ao desenvolvimento dos modelos de gestão estratégica. Além de ser a quantificação dos objetivos e metas definidos no Planejamento Estratégico, é o instrumento que identifica onde e como os recursos disponíveis devem ser gastos. O grande desafio das empresas é a conexão do controle orçamentário com a implementação da estratégia. Neste aspecto, reside a importância de a empresa escolher uma metodologia orçamentária que melhor atenda a esta necessidade de conexão entre ambos.

Moraes e Sá (2005) citam alguns pré-requisitos para a implantação de um sistema orçamentário que, se não forem observados, provavelmente inviabilizarão o processo: comprometimento da diretoria; criação de um setor de orçamentos; aquisição ou desenvolvimento de um programa de execução e acompanhamento orçamentários; adaptação dos sistemas existentes à nova realidade orçamentária; preparação de um plano de contas orçamentário.

Zdanowicz (1995) acrescenta mais dois itens indispensáveis como pré-requisito para implantação orçamento na empresa: disciplina e seriedade em sua elaboração e no cumprimento fiel de sua execução.

O planejamento não assegura a realização dos planos sem a existência de controle. A essência do controle orçamentário está em comparar os valores definidos no orçamento com os valores efetivamente realizados e entender as causas das variações. Tanto as diferenças negativas como as positivas merecem uma atenção especial para efeito de análise. As diferenças negativas podem indicar algum grau de ineficiência que merece uma ação corretiva. Já as diferenças positivas podem sinalizar um desempenho melhor do que o previsto inicialmente e isto deve ser disseminado para toda a empresa.

No processo de escolha da metodologia de controle orçamentário a ser utilizada a empresa deve escolher a que melhor aderência tenha a sua estrutura e aos seus propósitos a fim de otimizar os recursos disponíveis.

3. ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)

Um dos grandes desafios com o qual se deparam as instituições na atualidade diz respeito à limitação dos recursos disponíveis para manter suas operações num mercado cada vez mais competitivo, que comprime as margens de lucro e pressiona as empresas para manter os preços de venda mais baixos.

Com este cenário como pano de fundo é indispensável alocar estes recursos limitados da melhor maneira possível. Para que isto aconteça, Pyhrr (1981) assevera que o processo de construção do orçamento precisa dar subsídio para responder a duas questões simultaneamente: (1) onde e como se pode gastar dinheiro eficazmente? (2) quanto se deve gastar (limite)?

Quando o modelo proposto do OBZ surgiu, as técnicas orçamentárias, até então utilizadas, consideravam o nível de gastos existentes como uma base estabelecida, analisando detalhadamente apenas os incrementos ou decréscimos desejados. Esta premissa ignorava algumas questões fundamentais como: qual o nível de eficiência e eficácia das atividades atuais? As atividades atuais podem ser reduzidas para melhorar os resultados ou financiar novas atividades?

Na visão de Atkinson *et al.* (2000) o Orçamento Base Zero poderia ser efetivo no controle de custos projetados desde que associado a uma outra abordagem, como a reengenharia.

Segundo Hansen e Mowen (2001), a abordagem tradicional do orçamento é a abordagem incremental, ou seja, começa com o orçamento do ano anterior, que é adicionado ou subtraído para refletir mudanças em suposições para o ano seguinte. Na metodologia do Orçamento Base Zero o ônus da prova recai sobre cada gestor para justificar porque o dinheiro deveria ser gasto na atividade.

De acordo com Carvalho (2002, apud LUNKES, 2003) as principais características e objetivos do OBZ são: analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base zero; focalizar objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada; assegurar a correta alocação de recursos com base no foco do negócio 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.

Uma das primeiras definições que precedem a implantação do OBZ refere-se à escolha de implementá-lo em apenas um departamento, em vários departamentos de forma experimental ou em toda a organização. Pyhrr (1981) enumera alguns fatores que devem ser levados em consideração para tomar esta decisão:

- **Política da direção:** Sem a garantia de que a metodologia pode dar certo, adotando uma postura mais conservadora a alta administração pode optar pela implantação em caráter experimental em algum departamento e de acordo com os resultados expandir para os demais

- **Tamanho e localização da organização:** Quanto maior a organização, mais trabalhoso é o processo de organizar, difundir e administrar o Orçamento Base Zero.
- **Capacidades da administração:** A massa de dados gerada pelo Orçamento Base Zero é bastante significativa. Desta forma é preciso uma estrutura bem montada de sistemas e de pessoal com capacidade para trabalhar analiticamente todas estas informações que possam avaliar de forma correta todos os pacotes de decisão
- **Níveis organizacionais em que são preparados os pacotes de decisão:** O contingente de pessoas de vários níveis hierárquicos envolvidas na elaboração do Orçamento Base Zero demanda um tempo para que a curva de aprendizado atinja um nível satisfatório e todos assimilem a metodologia proposta.

