



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

RODRIGO RIBEIRO MONTEIRO CRUZ

ORÇAMENTO BASE ZERO COMO FERRAMENTA GERENCIAL: ESTUDO DE CASO
EM UMA INDÚSTRIA DE CAFÉ

FORTALEZA

2013

RODRIGO RIBEIRO MONTEIRO CRUZ

ORÇAMENTO BASE ZERO COMO FORMA DE FERRAMENTA GERENCIAL: ESTUDO
DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE CAFÉ

Monografia apresentada à Faculdade de
Economia, Administração, Atuária, Contabilidade
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Administração de Empresas.

Orientador: Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia
Neto

FORTALEZA

2013

RODRIGO RIBEIRO MONTEIRO CRUZ

ORÇAMENTO BASE ZERO COMO FERRAMENTA GERENCIAL: ESTUDO DE CASO EM
UMA INDÚSTRIA DE CAFÉ

Esta monografia foi submetida à Coordenação do Curso de Administração de Empresas, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Administração de Empresas, outorgado pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof: Dr. Francisco Isidro Pereira
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof: José Guilherme Said Pierre Carneiro
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

C964o Cruz, Rodrigo Ribeiro Monteiro.
Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial: estudo de caso em uma indústria de café /
Rodrigo Ribeiro Monteiro Cruz - 2013.
51 f.: il.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia,
Administração, Atuária e Contabilidade, Curso de Administração. Fortaleza, 2013.
Orientação: Prof. Dr. Jocildo Figueiredo Correia Neto.

1.Orçamento nas empresas 2.Estratégia I. Título

A Deus.

Aos meus pais, Mizael e Tereza.

Ao meu irmão Rafael.

Aos meus amigos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha saúde e capacidade para lutar pelo que desejo, pelas pessoas presentes em minha vida e pelos sonhos possíveis. A Nossa Senhora por sempre iluminar meu caminho e ajudar a conseguir o que quero.

Agradeço à minha família por todo o apoio e conselhos que me ajudam a tomar decisões. Ao meu pai, por ser o pai que nunca teve e ser meu exemplo de um grande homem. A minha mãe, por ser minha grande amiga e por sua confiança em mim em todos os momentos. Ao meu irmão, por toda amizade e companheirismo.

Agradeço aos meus amigos por estarem sempre comigo nos momentos de alegria e nas dificuldades, por todo o aprendizado que me proporcionam. Obrigado por fazerem da minha vida um caminho mais fácil.

Agradeço aos meus professores por todas as horas que foram gastas em sala de aula me ensinando e ampliando meus horizontes. Em especial, ao professor Jocildo por ter me orientado com esse trabalho de conclusão de curso.

Agradeço também a todos aqueles que, de alguma forma, me ajudaram a me tornar a pessoa que sou hoje.

“Aquele que não luta pelo futuro que quer, deve
aceitar o futuro que vier.”

(Autor desconhecido)

RESUMO

O Orçamento é a ferramenta mais conhecida de controle nas organizações e entre os mais variados modelos orçamentários destaca-se o Orçamento Base Zero. Tal modelo exige mais tempo e maior sinergia das pessoas e atividades da empresa tornando-se mais caro e complexo que os demais modelos, porém, bem mais eficiente em relação ao controle de despesas e custos. Dessa forma, este estudo buscou aprofundar e compartilhar conhecimentos sobre o OBZ como ferramenta gerencial e teve como objetivo analisar se esse modelo pode ser utilizado como única ferramenta gerencial por uma empresa já estabelecida no mercado, tendo como empresa-alvo uma indústria de café e seus derivados. A pesquisa caracterizou-se quanto aos aspectos metodológicos, por uma pesquisa descritiva de natureza aplicada e com abordagem qualitativa, na qual foi realizada uma entrevista semi-estruturada com o Diretor de Suprimentos e com o Coordenador de OBZ da empresa. Os resultados obtidos demonstraram que o Orçamento Base Zero pode sim ser utilizado como única ferramenta gerencial, no caso do mercado e da atividade em que a empresa-alvo se encontra.

Palavras-chave: Orçamento Base Zero. Estratégia. Orçamento.

ABSTRACT

The Budget is the most applied controlling tool in the organizations and, among the various existing models, the Zero-Base Budgeting, or ZBB, is noteworthy (stands out from the others). Such model requires more time and greater synergy between people and companies' activities and therefore becoming more expensive and complex than most others models. Nevertheless, the ZBB is much more efficient compared to the control of costs and expenses. Thus, this study sought to deepen and share knowledge regarding ZBB as a management tool for a market-established company, having as target company of a Coffee and Derivatives' Factory. The research's methodology was based in a descriptive applied search with the Supplies' Director and the Company ZBB's Coordinator. The obtained results show that the Zero-Base Budgeting can indeed be used as the single management tool in the market and sector reality of the target company of this study.

Key Words: Zero-Base Budgeting. Strategy. Budget.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Planejamento e controle e o papel dos orçamentos.....	16
Figura 2 – O orçamento no processo de gestão.....	16
Figura 3 – Orçamento: da estratégia à execução.....	17
Figura 4 – Orçamento Estático.....	20
Figura 5 – Orçamento Flexível.....	22
Figura 6 - Fases do Processo Orçamentário do OBZ de Pyhrr.....	28
Figura 7 – Estrutura FEMSA.....	30
Figura 8 – Hierarquia do Orçamento Base Zero na empresa.....	35
Figura 9 – Modelo de premissa dos setores.....	37
Figura 10 - Fases de implantação do OBZ na empresa.....	38
Figura 11 – Gargalos da implantação do Orçamento Base Zero.....	39
Figura 12 - Fluxograma do processo orçamentário na empresa.....	42
Figura 13 – Planilha de controle de despesas.....	43

LISTA DE SIGLAS

CD – Centro de Distribuição.....	41
EUA – Estados Unidos da América.....	13
EVA – Valor Econômico Agregado.....	31
GPD – Gestão por Diretrizes.....	44
NBZ – Núcleo Base Zero.....	28
OBZ – Orçamento Base Zero.....	13
PBZ – Pacote Base Zero.....	28
VBZ – Variável Base Zero.....	28

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 ORÇAMENTO	15
2.1 Vantagens do orçamento	18
2.2 Desvantagens do orçamento	18
2.3 Tipos de orçamento e aplicações	19
2.3.1 Orçamento Estático.....	19
2.3.2 Orçamento Flexível	20
2.3.3 Orçamento de tendências.....	22
2.3.4 Orçamento Base Zero	23
3 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ).....	24
3.1 Características do OBZ.....	24
3.1.1 Vantagens do OBZ.....	25
3.1.2 Desvantagens do OBZ.....	27
3.1.3 Implantação do OBZ	28
3.2 Aplicação do OBZ no mercado	29
4 METODOLOGIA	32
4.1 Caracterização da pesquisa.....	32
5 ESTUDO DE CASO	35
6 ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
6.1 Escolha do modelo orçamentário	37
6.2 Implantação do OBZ	37
6.3 Contexto atual.....	41
6.4 O Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial	43
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49
APÊNDICE	52

1 INTRODUÇÃO

O processo de gestão de toda empresa caracteriza-se pelo Planejamento, Execução e Controle (FREZZATI, 2011).

Segundo Sanvicente e Santos (1995), planejar é estabelecer com antecedência as ações que serão executadas, estimar os recursos que serão empregados na atividade da empresa e definir os responsáveis pelo cumprimento dessas ações.