A seqüência de passos para a implantação do Orçamento Base Zero sugerida por Pyhrr (1981) a ser seguida por uma pequena equipe centralizada em toda organização de grande porte é a seguinte:

a- Organização e planejamento

- Preparar procedimentos de Orçamento Base Zero, manuais de instruções, formulários e calendários de eventos para as datas do término das divisões ou dos órgãos, para serem examinados pela direção.
- Formar uma equipe centralizada para implantar, coordenar o processo entre as organizações e, dar apoio à direção e fazer a análise para a direção
- Mandar cada diretor de divisão ou de órgão atribuir a um indivíduo de sua organização e responsabilidade pela implantação do processo e pelo preparo de suas próprias equipes organizacionais
- Rever a filosofia, os procedimentos e as instruções do Orçamento Base Zero com os diretores de divisão e com as equipes de Orçamento Base Zero
- As equipes das divisões determinam o nível organizacional, dentro de suas divisões, em que os processos devem ser preparados. As equipes também determinam os níveis em que os pacotes devem ser priorizados
- As equipes estabelecem quaisquer diretrizes necessárias de planejamento ou de despesas, de programa, de políticas, etc., para os gestores que preparam os pacotes
- As divisões preparam seu próprio calendário interno para as priorizações, exames e datas de apresentação para cumprir as exigências gerais de calendário feitas pela direção.

b- Implantação

- Distribuição dos manuais e os formulários do Orçamento Base Zero para os gestores que prepararão os pacotes de decisão
- Explicação dos procedimentos passo a passo sobre o preenchimento dos formulários do Orçamento Base Zero
- As equipes trabalham com os gestores que preparam os pacotes para: ajudar a determinar o custo de cada função, dar assistência nas análises financeiras e reavaliar o nível dos pacotes que estão sendo montados e o monitoramento feito pela equipe de implantação do Orçamento Base Zero consiste em acompanhar o andamento do processo de construção dos pacotes, compreender o racional destes pacotes e eliminando na origem pacotes considerados desnecessários (PYHRR, 1981, p. 111).

3.1 Pacote de Decisão

Conforme Pyhrr (1981, p. 5-6) há dois passos básicos no Orçamento Base Zero: (1) identificação de pacotes de decisão, ou seja, análise e descrição de cada atividade em separado – as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão e (2) priorização dos

pacotes de decisão. Este passo envolve a avaliação e o escalonamento destes pacotes por ordem de importância, através de uma análise de custo/benefício ou de avaliação subjetiva.

Um pacote de decisão é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que a administração possa (1) avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para a obtenção de recursos limitados e (2) decidir aprová-la ou rejeitá-la.

Um dos grandes questionamentos a respeito do OBZ diz respeito à sua efetividade ao longo do tempo. Seus críticos asseveram que os resultados são efetivos apenas no primeiro ano e que as revisões tornam-se mecânicas e com isto perde-se o objetivo do orçamento. Pyhrr (1981) afirma que, na crítica do primeiro ano de implantação do Orçamento Base Zero cada organização deve avaliar se continua ou não com a metodologia.

O esforço para implantar o Orçamento Base Zero é grande, a necessidade de modificar uma cultura existente é tarefa árdua que exige liderança firme e atuante. O OBZ é uma idéia que precisa ser considerada de caráter primordial pela alta da administração. Uma vez que se pretende trabalhar no limiar, os sacrifícios para economizar e gastar somente o que é necessário para garantir a sobrevivência da empresa acabam com ineficiências, mordomias e benefícios. Isto é extensivo à alta administração, que tem o dever de dar exemplo com a finalidade de gerar credibilidade a nova filosofia. Nem sempre os gestores dos escalões superiores estão preparados para agir de acordo com este tipo de premissa. Fazer valer apenas para os níveis inferiores regras que disciplinam gastos e enxugam operações além de não motivar, conduz a falta de comprometimento dos colaboradores na execução orçamentária.

4. METODOLOGIA DA PESQUISA

A partir dos diferentes tipos de estudos aplicados em pesquisas sociais levantados, a presente pesquisa é de caráter exploratório, quanto aos objetivos, sendo de natureza qualitativa. É uma pesquisa do tipo estudo de caso e foram utilizadas como técnicas a pesquisa bibliográfica, documental e observação participante.