Ainda segundo os autores, controlar é, essencialmente, acompanhar a execução das atividades da maneira mais rápida possível e comparar o desempenho efetivo com o que foi planejado. Mas, a função de controle não é simplesmente o acompanhamento, mas também a geração de informações para avaliação e tomadas de decisões com a finalidade de corrigir possíveis desvios no desempenho.

A partir disso, Frezatti (2007) ressalta que, se o planejamento for inadequado, o controle é insignificante. E se o planejamento é adequado, mas o controle for meramente voltado para constatação, vai ocasionar uma falha no *feedback*.

Dentre as principais ferramentas de controle, tem-se o Orçamento que, segundo Frezzati (2007), é o plano financeiro para implementar a estratégia de uma empresa para determinado exercício. Sendo mais do que uma simples estimativa, porque deve estar baseado no compromisso dos gestores com as metas a serem alcançadas.

Entre os modelos mais conhecidos de orçamentos tem-se o Orçamento Base Zero. Essa ferramenta de controle orçamentário difere das outras por não considerar dados históricos para determinar o resultado esperado para o exercício seguinte. A principal característica do OBZ consiste em discutir toda a empresa sempre que for ser formado o orçamento, sempre partindo da “base zero”. (PADOVEZE, 2012).

O interesse em pesquisar o Orçamento Base Zero e adquirir maiores conhecimentos sobre o tema surgiu a partir de discussões em sala de aula, onde na cadeira de Análise Financeira e Orçamentária II do curso de Administração de Empresas da Universidade Federal do Ceará foram apresentados alguns modelos de orçamentos e suas aplicações. Após o conhecimento e a curiosidade gerados em sala de aula, surgiu a oportunidade do autor deste trabalho analisar a utilização dessa ferramenta orçamentária para que seja aplicada na empresa em que trabalha atualmente.

Desta forma foi iniciada a pesquisa sobre o tema que gerou a seguinte problemática: “como o Orçamento Base Zero não utiliza dados históricos para planejar o exercício seguinte em uma empresa já estabelecida no mercado?”. Portanto, o objetivo deste trabalho é analisar a utilização do OBZ como forma de controle orçamentário dentro de uma indústria de café.

No estudo de caso, leva-se em consideração o Orçamento Base Zero como uma ferramenta gerencial que, apesar de exigir mais tempo e ter um custo maior que outros modelos, é uma forma mais eficiente da empresa administrar sua atividade no mercado atual.

A empresa que será utilizada como objeto de estudo é uma indústria produtora de café e seus derivados que teve início no ano de 1959 na cidade de São Miguel, Rio Grande do Norte. Com um faturamento de R\$1.628.042.000,00 no ano de 2010, conforme balanço disponibilizado pela empresa está atualmente presente no Brasil inteiro e é considerada a marca número um no Norte e Nordeste do país (SITE INSTITUCIONAL, 2013).

Essa pesquisa será realizada a partir de um estudo de caso feito na empresa em questão, com a finalidade de analisar as informações necessárias para que seja respondido o questionamento inicial a respeito do Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial.

Este trabalho está estruturado em seis seções. A primeira consiste nesta introdução, na qual é apresentada a contextualização e delimitação do tema em estudo, a justificativa do trabalho, bem como o objetivo e a estruturação dos capítulos.

A segunda seção, intitulada “Orçamento”, discorre sobre os modelos de orçamento mais conhecidos e utilizados pelas empresas, discorrendo sobre seus métodos.

A terceira, denominada “Orçamento de Base Zero”, trata das vantagens e desvantagens desse modelo e sua aplicação no mercado nacional e internacional.

A quarta seção, intitulada “Metodologia”, traz a metodologia utilizada na pesquisa, a análise da eficiência do OBZ e ao final apresenta um comparativo entre os aspectos teóricos e práticos.

A quinta seção, “Análise dos resultados”, aborda a análise dos dados em paralelo ao problema que norteou o presente trabalho, a fim de confirmar ou não a eficácia do modelo de orçamento em questão.

A última seção aborda as considerações finais do trabalho monográfico, apresentando uma conclusão a respeito dos resultados obtidos.

2 ORÇAMENTO

O embrião do orçamento público surgiu no ano de 1217 na Inglaterra e desde então os instrumentos para controlar as ações dos governos e dos governantes vêm sendo constantemente aperfeiçoados. No século XIX, grande parte dos orçamentos públicos praticados no mundo apresentavam semelhanças com as atuais formas de controle, mas foi na Inglaterra no ano de 1822 que o orçamento passou a possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre os órgãos executivos, quando o chanceler do erário passou a apresentar um documento com as receitas e despesas de cada exercício (SEDAS, 2001).

Em 1919, a empresa Du Pont, nos Estados Unidos deu início ao modelo de controle para empresas privadas, que teve seu modelo adaptado do controle público. Entretanto, sua popularização se deu entre 1950 e 1960 quando teve aumento na utilização por grandes empresas do mundo. A adoção dessa ferramenta de controle surgiu com a necessidade de mercado altamente globalizado que exigiu a busca pela perfeição e concorrência com grandes empresas (SANTOS, 2012).

De acordo com Parsloe e Wright (2001), “um orçamento é um plano financeiro que estabelece, da forma mais precisa possível, como se espera que transcorram os negócios de um departamento ou de uma empresa, geralmente num prazo mínimo de um ano” (PARSLOE; WRIGHT, 2001, p. 11).

Frezatti (2007, p.46) define o orçamento como sendo “o plano financeiro para implementar a estratégia de uma empresa para um determinado exercício”. Este plano contém as prioridades e a direção da entidade para um período, além de proporcionar condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Sendo considerado, um dos pilares da gestão e uma das ferramentas para que a obrigação dos gestores de prestar contas de suas atividades possa ser encontrada (FREZATTI, 2007).

E ainda, para Atinkson *et al.* (2008, p.46) o orçamento é descrito como “uma expressão quantitativa das entradas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá os objetivos organizacionais”.

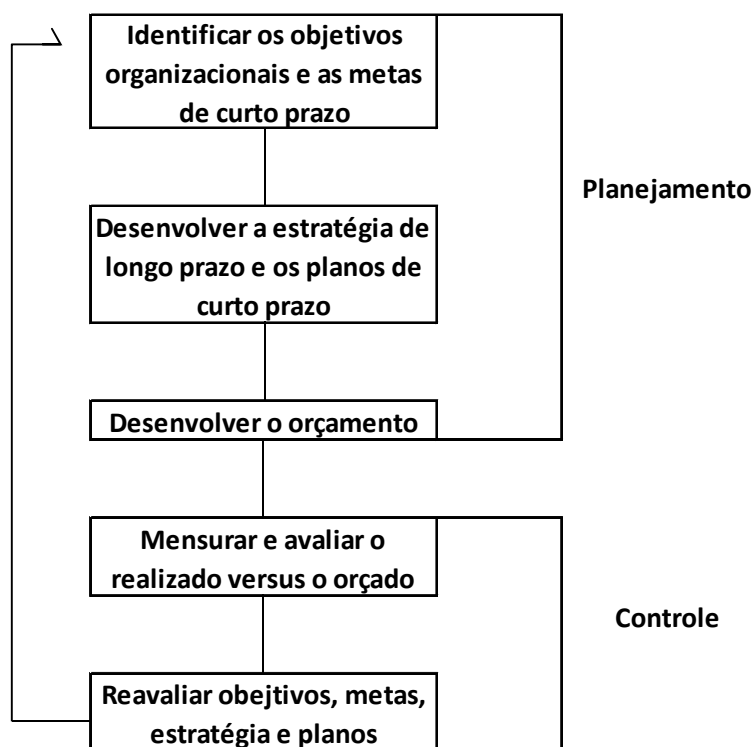
Deste modo, os orçamentos são preparados para períodos específicos, o que permite aos gerentes compararem os resultados planejados com o realizado. São meios de comunicar as

metas a curto prazo da empresa para seus membros, servindo também como uma ferramenta que força a orientação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação (ATINKISON *et al.*, 2008)

Warren *et al.* (2008) explicam que o orçamento envolve o estabelecimento de metas específicas, a execução de planos estratégicos e a avaliação periódica dos resultados efetivos com o planejado.