O estudo de caso realizado buscou detalhar os passos que nortearam a implantação do Orçamento Base Zero na empresa objeto do estudo, desde o seu nascedouro na então Companhia Cervejaria Brahma. Com a técnica da observação participante, acompanhou-se todo o processo de implantação do OBZ, associado com a análise da documentação da empresa. Desta forma, foi possível descrever a implantação e verificar os impactos da implantação do OBZ, enquanto ferramenta de controle gerencial na eficiência de custos.

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As informações aqui apresentadas sobre a AmBev foram obtidas através de pesquisa documental efetuada em relatórios da administração desde 1998 (antes da Fusão) até 2007 (último relatório anual divulgado), além de documentos internos e informações fornecidas na página institucional da empresa na internet. São também oriundas da observação resultante da participação ativa no processo de implantação do OBZ.

5.1. A AmBeV

Dez anos antes da fusão da Brahma com a Antarctica, ou seja, em 1989, a Brahma, então uma empresa familiar, teve seu controle acionário adquirido pelo grupo fundador do Banco de Investimentos Garantia. O investimento feito pelo Banco Garantia no final de outubro de 1989 foi de US\$ 65 milhões para obter o controle de uma empresa que a época tinha valor de mercado aproximado de US\$ 250 milhões (SULL; ESCOBARI, 2004). Ao longo dos anos, a cultura da instituição bancária foi se integrando cada vez mais ao dia a dia da cervejaria, por mais impensado que isto pudesse acontecer em função da forma diversa como são administrados um banco de investimentos e uma indústria de bebidas.

O fato é quando da fusão da Brahma com a Antarctica e a conseqüente criação da AmBev, avaliada na época em R\$ 3,7 bilhões (TEIXEIRA, 2008, p. 92), esta cultura disseminou-se para a nova empresa.

Em meados de 1997, quando estourou a crise cambial nos países do Sudeste Asiático, o Banco Garantia foi duramente atingido pela fuga de capitais dos países emergentes. O lucro daquela instituição caiu em 1997 a um décimo do registrado em 1996. O banco começou o ano de 1998 em dificuldades e, em maio, foi vendido por US\$ 800 milhões para o Credit Suisse, contudo seus principais acionistas continuaram como controladores principais da AmBev (TEIXEIRA, 2008, p. 98).

Quando se associou à Interbrew (Cervejaria Belga) em 2004, numa operação que resultou na formação da InBev (Interbrew + AmBev) atual, a AmBev tinha um compromisso: transferir à nova empresa o seu jeito de fazer as coisas. Em 2004 a empresa já era conhecida por ser a cervejaria mais eficiente do mundo em gestão de custos. Os resultados não demoraram a aparecer. Em 2008, passados quatro anos, a InBev é o maior grupo cervejeiro mundial e estendeu suas operações a quatro continentes, inclusive a China (TEIXEIRA, 2008, p. 104).

5.2 Implantação e acompanhamento do OBZ

O programa Orçamento Base Zero (OBZ) teve início na Brahma e continuidade na AmBev, ou seja, num curto espaço de tempo, todo o *know-how* adquirido pelo pessoal da Brahma teve de ser repassado ao pessoal da Antarctica. O Projeto denominado “Volta às Origens” que iniciou o processo de implantação do Orçamento Base Zero (OBZ) na Brahma tinha como objetivo reavaliar os custos e despesas para atingir as metas no final do ano de 1998. Consistiu em um primeiro momento em coletar dados de gastos realizados nos anos de 1997 e 1998.

Ao longo de cinco meses contados a partir de Julho de 1998 as seguintes etapas compuseram a elaboração do OBZ: preparação da base orçamentária; coleta dos dados, avaliação dos esforços e das alternativas para montar o orçamento de 1999; negociação do orçamento e consolidação do orçamento no mês de Novembro de 1998. O OBZ foi apresentado para todos os gestores como o instrumento para elaboração do orçamento que deve ser feito pelos próprios gestores buscando esforços e alternativas com o objetivo de maximizar o resultado da companhia. Foram definidos dois passos para elaboração do orçamento: reavaliar detalhadamente cada gasto realizado e as atividades geradoras do gasto e realizar o orçamento analisando e justificando cada atividade.