O processo estratégico de toda empresa envolve o Planejamento, que é um conjunto de metas necessário para concentrar as ações individuais e grupais, que acaba motivando os funcionários a seguirem as metas e ajuda a melhorar a tomada de decisões; Direção, onde uma vez que os planos orçamentários estejam funcionando, eles podem ser utilizados para dirigir e coordenar operações; e o Controle, que é onde o desempenho efetivo da operação pode ser confrontado com as metas planejadas (WARREN *et al.*, 2008), conforme pode ser observado na figura 1 abaixo:

Figura 1 - Planejamento e controle e o papel dos orçamentos

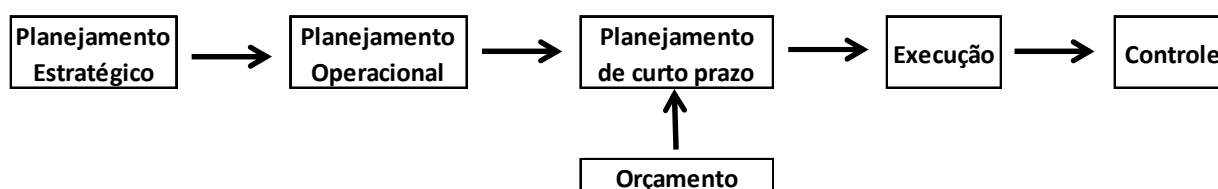


Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2008)

Padoveze (2012) explica que o orçamento é um sistema de planejamento de curto prazo, já que é feito para o próximo exercício contábil, mas seus objetivos principais decorrem do planejamento estratégico. Na prática, as operações representam as estratégias já definidas pela empresa, por esse motivo, o orçamento tem que estar alinhado com a estratégia.

A figura a seguir mostra a localização do orçamento no processo de gestão:

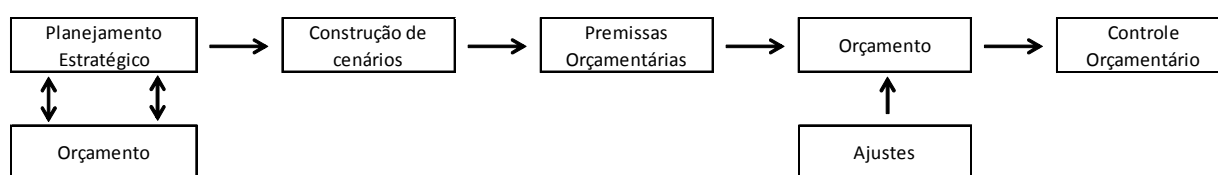
Figura 2 - O orçamento no processo de gestão



Fonte: Adaptada de Padoveze (2012).

Segundo Padoveze (2012), o plano orçamentário é um processo de planejamento que liga a estratégia à execução e controle. Esse processo está representado na figura 3 abaixo:

Figura 3 – Orçamento: da estratégia à execução



Fonte: adaptado de Padoveze (2012)

Confrontando as citações dos autores (PADOVEZE, 2012; WARREN, et al, 2008), compreende-se que o orçamento é um plano estratégico com a finalidade de confrontar informações gerenciais para controlar o direcionamento estratégico de uma empresa e poder assim, tomar decisões para que os objetivos estabelecidos sejam alcançados de forma mais eficiente pela organização.

2.1 Vantagens do orçamento

Para Horngren (1985, p.118), “a principal vantagem do orçamento é, provavelmente, que ele obriga os administradores a pensarem à frente – a preverem as condições em transformação e se prepararem para elas”.

A utilização dos orçamentos nas organizações oferecem inúmeras vantagens. Dentre as mais significativas que podem ser citadas são (SANVICENTE; SANTOS, 2000, p.23):

- i. A existência e a utilização do orçamento exigem que sejam fixados objetivos e políticas para a empresa. Assim, introduz o hábito do exame prévio e cuidadoso de todos os fatores antes de tomada de decisões.
- ii. Por meio da integração de orçamentos parciais em um orçamento global, os membros da organização são forçados a fazerem planos de acordo com as outras unidades da empresa, aumentando a participação na fixação de objetivos gerais.
- iii. Obriga os administradores a quantificarem as atividades pelas quais são responsáveis, ao invés de se limitarem a metas imprecisas e vagas.
- iv. Reduz o envolvimento dos altos administradores com operações diárias, através da delegação de poderes que se refletem nos orçamentos das unidades.
- v. Identifica os pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar o progresso na busca dos objetivos gerais e parciais.
- vi. Finalmente, a preparação de um orçamento geral melhora a utilização dos recursos disponíveis, bem como os ajusta às atividades prioritárias para que sejam alcançados os objetivos.

2.2 Desvantagens do orçamento

Segundo Sanvicente e Santos (2000, p.24), mesmo com todas as vantagens que foram explicadas anteriormente, o controle orçamentário não é a resposta para todos os males, pois para

ser bem aplicado numa empresa, requer atitudes apropriadas e conhecimento técnico de sua utilização.

Via de regra, a utilidade do sistema orçamentário esbarra com os seguintes obstáculos (SANVICENTE; SANTOS, 2000, p.24):

- i. Os dados contidos nos orçamentos são meras estimativas, estando assim sujeito a erros.
- ii. O custo do sistema. Essa técnica não pode ser usada com a mesma complexidade para empresas de tamanhos diferentes, pois nem todas as empresas contam com os recursos necessários para contratar pessoal especializado para planejar e elaborar orçamentos.
- iii. O uso de um sistema desta natureza ajusta-se melhor a uma filosofia e a um estilo de administração participativo que não é aceitável em algumas empresas.

2.3 Tipos de orçamento e aplicações

Segundo Warren et al. (2008), existem vários métodos para desenvolver e estimar orçamentos.

Dessa forma, Padoveze (1997) explica quatro modelos orçamentários que explicam como deve ser conduzido o processo de elaboração, acompanhamento e revisão orçamentária. Sendo eles o orçamento estático, o orçamento flexível, o orçamento de tendências e o orçamento base zero.

2.3.1 Orçamento Estático

Conforme Horngren (1985), o orçamento estático é definido como um orçamento preparado apenas para um nível de atividade, como um orçamento baseado no volume de vendas, por exemplo.

Padoveze (1997) explica que o orçamento estático é o orçamento mais comum. O processo orçamentário é elaborado por completo uma única vez a partir da fixação de determinado volume de produção ou vendas.

Warren et al. (2008) descreve esse modelo orçamentário como um modelo que mostra os resultados esperados de um único centro de responsabilidade para apenas um nível de atividade.

Tem-se a seguir uma figura com um modelo de Orçamento Estático:

Figura 4 – Orçamento Estático

Colter Manufacturing Company	
Orçamento do Departamento de Montagem para o Ano Findo em 31 de Julho de 2000	
Mão-de-obra direta	R\$ 40.000,00
Energia elétrica	R\$ 5.000,00
Salários de supervisão	R\$ 15.000,00
Total de custos do departamento	R\$ 60.000,00

Fonte: Quadro adaptado de Warren et al. (2008)

Porém, esse modelo é criticado por alguns estudiosos devido uma desvantagem que compromete o melhor desempenho do modelo.