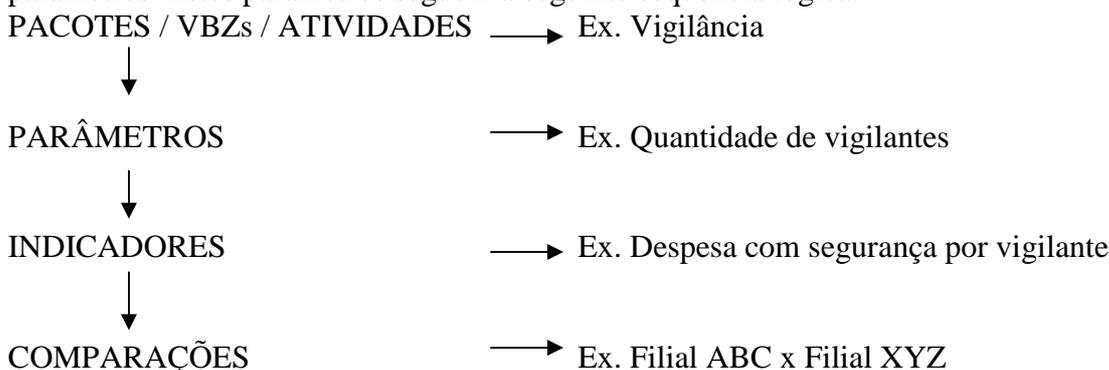
Algumas premissas de aspecto conceitual foram definidas para nortear a elaboração e o acompanhamento do orçamento. Informações contidas no Material de Treinamento OBZ Brahma (BRAHMA, 1999).

- a) Linguagem exclusivamente contábil: não é permitido qualquer ajuste extra-contábil para justificar uma variação orçamentária. Esta premissa reforça a importância da Contabilidade no processo e ajuda no controle de sua qualidade.
- b) Valores históricos: Em determinadas situações, sobretudo em épocas inflacionárias, costumava-se valorizar principalmente os materiais a preço de reposição e não pelo valor histórico. Os cálculos de provisões, como encargos trabalhistas, por exemplo, anteriormente eram utilizados em forma de percentual sobre o salário base. Com a metodologia do OBZ os únicos valores aceitos são os valores históricos.
- c) Garantir a correta alocação dos lançamentos contábeis (contas x centro de custo): na metodologia do OBZ cada conta tem um dono e cada centro de custo também.

Eis alguns conceitos importantes utilizados na metodologia do OBZ implantado na Brahma: (1) Os pacotes são agrupamentos de contas com características similares, como, por exemplo, Pacote de Terceiros composto pelas contas de Frete e Carretos; (2) Entidades são as Unidades de Negócio, como por exemplo, a Entidade Centro de Distribuição (CD) de Fortaleza; (3) Gestores Corporativos, cujo papel é analisar detalhadamente as entidades, elaborar e/ou revisar os padrões e políticas corporativas e identificar oportunidades de ganhos; (4) Gestores de Unidades, que são gestores pertencentes às unidades de negócio da empresa (Centros de Distribuição, Fábricas, Áreas Comerciais, etc); (5) Variável Base Zero (VBZ), que

equivale a uma conta contábil ou a um grupo de contas contábeis de naturezas similares; (6) Nível Base Zero (NBZ), que é o menor nível onde será realizado o levantamento de dados; (7) Matriz do OBZ, que representa graficamente as inter-relações dos conceitos mencionados, sendo que as atividades que compõem uma VBZ correspondem ao seu detalhamento que, conforme avaliação do dono da VBZ pode sugerir a criação de uma conta específica para controlar determinado gasto.

Para a construção do Orçamento Base Zero (OBZ) faz-se necessária a utilização de parâmetros. Estes parâmetros seguem a seguinte seqüência lógica:



Para montagem do OBZ devem ser observados os Níveis de Esforço que correspondem aos percentuais de redução em relação ao referencial que normalmente é o real do ano anterior. Para cada Nível de Esforço sugerido é apresentada a conseqüência do esforço. Nenhuma idéia deve ser desconsiderada, toda quebra de paradigma é bem-vinda quando acompanhada de uma redução consciente dos gastos, ou seja, por mais arrojada que possa ser uma sugestão, a mesma precisa seguir a Análise de Alternativas quanto aos seus impactos e, colocada em prática, se validada. É de fundamental importância a qualidade da informação contábil utilizada para embasar o processo analítico.

Após a implantação do Orçamento Base Zero (OBZ) e a aquisição de experiência e *know-how* sobre controle de gastos, a empresa expandiu a metodologia para além dos Gastos Indiretos e Capital Empregado. Levou o conceito de base zero para o processo produtivo a fim de controlar de forma mais efetiva o seu custo variável.

O Custo Base Zero (CBZ) é uma metodologia criada no ano 2000 para aprimorar o controle dos custos de produção pelas Células Industriais, ou seja, utilizados nas unidades de negócio fabris. Uma Célula Industrial pode ser composta por uma máquina específica operada por um ou mais operadores durante os diversos turnos de produção, ou por mais de uma máquina que compõem uma determinada área específica da produção. Este é um dos elementos inovadores na comparação do modelo proposto por Pyhrr (1981), pois, avança além da fronteira das despesas discricionárias alcançando também os elementos do custeio variável.

5.3 Acompanhamento Orçamentário

O OBZ possui um sistema próprio de controle onde é possível acompanhar os resultados de forma diária comparando-se com a meta ou uma tendência digitada pelo usuário. Neste sistema também é possível digitar os motivos pelos quais as VBZs não foram atingidas, justificando assim ganhos ou perdas. O sistema permite que o usuário monte sua visão de como quer trabalhar com os dados, seja por Entidade, Pacote, NBZ, VBZ, enfim, qualquer que seja a necessidade.

Existem reuniões mensais de apresentação do OBZ. Primeiramente o dono de cada entidade faz uma reunião na própria unidade com os gestores dos pacotes que apresentam os detalhes de comportamento da VBZ durante o mês. O dono da entidade apresenta os números para o Diretor Regional. O Diretor Regional consolida os números de suas unidades e apresenta no corporativo o desempenho atingido no mês.

Para os casos excepcionais, como situações não previstas nas premissas iniciais, existe um “cofre” corporativo que faz aporte para as unidades, nos demais casos ao final do ano as justificativas de estouro são novamente avaliadas e podem receber algum aporte especial, mas esta não é uma regra geral.

Para garantir que todas as orientações do Orçamento Base Zero (OBZ) estavam sendo cumpridas e para acompanhar os valores mensais orçados e reais efetuando reportes à Diretoria foi criado um grupo de trabalho responsável pela auditoria do OBZ.

5.4 Resultados obtidos com Orçamento Base Zero (OBZ)

Um dos principais indicadores de referência mundial em eficiência de custos para indústria de bebidas é o EBTIDA (*Earnings Before Taxes, Interest, Depreciation, Amortization*) sobre ROL (Receita Operacional Líquida). Dentro desta dimensão estratégica de eficiência de custos, a empresa adota como base do seu planejamento o OBZ e o CBZ, que estabelecem a cada ano metas desafiadoras para o controle de despesas e custos, buscando atingir o objetivo de ampliar as margens. O OBZ e o CBZ estabelecem como princípio que cada equipe é responsável pela gestão do seu próprio orçamento e o alcance das metas é recompensado por um agressivo programa de remuneração variável. É desta forma que a empresa procura estimular o comprometimento e o direcionamento de todas as equipes ao rigoroso controle de custos. Assim como o OBZ e o CBZ fazem parte desta dimensão estratégica de eficiência em custos, também o fazem os programas de excelência que, dentre outras funções, procuram recompensar as melhores práticas.

Com a multiplicação das melhores práticas, a empresa consegue elevar a produtividade e reduzir o consumo e o desperdício de matérias-primas. Por fim, a busca pela eficiência em custos é complementada pelo processo de verticalização, ou seja, a própria AmBev produz parte de seus insumos consumidos como: o malte (a empresa possui cinco maltarias espalhadas pelo Brasil, Argentina e Uruguai), uma fábrica de rolhas metálicas (Brasil), uma unidade de pré-forma de garrafas PET (Brasil), uma fábrica de garrafas de vidro no Paraguai e mais uma em construção no Brasil, além de quatro unidades de adjuntos sólidos (*grits* de milho, *flakes* de milho e milho germinado) sendo três no Brasil e outra na Argentina.

De acordo com o Relatório Anual do ano de 1999 da Companhia Cervejaria Brahma, o resultado operacional (excluindo provisões e outras receitas operacionais), foi de R\$ 464,6 milhões correspondendo a um aumento de 38,4%, quando comparado a 1998. O desempenho decorreu principalmente da redução nas despesas, por conta da bem-sucedida implantação do OBZ. No mesmo relatório (p. 19), a Companhia Cervejaria Brahma destaca o OBZ como uma das grandes conquistas do ano 1999. Em termos práticos, a implantação do OBZ propiciou uma redução de despesas de R\$ 152 milhões, ou 16% sobre o total do exercício anterior. O retorno obtido serviu de elemento motivador para que a empresa expandisse a metodologia base zero para a área de custos, implementando, a partir do ano 2000, o CBZ (Custo Base Zero).

Outra evidência de resultados obtidos com a prática do OBZ na Companhia Cervejaria Brahma é demonstrado Quadro 1.