Uma das falhas desse modelo é que “caso a empresa, durante o período, considere que tais volumes não serão atingidos, parcela significativa das peças orçamentárias tende a perder valor para o processo de acompanhamento, controle e análise das variações” (PADOVEZE, 1997, p.383)

Conforme explicação de Warren et al. (2008), uma desvantagem do modelo é que ele não é ajustado às mudanças nos níveis de atividade. Uma vez que o orçamento tenha sido determinado, ele não muda, mesmo que a atividade mude.

2.3.2 Orçamento Flexível

O orçamento flexível, também chamado de orçamento variável, baseia-se no conhecimento dos padrões de comportamento dos custos. É elaborado após uma análise detalhada de como cada custo é influenciado por variações da atividade (HORNGREN, 1985).

Warren et al. (2008, p.194) definem o modelo de orçamento flexível como “uma série de orçamentos estáticos para diferentes níveis de atividade”. Sendo esses orçamentos especialmente úteis para estimar e controlar os custos de fabricação e as despesas operacionais.

Padoveze (1997, p.383) explica que, “nesse caso, em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, onde tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou venda”.

Mas, para tanto, é necessário um profundo conhecimento dos padrões de comportamento dos custos (PADOVEZE, 1997).

Segundo Horngren (1985, p.138), os orçamentos flexíveis possuem algumas características que o distinguem:

- i. São preparados para uma faixa de atividade, não para um só nível.
- ii. Servem de base dinâmica de comparação, porque são automaticamente relacionados com as variações de volume.
- iii. Podem ser úteis tanto antes como depois do período em questão.
- iv. São úteis para fins de planejamento, pois permitem ao administrador escolher entre uma área de faixa de atividade.
- v. Podem ser úteis no fim do período, quando o administrador for analisar o resultado efetivo.

A seguir, tem-se uma figura que simboliza um modelo de orçamento flexível com variações para diversos níveis de atividades.

Figura 5 - Orçamento Flexível

Orçamento Flexível
Mês Encerrado em 30 de Junho de 19x1

	FÓRMULA DO ORÇAMENTO			
	DIVERSOS NÍVEIS DE ATIVIDADE			
	POR UNIDADE			
Unidades	-	R\$ 7.000,00	R\$ 8.000,00	R\$ 9.000,00
Vendas	R\$ 24,00	R\$ 168.000,00	R\$ 192.000,00	R\$ 216.000,00
Custos Variáveis:				
Material Direto	R\$ 3,00	R\$ 21.000,00	R\$ 24.000,00	R\$ 27.000,00
Mão-de-obra direta	R\$ 8,00	R\$ 56.000,00	R\$ 64.000,00	R\$ 72.000,00
Mão-de-obra de apoio	R\$ 1,60	R\$ 11.200,00	R\$ 12.800,00	R\$ 14.400,00
Tempo ocioso	R\$ 0,40	R\$ 2.800,00	R\$ 3.200,00	R\$ 3.600,00
Tempo de limpeza	R\$ 0,30	R\$ 2.100,00	R\$ 2.400,00	R\$ 2.700,00
Outra mão-de-obra indireta	R\$ 0,10	R\$ 700,00	R\$ 800,00	R\$ 900,00
Materiais diversos	R\$ 0,60	R\$ 4.200,00	R\$ 4.800,00	R\$ 5.400,00
Custos variáveis de fabricação	R\$ 14,00	R\$ 98.000,00	R\$ 112.000,00	R\$ 126.000,00
Despesas de expedição (vendas)	R\$ 0,60	R\$ 4.200,00	R\$ 4.800,00	R\$ 5.400,00
Cópias, telefone, etc.	R\$ 0,20	R\$ 1.400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.800,00
Custos variáveis totais	R\$ 14,80	R\$ 103.600,00	R\$ 118.400,00	R\$ 133.200,00
Margem de contribuição	R\$ 9,20	R\$ 64.400,00	R\$ 73.600,00	R\$ 82.800,00
Custos Fixos:				
Supervisão fábrica		R\$ 14.400,00	R\$ 14.400,00	R\$ 14.400,00
Aluguel de fábrica		R\$ 5.000,00	R\$ 5.000,00	R\$ 5.000,00
Depreciação dos equipamentos de fábrica		R\$ 15.000,00	R\$ 15.000,00	R\$ 15.000,00
Outros custos fixos de fábrica		R\$ 2.600,00	R\$ 2.600,00	R\$ 2.600,00
Custos fixos de fabricação		R\$ 37.000,00	R\$ 37.000,00	R\$ 37.000,00
Custos fixos de vendas e administrativos		R\$ 33.000,00	R\$ 33.000,00	R\$ 33.000,00
Custos fixos totais		R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 70.000,00
Lucro (prejuízo) operacional		-R\$ 5.600,00	R\$ 3.600,00	R\$ 12.800,00

Fonte: Figura adaptada de Horngren (1985)

2.3.3 Orçamento de tendências

Dá-se o nome de Orçamento de Tendência quando se entende que os dados do passado são suficientes para se definir as ações futuras da empresa. (PADOVEZE, 2012)

Padoveze (1997) explica que a prática orçamentária mais comum tem sido a de utilizar dados passados para a projeção de situações futuras.

“Tal prática tem dado bons resultados, pois, de modo geral, os eventos passados são decorrentes de estruturas organizacionais já existentes e, por conseguinte, há forte tendência de tais eventos se reproduzirem, considerando, contudo, a introdução de novos

elementos componentes do planejamento estratégico da empresa”. (PADOVEZE, 1997, p.383).

Porém, segundo o próprio autor, na execução do orçamento de tendências existirão eventos passados que não se repetirão, assim não poderão ser reproduzidos no orçamento. Da mesma forma, existirão eventos futuros que não terão dados passados para se basear, por esse motivo será necessário utilizar outros modelos para orçar tais eventos (PADOVEZE, 1997).

2.3.4 Orçamento Base Zero

No processo tradicional, os orçamentos de cada exercício são elaborados tomando por base os resultados de atividade do exercício anterior, sendo acrescentado a esses custos um valor para compensar a inflação e uma carga de trabalho para o ano seguinte (SILVA, 1996).

Segundo Padoveze (1997), o modelo orçamentário Base Zero surgiu em contraposição ao orçamento de tendências. Como citado anteriormente, em algumas situações não haverá informações confiáveis para se finalizar o orçamento, o que pode causar a perpetuação de ineficiências.

Alveirinho (2007, p.237) explica que o OBZ “pretende romper com o passado e eliminar a tendência habitual do incrementalismo quase automático, em especial nas despesas de funcionamento”.

Na seção a seguir, será abordado o OBZ de forma mais aprofundada, na qual serão detalhadas suas características, vantagens e desvantagens do modelo que mais a frente serão confrontadas com o objeto de estudo.

3 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)

Dentre os modelos de orçamento, o presente trabalho tem foco no Orçamento Base Zero (OBZ), originado nos Estados Unidos por volta de 1966 como forma de controle para os governos estaduais e que está sendo difundido nas empresas privadas nos últimos anos (SANTOS, 2012).

O Orçamento Base Zero (OBZ) foi criado nos EUA no final da década de 60 e início da década de 70, no âmbito da racionalização da gestão. Essa técnica orçamental tem sido aplicada tanto no setor público quanto no privado. O OBZ surgiu em contraposição ao orçamento de tendências e sua filosofia baseia-se no rompimento com o passado, pois os dados antigos podem conter ineficiências que o orçamento por tendências por vezes perpetua (ALVEIRINHO, 2007).