A UNIDADE	O PROBLEMA	A SOLUÇÃO	A ECONOMIA ANUAL (R\$)
Fábrica de Jacareí (interior de SP)	O cafezinho dos funcionários. A conta mensal era de R\$ 3.800,00	A compra, antes terceirizada, passou a ser feita diariamente do fornecedor de café	28.000
Centro de Distribuição em Recife, Pernambuco	Elaboração das Notas Fiscais	Desenvolvimento de um novo fornecedor e redução do tamanho dos formulários	57.330
Fábrica de Jacareí	Preço da peça de máquina rotuladora	Pesquisa e desenvolvimento de um novo fornecedor	150.000
Fábrica de Campo Grande, Rio de Janeiro	Despesa com transporte de 299 funcionários da unidade	Um programa desenvolvido para traçar as melhores rotas para entrega de cerveja foi aplicado ao transporte do pessoal	47.300
Centro de Distribuição no Rio de Janeiro	Existência de 15 postos de vigilância na unidade	Redução para 7 postos	122.000

Quadro 1: Demonstrativo da redução de gastos com a implantação do OBZ (Fonte: GOMES, 2000).

5.4.1. Integração do OBZ com aspectos relevantes da cultura empresarial

Para que uma técnica de controle orçamentário possa ser bem sucedida, precisa estar claramente articulada com valores, crenças e metas de uma organização. Procurou-se avaliar, nesta pesquisa, se a técnica de controle orçamentário, no caso o OBZ, possuía este alinhamento.

A sistemática provocou uma mudança na relação e no comportamento dos colaboradores para com a empresa. Não há como implantar a metodologia do OBZ sem a participação maciça de todos os colaboradores. Atitude simples como preocupar-se com as folhas de papéis gastas em impressões, apagar a luz e desligar o ar condicionado quando a sala estava desocupada, falar ao telefone somente o indispensável, usar cartucho reciclado, etc. passaram a fazer parte do jeito de agir de cada colaborador. De acordo com o Relatório Anual da Companhia Cervejaria Brahma (BRAHMA, 1999, p. 18), “... o objetivo central do OBZ é questionar em caráter permanente a estrutura de despesas e, buscando eficiência em todas as atividades, elevar a capacidade de geração de lucros.” Houve um processo de comunicação muito intenso que mobilizou todos os colaboradores e mesmo sendo uma metodologia nova implantada numa empresa centenária (Brahma), chama atenção à velocidade de execução com que o OBZ foi implantado e absorvido por todos. Praticamente em cinco meses o orçamento do ano de 1999 foi montado para toda a empresa seguindo rigorosamente a nova metodologia.

Neste aspecto, o OBZ estimula o pensar, o pensar criativo e conduz a ação estimulando a coragem para mudar, fazer diferente. Um exemplo disto foram duas iniciativas realizadas no ano de 2005 (AMBEV, 2005, p. 33) transformando os veículos dos Centros de Distribuição para utilizar gás natural no lugar da gasolina e caracterização destes veículos com adesivos coloridos ao invés da pintura original com as cores das marcas da Companhia. Nenhuma mudança cultural, como a iniciada com a implantação do OBZ, é bem sucedida se não houver o comprometimento da alta administração, sobretudo dando o exemplo para toda a organização. Dar o exemplo é inclusive um dos itens que fazem parte da cultura empresarial da AmBev (AMBEV, 2005, p. 13). Também é preciso fazer com que as pessoas entendam e

participem do sistema de gestão. Alguém só participa de alguma coisa, se vê sentido naquilo, e as pessoas, apesar da natural resistência inicial, começaram a ver algum sentido no OBZ.

Desafio maior ainda foi estender o uso da metodologia do OBZ implantado na Brahma para a AmBev. O que ajudou no processo de implantação do OBZ, tanto na Brahma como na AmBev, foi a sua simplicidade, que corresponde a um dos requisitos da cultura AmBev. A metodologia do OBZ utiliza-se de fatos e dados. Critérios objetivos, definindo claramente as regras e o papel de cada um (donos). Apesar desta simplicidade o choque cultural decorrente da forma como o orçamento funcionava antes e de como passou a funcionar foi inevitável.

5.4.2 As contribuições do OBZ para alcançar a eficiência em custos

Para que a AmBev pudesse ser competitiva em nível internacional e tivesse chances de não sucumbir frente ao processo de consolidação que está acontecendo em nível mundial no segmento das cervejarias, deveria ser, dentre outras coisas, eficiente em custos. Volumes e preços dependem de boa gestão e competência, mas são variáveis não totalmente controláveis, pois, oscilam de acordo com as condições do mercado. Já as despesas e custos são variáveis, quase que totalmente controladas internamente. Por esta razão a AmBev assume uma postura rígida de controle com despesas e custos, por ser uma questão de sobrevivência num mercado tão disputado. O que tornou a Brahma uma referência na gestão de custos não foram apenas os resultados obtidos com o OBZ, mas sim a tecnologia desenvolvida para chegar a estes números e o conhecimento acumulado com a implementação desta técnica orçamentária (VASSALO, 2000).