Segundo Gonçalves (2011), o OBZ foi proposto a partir de 1966, como parte de um sistema de orçamentação utilizado nos Estados Unidos, chamado de Planning-Programing-Budgeting System (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento), que procurava planejar a melhor utilização de recursos como parte do próprio processo orçamental. E entre os anos de 1972 e 1973 esse novo processo foi utilizado no Estado da Geórgia, pelo então governador e futuro presidente americano, James Carter, que logo depois aplicaria o método em nível federal. No final da década de 70, seis estados norte-americanos também seguiam autonomamente este plano e aplicavam-se planos-piloto em outros. Em 2009, havia quinze estados dos EUA cuja legislação definia a aplicação do método do OBZ.

3.1 Características do OBZ

“O Orçamento Base Zero exige que os gerentes estimem as vendas, a produção e outros dados operacionais, como se as operações estivessem começando da estaca zero”. (WARREN, 2008, p 192)

A proposta do OBZ está em discutir toda a empresa sempre que se elabora o orçamento. Está em questionar cada gasto, buscando verificar a real necessidade dele. Assim, o

OBZ segue a linha de pensamento de que cada atividade da empresa será rediscutida não em função dos valores dos custos, mas na razão ou não de sua existência (PADOVEZE, 1997).

O OBZ ou orçamento por Estratégia é um processo operacional, de planejamento e orçamento, que exige de cada administrador a justificativa detalhada dos recursos solicitados. Esse procedimento exige que todas as funções das áreas da empresa sejam analisadas e identificadas por pacotes de decisão, onde serão avaliados e ordenados por importância (SILVA, 1996).

Segundo Paludo (2012), os pacotes de decisão são alternativas identificadas pelos gestores responsáveis por cada área, para receberem os investimentos necessários e que devem conter objetivos, metas, custos, medidas de avaliação, alternativas e análise custo-benefício.

“Pacotes de decisão são criados para facilitar a análise das alternativas e a tomada de decisão pela autoridade superior” (PALUDO, 2012, p. 11).

Silva (1996, p.61) define o Orçamento Base Zero ou por Estratégia como uma técnica para a elaboração do Orçamento-Programa que possui duas características principais:

- i. A revisão crítica dos gastos tradicionais de cada área
- ii. A criação de alternativas para facilitar a escala de prioridades a serem levadas para decisão superior.

Para Atkinson et al. (2008), uma característica marcante do método OBZ é a necessidade dos gestores de despesas discricionárias justificarem cada despesa, com continuidade. Para cada período de planejamento, o ponto de partida dessas despesas será o zero, para todos os itens que serão orçados.

3.1.1 Vantagens do OBZ

A seguir as principais vantagens do Orçamento Base Zero na visão de alguns autores. Silva (1996, p. 63) cita quatro vantagens do OBZ em relação aos demais modelos propostos:

- i. O processo orçamentário concentra a atenção na análise de objetivos e necessidades.
- ii. Conjuga planejamento e elaboração do orçamento no mesmo processo.
- iii. Faz os gerentes de todos os níveis avaliarem melhor a aplicação eficiente das dotações nas suas atividades.
- iv. Aumenta a participação dos gerentes de todos os níveis no planejamento das atividades e na elaboração dos orçamentos.

Já Alveirinho (2007, p. 240) ressalta oito vantagens evidenciadas pelo OBZ decorrentes da sua implementação que favorecem tanto empresas públicas como privadas, podendo ser resumidas da seguinte forma:

- i. Melhora os documentos previsionais na medida em que, na sequência de um planejamento adequado das atividades previstas, fixam-se objetivos realistas e podem tomar-se decisões mais eficientes em termos de alocação de recursos disponíveis.
- ii. Identificam-se e fixam-se níveis de despesas, através da aprovação de pacotes de despesas para cada atividade, com a possibilidade de revelar os custos e os benefícios, separando-os dos outros custos da organização.
- iii. Apura-se, à priori, a alocação de recursos para a realização das metas e dos objetivos fixados e privilegiam-se os aspectos qualitativos, em especial a execução física.
- iv. Identifica as atividades/funções que podem ser reduzidas e atividades/funções desnecessárias e permite estabelecer prioridades ao nível de projetos e as ações.
- v. Avalia o grau de importância de cada unidade orgânica da estrutura orgânica das organizações e posiciona-as por ordem de importância, podendo ocasionar, se for o caso, redistribuição da alocação de recursos entre elas.
- vi. Permite avaliar e auditar o desempenho dos funcionários, dirigentes, eleitos, departamentos, órgãos e unidades orgânicas.
- vii. Permite apurar erros, omissões e desvios e facilita as correções e ajustes necessários a um bom desempenho.

- viii. Melhora e fomenta a comunicação e os respectivos canais entre a direção política e a direção técnica-administrativa.

3.1.2 Desvantagens do OBZ

Como todo modelo, o Orçamento Base Zero também possui seus pontos fracos que serão expostos a seguir.

O OBZ apresenta as seguintes desvantagens (SILVA, 1996, p. 63):

- i. No início, o preparo do OBZ é mais demorado, mais trabalhoso e mais caro.
- ii. A preparação dos resumos de unidades de decisão e de pacotes orçamentários produz montanhas de papel.
- iii. A implantação exige que os funcionários estejam motivados e treinados. A tradicional burocracia oficial opõe-se às mudanças, ao aumento de trabalho e, principalmente, ao dispêndio de grande esforço mental.
- iv. Um grande percentual do orçamento é intocável devido às exigências legais.
- v. Pouca participação dos níveis hierárquicos superiores.

Alveirinho (2007, p. 240) explica que o insucesso deste processo orçamental, permite enumerar um conjunto de limitações que atrapalham sua implementação ou aplicação:

- i. Nem sempre é possível obter o apoio da direção política para esse tipo de atitude orçamental.
- ii. Existe sempre muita dificuldade em optar pela alternativa mais favorável seja mediante critério técnico, de risco econômico, financeiro, de resultado, seja pela experiência ou mesmo pelo instinto.
- iii. É bastante difícil escolher indicadores dentro de uma grande diversidade de que permitam medir o que efetivamente é necessário avaliar.

- iv. Pode gerar problemas internos entre eleitos e mesmo dirigentes nas prioridades das atividades, podendo mesmo provocar choques de interesses e incompatibilidades.
- v. Cria receios nos gestores que tem de apresentar e justificar com alguma antecedência as suas atividades e ações, ficando assim comprometidos com as decisões tomadas.
- vi. O processo de decisão envolve mais pessoas o que torna a comunicação morosa, pesada e crítica.

Para Baez (2013), as principais desvantagens ligadas ao OBZ é que é um modelo de reestruturação que não serve para ser feito todo ano, pois é muito caro, demanda muito tempo e exige que toda a empresa se mobilize para essa atividade. Então, o consultor sugere que o Orçamento Base Zero seja feito apenas quando a empresa identificar que o nível de despesas está muito alto e devem ser feitos cortes de gastos.

3.1.3 Implantação do OBZ

Segundo Carvalho e Martin Filho (2013), quando se trata da primeira vez que o método do OBZ é utilizado, em sua implantação, é importante padronizar as contas contábeis, o que torna a definição de VBZ's, NBZ's e PBZ's mais práticas e confiáveis.

Santanna (2010, apud Lunkes, 2009) explica que o Orçamento Base Zero pode ser dividido em Pacote Base Zero (PBZ), Núcleo Base Zero (NBZ) e Variável Base Zero (VBZ).