O acompanhamento do orçamento na AmBev é efetuado diariamente através da checagem da movimentação das contas contábeis que correspondem as VBZs pois é desta forma que os Pacotes de decisão foram concebidos. Esta é uma das adaptações feitas pela AmBev em comparação com o modelo proposto por Pyhr (1981), o criador do OBZ, que sugeria a criação dos Pacotes com base nas atividades executadas na empresa. Outra concepção que representa uma evolução do modelo criado por Pyhr (1981), diz respeito ao CBZ.

A implantação do CBZ serve de certa forma como resposta aos críticos do OBZ, que enxergavam na metodologia algo efetivo somente para controlar despesas discricionárias. Outros aspectos considerados limitantes da metodologia de controle do OBZ como, continuidade e custo x benefício, no caso da AmBev não se constituíram em obstáculo, pois a utilização do OBZ perdura até os dias de hoje, principalmente em função do processo de expansão da empresa, o que faz com que a cada nova implantação ou aquisição de unidade de negócio a metodologia seja multiplicada e conquiste capturas de gastos a medida que o processo vai amadurecendo e com a participação efetiva de praticamente todos os colaboradores no processo de controle orçamentário aliada ao desenvolvimento de soluções de informática voltadas para o controle do OBZ, os benefícios gerados com a racionalização de gastos compensa os investimentos feitos para a manter o OBZ e o CBZ.

Os resultados apresentados no período compreendido entre os anos 2000 e 2007, pode-se identificar de forma pontual algumas economias decorrentes de iniciativas do OBZ e do CBZ. Conforme já relatado, por se tratarem de informações gerenciais e de caráter confidencial, não foi possível obter um maior detalhamento destas capturas, como por exemplo, a abertura dos Pacotes ou VBZs, em que ocorreram as reduções de gastos. Além disto, outra forte evidência de que tanto o OBZ e o CBZ contribuem para a eficiência em custos é o fato de a AmBev ter alcançado em 2007 o melhor desempenho mundial da margem EBTIDA de 44,1% (AMBEV, 2007, p. 4).

5.4.3 Os impactos do OBZ no processo de avaliação de desempenho

A implantação do OBZ e do CBZ serviu como elemento motivador dos colaboradores, dentre outros fatores, por propiciar que aos que apresentassem boas idéias traduzidas em retorno financeiro para empresa fossem reconhecidos através da apresentação de seus

trabalhos de melhorias em eventos nacionais de melhores práticas do OBZ e CBZ. Um deles viu seu projeto de redução de gastos tornarem-se uma referência dentro da AmBev. O resultado para a AmBev foi à redução da despesa de movimentação de carga e para a colaboradora além do bônus uma promoção para a unidade de Jundiá (VASSALO, 2000).

Por fim, cabe salientar o impacto do OBZ no processo de avaliação de desempenho. No caso dos programas de excelência, que são uma das formas de receber a remuneração variável, o não cumprimento da meta especificada no OBZ compromete 50% da remuneração variável para a unidade de negócio, ou seja, mesmo que o colaborador seja bem avaliado, não receberá o bônus integral. Para as equipes ou colaboradores responsáveis por alguma meta de orçamento não alcançada, não há remuneração variável (AMBEV, 2007, p. 31).

6. CONCLUSÕES

A pesquisa permitiu explicitar, passo a passo, como a AmBev implantou o processo de controle orçamentário e adaptou, para os dias atuais, um modelo concebido em meados da década de 1970, nos Estados Unidos, por Peter A. Pyhrr. A implantação do OBZ veio ao encontro de uma necessidade de controle mais apurado de custos e despesas que provocasse uma ruptura capaz de impulsionar uma reversão dos resultados indesejáveis que a empresa obteve no ano de 1998. Esta ruptura aconteceu e a técnica do orçamento base zero evoluiu chegando em todos os setores da fábrica, que começaram a participar do processo orçamentário no que ficou conhecido como Custo Base Zero (CBZ).

Em síntese, a implantação do OBZ e do CBZ veio para possibilitar que o controle orçamentário permeasse toda a organização e no esforço concentrado de cada colaborador fazer com que a empresa conhecesse profundamente o seu negócio e seus fatores de custo.

O OBZ contempla atividades que reunidas formam uma Variável Base Zero (VBZ) que, agrupadas por semelhança, constituem um Pacote (PBZ). Os Pacotes somados fazem parte das áreas que são denominadas de Nível Base Zero (NBZ) e o conjunto dos Níveis Base Zero (NBZ) correspondem a uma Entidade. Cabe destacar que o orçamento não é um fim, mas sim um meio utilizado para o controle de gestão e que no caso do OBZ, a metodologia possui a limitação de não alcançar as rubricas de Receitas.

Nenhum sistema de controle orçamentário funciona se as pessoas não participarem ou não acreditarem e o OBZ procura agregar as pessoas em torno de um objetivo, qual seja o de atingir uma meta pré-estabelecida. Para que funcione todo colaborador precisa saber qual a sua importância no processo, qual a sua contribuição para atingir a meta. Desta maneira, todos têm metas, todos participam com foco numa direção comum que é a obtenção dos resultados.

Como o OBZ é uma técnica de controle orçamentário que existe dentro da AmBev, desde que a mesma passou a existir, o OBZ notadamente faz parte desta cultura empresarial. Está alinhado com os princípios que norteiam o dia a dia da empresa como foco em resultados, cultura de dono, *benchmark*, simplicidade, tolerância zero e eficiência em custos, dentre outros. Aliás, eficiência em custos é a dimensão maior em que o OBZ e o CBZ estão inseridos como ferramentas de controle de gestão para obtenção de resultados.

Foi possível identificar contribuições específicas do OBZ/CBZ para alcançar a eficiência de custos. Mas é importante ressaltar que nem sempre a eficiência em custos corresponde a uma redução de gastos. Algumas situações podem ser citadas para corroborar esta assertiva. Primeiramente a qualidade do produto está acima das questões de custo. Por princípio a empresa não sacrifica a qualidade de seus produtos em detrimento de um custo menor. Outro exemplo que pode ser citado diz respeito às despesas de marketing que podem aumentar se em contrapartida a empresa alavancar suas receitas em função do estímulo gerado para o consumo de seus produtos.

Quanto aos impactos da implantação do OBZ/CBZ na avaliação de desempenho dos colaboradores cabe ressaltar o conceito de meritocracia que é algo em que a empresa acredita como forma de recompensar os melhores desempenhos de seus colaboradores. Como os

critérios para avaliação são sempre o menos subjetivo possível, o atingimento de metas financeiras como OBZ/CBZ é pré-requisito para conquistar a remuneração variável. É importante salientar que o instrumento de avaliação de desempenho funciona como fonte de *feedback* e norteia as promoções funcionais dos colaboradores avaliados.

As recomendações para o desenvolvimento de pesquisas futuras que poderão dar continuidade a este trabalho são: (1) aprofundamento do estudo em mais empresas que implantaram o OBZ, com um detalhamento mais amplo sobre as conquistas obtidas com a eficiência de custos; (2) realização de um estudo comparativo entre técnicas diferentes de orçamento implantadas numa mesma empresa, para que se possa avaliar em quais aspectos o OBZ possa ser melhorado enquanto técnica de controle orçamentário.

REFERÊNCIAS

AMBEV. **Relatório anual**. 2005. Disponível em < http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/Ambev_RelAnual_2002.pdf> Acesso em 11 set. 2008

AMBEV. **Relatório anual**. 2006 Disponível em < http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/Ambev_RelAnual_2006.pdf> Acesso em 11 set. 2008

AMBEV. **Relatório anual**. 2007. Disponível em < http://www.mzweb.com.br/ambev/web/arquivos/AmBev_Relatorio_Anual_2007_port.pdf> Acesso em 11 set. 2008

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo:Atlas, 2000.

BRAHMA. **Relatório anual**. 1999.

FREZATTI, F. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 2001.

GOMES, R. C. V. **O Orçamento Base Zero como técnica de planejamento financeiro**. [Monografia] Especialização pelo curso de MBA-Finanças e Contabilidade. São Paulo: Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas da Unitau – Universidade de Taubaté, 2000.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

LUNKES, R. J. Orçamento Base Zero: OBZ. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: CFC, v. 32, n.144, p.53-65, nov./dez. 2003.

MORAES J. R. de.; SÁ, C. A. **O Orçamento Estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

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

SULL, D.N; ESCOBARI, M.E. **Made in Brazil**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

TEIXEIRA, A. O legado de Lemann. **Revista época Negócios**. Ed. 14 - Abril de 2008.

VASSALO, C. Desafio número um. **Revista Exame**. Ed. 718, 12 jul. de 2000.

ZDANOWICZ, J. D. **Planejamento Financeiro e Orçamento**. Porto Alegre: Sagra: DC Luzzatto, 1995.