O PBZ é um documento que identifica uma atividade específica de modo que o gestor possa avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para obtenção de recursos e decidir aprová-la ou rejeitá-la. (PYHRR, 1981 apud SANTANNA, 2010).

Segundo Santanna (2010, apud Lunkes, 2009, p. 88), os pacotes de decisão podem ser divididos em NBZ e VBZ:

- i. VBZ ou Variável Base Zero: é a menor unidade de acumulação dos gastos, como a conta contábil que registra o consumo de recursos, como por exemplo canetas e cartuchos de impressora.
- ii. NBZ ou Núcleo Base Zero: é a junção de várias VBZ's por apresentarem natureza de gastos semelhantes. Como exemplo tem-se as VBZ's anteriores classificadas como "material de escritório".

Após a divisão das PBZ's, NBZ's e VBZ's, o processo orçamentário é dividido em cinco fases, que englobam as atividades prévias e de acompanhamento posterior à finalização (PYHRR, 1981 apud CARVALHO e MARTINS FILHO, 2013).

As etapas estão dispostas na figura a seguir:

Figura 6: Fases do Processo Orçamentário do OBZ de Pyhrr

FASE 1	FASE 2	FASE 3	FASE 4	FASE 5
PREPARAÇÃO DA BASE ORÇAMENTÁRIA. ESTABELECIMENTO DE METAS E OBJETIVOS	COLETA DE DADOS	IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DETALHADA DAS ATIVIDADES, ALTERNATIVAS E CUSTOS PARA REALIZAÇÃO DOS PLANOS	NEGOCIAÇÃO DO ORÇAMENTO. DETERMINAÇÃO DAS OPÇÕES ENTRE OBJETIVOS E CUSTOS	CONSOLIDAÇÃO DO ORÇAMENTO E PLANO DE OPERAÇÃO

FONTE: adaptado de Pyhrr (1981 apud CARVALHO e MARTINS FILHO, 2013)

3.2 Aplicação do OBZ no mercado

O maior exemplo de empresa a usar o sistema orçamentário do OBZ no mercado nacional é a Ambev.

A história da Companhia de Bebidas das Américas, a Ambev, surgiu em 1999 após fusão entre as empresas Cervejaria Brahma e Companhia Antártica. O surgimento da companhia impulsionou o setor de bebidas brasileiro, possibilitou a entrada no mercado de novas marcas, ampliou o leque de produtos de qualidade a preços acessíveis e incentivou o lançamento de inovações, fazendo com que o nível de empregos dobrasse e aumentou a geração de impostos (Ambev. Site Institucional, 2013).

A aplicação do OBZ começou em 1998 na Brahma, antes mesmo da união com a Antarctica, com o programa “Volta às Origens” que tinha a meta de redução de custos de R\$100 milhões.

“A rigidez no controle de custos fez da Brahma uma empresa excepcionalmente forte em processos. Em seus primeiros anos à frente da cervejaria, Telles fechou fábricas deficitárias, reduziu quase à metade o quadro de pessoal, redefiniu funções, fundiu atividades, agilizou a distribuição, visitou pontos de venda, negociou com fornecedores e parceiros e investiu pesadamente em publicidade. Em 1998, último ano antes do início do processo de fusão com a Antarctica, a Brahma havia deixado sua histórica concorrente vergonhosamente para trás. Seu lucro líquido era de R\$ 329,1 milhões, ante R\$ 64,2 milhões dos paulistas. Em 1999, um ano complicadíssimo por causa da desvalorização do real, o faturamento da Brahma foi mais do que o dobro do da Antarctica: US\$ 7 bilhões, ante US\$ 3,3 bilhões. A cervejaria, que custara US\$ 60 milhões à turma do Garantia dez anos antes, valia então R\$ 3,7 bilhões. A Antarctica, parada no tempo, foi simplesmente atropelada”. (ÉPOCA NEGÓCIOS, 2013)

Com o forte controle dos custos, a AmBev aumentou sua participação de mercado para 68,3% do setor de cervejas e encerrou o terceiro trimestre de 2005 com um lucro líquido consolidado de R\$399,1 milhões (PAULA, 2008).

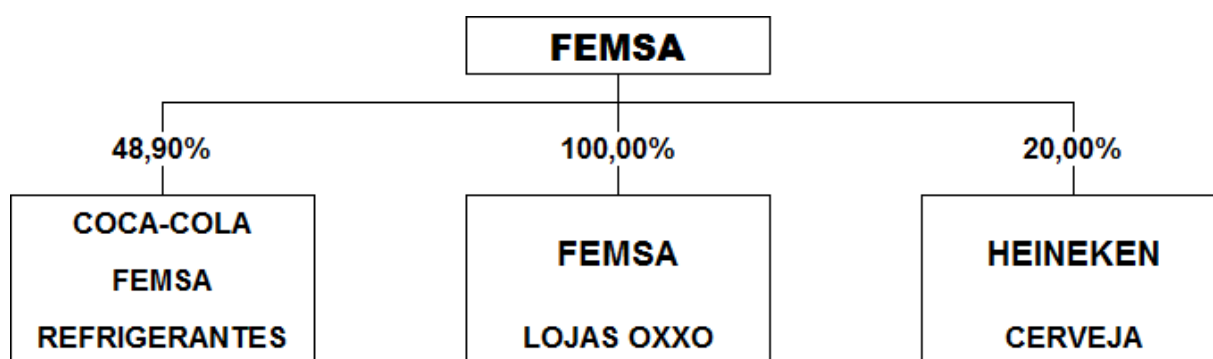
"A implantação da metodologia do orçamento base zero e redução de custos nos tem ajudado a melhorar os índices", afirmou Pedro Aidar, gerente de relação com investidores (PAULA, 2008).

Outra organização que utiliza o Orçamento Base Zero é a FEMSA, que atua no ramo de bebidas e comércio.

Originária da cidade de Monterrey no México, a FEMSA opera através de duas unidades de negócio apoiadas por uma área de insumos estratégicos e possui, segundo dados de 2011, mais de 215 milhões de consumidores em nove países da América Latina, mais de 200 centros de distribuição de bebidas e lojas que geram U\$14,554 milhões (FEMSA, 2013).

A Figura 7 representa a estrutura da organização FEMSA:

Figura 7: Estrutura FEMSA



FONTE: Figura adaptada de FEMSA (2013)

No ano de 2006, a FEMSA comprou a Kaiser por US\$ 68 milhões e após seis meses decidiu unificar as operações da Coca-Cola Femsa Brasil e da cervejaria. A partir dessa união, deixara, de serem empresas independentes para tornarem-se divisões de negócios de um mesmo grupo. Tendo assim uma mesma sede administrativa, mesmos diretores para áreas financeiras e de recursos humanos. As compras de insumos e serviços foram unificadas também (KUNINARI, 2006).

Essa estratégia foi tomada para aproveitar as estruturas para reduzir custos. Além de inúmeras estratégias e reformulação de operações, a Femsa passou a aplicar na cervejaria dois instrumentos de gestão largamente utilizados na AmBev: o orçamento base zero (OBZ) e o valor econômico agregado (EVA). (KUNINARI, 2006).

“O OBZ renova o orçamento anualmente na tentativa de não levar para o exercício seguinte os mesmos custos. O EVA é uma medida de desempenho que embute na cabeça dos funcionários a necessidade de criação de valor para o negócio. A redução de custos passou a ser uma obsessão. A nova gestão reviu toda a linha de produção, que, agora, tem que estar diretamente alinhada com a demanda. "Não faz sentido produzir uma cerveja em uma unidade e o seu centro de consumo estar a quilômetros de distância", diz. "Agora, vamos diminuir o custo de frete.”” (KUNINARI, 2006).

Outros exemplos de organizações que utilizam o OBZ como ferramenta gerencial aqui no Brasil são: Grupo Pão de Açúcar, Brasil Foods, Três Corações.

4 METODOLOGIA

Essa seção apresenta o estudo de caso referente à análise do uso do Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial em uma indústria do café com a finalidade de verificar se a operação da empresa segue os ensinamentos da literatura.

4.1 Caracterização da pesquisa

Segundo Marconi e Lakatos (1995, p. 155), pesquisa é “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

O estudo de caso é uma das muitas maneiras de fazer pesquisa em ciências sociais. Em geral, esse tipo de pesquisa representa a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” ou “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os acontecimentos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em um contexto da vida real (YIN, 2005).

Existem várias formas de classificar pesquisas. O presente estudo se enquadra nas seguintes (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 51):

- 1. Do ponto de vista da sua natureza:** trata-se de uma pesquisa aplicada, pois objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais.
- 2. Do ponto de vista dos objetivos:** trata-se de uma pesquisa descritiva, já que o pesquisador registra e descreve os fatos observados sem interferir. Visa descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática.
- 3. Do ponto de vista da forma de abordagem do problema:** é uma pesquisa qualitativa, pois considera que há uma relação entre o mundo real e o sujeito que não pode ser traduzida em números. Esta não requer o uso de métodos e técnicas

estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave.

Inicialmente, foi feito um levantamento bibliográfico em busca de informações sobre o tema em questão. Esse levantamento foi realizado em bibliotecas físicas e virtuais de universidades e sites, sendo utilizados livros, revistas, artigos, dissertações e teses.

Após a pesquisa bibliográfica, foi elaborado o estudo de caso a respeito do uso de um orçamento específico, o Orçamento Base Zero como forma de controle em uma indústria de café.

Como instrumento para obtenção das informações relevantes para conclusão deste estudo, foi utilizada uma entrevista semi-estruturada que visou à obtenção de resultados uniformes. A entrevista tem como objetivo coletar dados que não estão disponíveis em registros ou fontes documentais, mas que podem ser fornecidos por meio de terceiros.

Segundo Yin (2005), a entrevista é uma das formas mais importantes de fontes de informação para um estudo de caso, pois embora se esteja seguindo uma linha consistente de investigação, o fluxo real de questões nas entrevistas de estudo de caso é fluido ao invés de rígido.

A entrevista foi realizada com o Coordenador de OBZ, Yatagam Rubens. Como principal responsável pela utilização do Orçamento Base Zero dentro da empresa-alvo, foi o responsável por disponibilizar a maior parte das informações sobre o assunto através de uma apresentação de slides que demonstrava os processos, etapas e indicadores. As informações relacionadas à fase de implantação do OBZ foram dadas pelo Diretor de Suprimentos que está presente na empresa desde a sua fundação. E as demais informações, como a história, informações de princípios e atividades foram adquiridos através do próprio site da empresa e de materiais disponibilizados por ela.

Para sua realização foi criado um roteiro pré-estabelecido, disponibilizado nos anexos deste trabalho, dividido em três etapas. A primeira delas sendo constituída por questionamentos relacionados à fase de implantação do Orçamento Base Zero, buscando identificar as etapas necessárias e as dificuldades que foram superadas. A segunda fase trata do contexto atual da empresa com o uso do OBZ e busca mostrar como o OBZ é utilizado quais suas vantagens. A última fase busca informações que servirão de base para analisar o modelo como ferramenta gerencial.

Dessa forma, o presente estudo é baseado em dados secundários já que utilizou informações de terceiros e não de pesquisa, dados primários, para responder ao questionamento do trabalho.

As figuras e tabelas aqui apresentadas são adaptações conseguidas através das conversas com os funcionários. Não foram disponibilizadas as informações contidas na apresentação de slides por estarem ligadas diretamente à estratégia da organização e a exposição desses detalhes foi vista como um risco para o negócio por estar situada em um mercado altamente competitivo, como será descrito adiante.

5 ESTUDO DE CASO

O estudo foi realizado no período de 17 de outubro de 2013 a 25 de novembro de 2013, fase em que o Orçamento Base Zero estava sendo realizado na empresa, em uma indústria produtora de café e seus derivados que teve início no ano de 1959, na cidade de São Miguel, Rio Grande do Norte. Com um faturamento de R\$1.628.042.000,00 no ano de 2010, conforme balanço disponibilizado pela empresa, está atualmente presente no Brasil inteiro.

Segundo o Diretor de Suprimentos, a empresa passou por um rápido crescimento do ano 2000 até o ano de 2010, através da expansão de seus negócios, aquisição de outras empresas e formação de sociedades, passando de um faturamento de R\$300 milhões ao ano para cerca de R\$2 bilhões ao ano, atualmente.

Devido a esse crescimento, surgiram necessidades gerenciais de controle que possibilitassem tomadas de decisão mais precisas, pois os antigos modelos utilizados já não eram capazes de fornecer o controle exigido por uma atividade tão grande. A partir daí, foram implantados um sistema ERP e o Orçamento Base Zero.

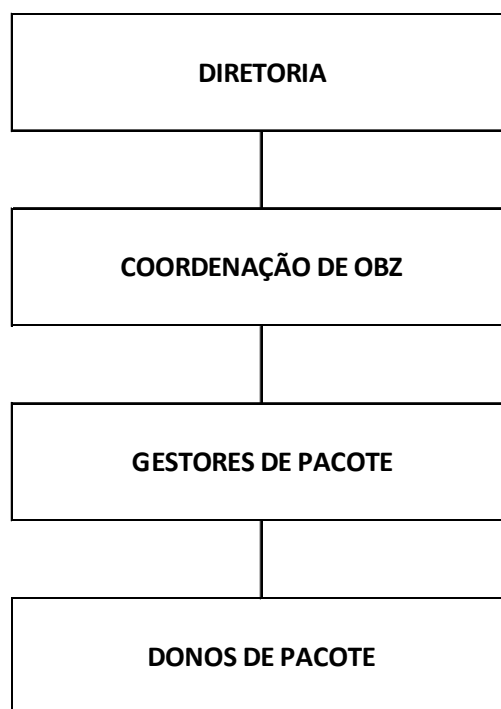
Segundo explicação do Coordenador de OBZ, a implantação do Orçamento Base Zero na empresa se deu através de duas fases iniciais- reestruturação contábil e reestruturação gerencial- que serão abordadas em detalhes na próxima seção, e que seu sucesso dependeu da superação das três principais dificuldades do modelo conforme seu ponto de vista.

Através das informações disponibilizadas mediante entrevista, o OBZ apresenta vantagens bastante relevantes e que favorecem a tomada de decisão da Diretoria de forma plena, mostrando-se muito eficiente.

Na próxima seção serão abordados em detalhes as fases de implantação, o contexto atual e o Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial, a partir disso será feita a análise do modelo como ferramenta orçamentária em uma empresa já estabelecida no mercado.

A próxima figura representa o organograma do OBZ na empresa, segundo dados obtidos na entrevista:

Figura 8- Hierarquia do Orçamento Base Zero na empresa



FONTE: Dados da pesquisa (2013)

6 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A presente seção tem a finalidade de analisar as informações colhidas mediante a pesquisa sobre Orçamento Base Zero e tentar responder à problemática do trabalho.

6.1 Escolha do modelo orçamentário

Segundo as informações compartilhadas pelo Diretor de Suprimentos, a escolha do Orçamento Base Zero se deu por estratégia para um controle mais forte de despesas e custos em uma fase de alto crescimento da empresa para se distanciar dos demais concorrentes por ter processos mais eficientes e a partir daí um preço diferenciado.

Tal escolha é sustentada pelos ensinamentos de Kotler (2007) onde sua teoria ressalta que o planejamento estratégico da empresa serve para adaptar-se ao ambiente em constante mudança e assim tirar vantagens das oportunidades.

Através da entrevista, pôde-se perceber que não existiu um estudo prévio sobre modelos orçamentários que atendessem as exigências emergentes. A escolha do modelo Orçamento Base Zero se deu através de uma indicação do Coordenador de Orçamentos da época que já havia trabalhado na Ambev onde o modelo do OBZ já era utilizado.

Esse fato torna-se até surpreendente pelo fato de não existirem estudos mais aprofundados sobre o assunto diante de uma escolha tão importante que iria reestruturar toda a empresa. Porém, por mais precipitada que tenha se mostrado essa atitude, acabou sendo uma escolha acertada como será visto adiante.

6.2 Implantação do OBZ

O processo de implantação do Orçamento Base Zero começou com a parceria entre a Contabilidade e o setor de Planejamento de Custo e Orçamento. Segundo o Coordenador de OBZ, essa parceria é essencial para a implantação de qualquer modelo orçamentário, pois a Contabilidade estabelecerá o plano de contas, os centros de custos que definem a estrutura da

empresa e as premissas que irão informar onde serão feitos os lançamentos nas contas que serão controladas pelo modelo escolhido. A partir da estrutura contábil criada pela Contabilidade, o setor de Planejamento de Custo e Orçamento irá estabelecer a estrutura gerencial que irá atender a gestão da empresa.

A figura a seguir representa um modelo adaptado de premissa que indica os objetivos estratégicos do setor e as indicações sobre as atividades e lançamentos de despesas nas contas contábeis corretas:

Figura 9– Modelo de premissa dos setores

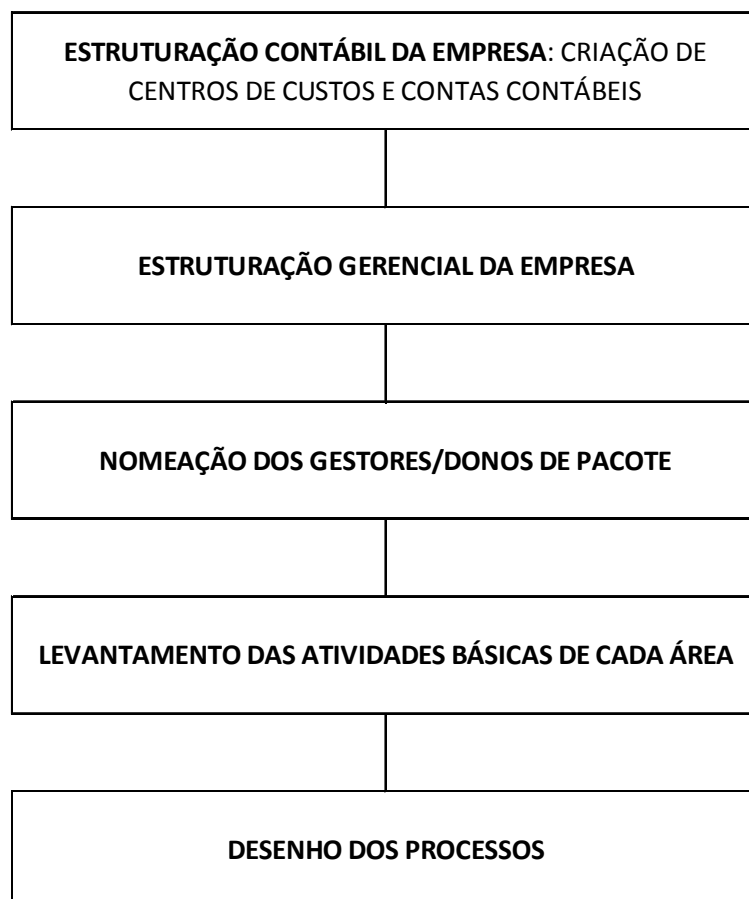
DATA: SETOR: RESPONSÁVEL:	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;">LOGOMARCA DA EMPRESA</div>
MISSÃO DO SETOR: VISÃO DO SETOR: PREMISSAS: * * * * * * * * *	

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A segunda fase da implantação foi o levantamento das atividades de cada área. Para isso, foram denominados os “gestores de pacotes”, que são os responsáveis por cada setor (gerente de Logística, gerente de Compras, etc.), com a finalidade de desenhar os processos e estabelecer quais as operações essenciais pertinentes à área.

A figura a seguir ilustra o processo de implantação do Orçamento Base Zero na empresa explicado anteriormente:

Figura 10- Fases de implantação do OBZ na empresa



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Com isso, a empresa passou por um período de revisão de sua estrutura e atividades para, a partir daí, controlar de forma mais eficiente suas despesas e seus custos com o modelo OBZ.

Mas, segundo o Coordenador de OBZ, para concluir a implantação, foi preciso superar três gargalos que são os pontos-chave para o sucesso do Orçamento Base Zero. O primeiro deles é a comunicação, por se tratar de uma empresa com atuação em todo o Brasil, a comunicação tem que ser clara e eficiente, até mesmo autoexplicativa, se for o caso. Para isso, são utilizados e-mails, intranet e telefone. O segundo gargalo é ter um sistema compatível com a atividade. Para o controle ser o mais preciso possível, deve existir um sistema que seja flexível e adaptável às operações da empresa e que atenda a suas exigências. E, em terceiro lugar, mas

sendo visto como talvez o mais importante, estão as pessoas. É imprescindível que estejam envolvidas nas atividades pessoas capacitadas e que entendam dos processos e de gestão para a elaboração do planejamento de cada área. Assim, o gestor de pacote deve dominar o processo pelo qual é responsável e identificar pessoas que serão nomeadas como “donos de pacote”, supervisores com a função de auxiliar no gerenciamento dos processos e possibilitar uma gestão de informações cruzadas, que irão dar suporte nas tomadas de decisão.

A figura a seguir identifica os três gargalos que influenciam a implantação do OBZ conforme explicação do coordenador de OBZ:

Figura 11 – Gargalos da implantação do Orçamento Base Zero

GARGALOS DA IMPLANTAÇÃO DO OBZ		
COMUNICAÇÃO	SISTEMA	PESSOAS
* CLARA (AUTOEXPLICATIVA) * EFICIENTE (USO DE TECNOLOGIA)	* FLEXÍVEL * ADAPTÁVEL À ATIVIDADE DA EMPRESA	* FUNCIONÁRIOS CAPACITADOS * PESSOAS COM CARACTERÍSTICAS DE LIDERANÇA

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Confrontando as informações da entrevista com a teoria apresentada nota-se que nem todas as dificuldades de implantação sugeridas foram identificadas durante pela empresa-alvo. Porém, ficou bastante claro que durante o processo foi necessário reestruturar as atividades da organização e superar entraves ao modelo explicados pelos estudiosos.

Segundo o referencial teórico o processo de implantação sugerido por Carvalho e Martin Filho (2013) explica que na primeira vez que o método do OBZ é utilizado, é importante padronizar as contas contábeis para que sejam definidas as VBZ's, que são as menores contas contábeis; NBZ's, que são as junções das contas contábeis em uma conta maior e PBZ's, que são os pacotes com o conjunto de todas as contas de uma atividade; que são as divisões da estrutura contábil que guiará o lançamento das contas para o controle de despesas e custos.

Já Silva (1996) e Alveirinho (2007) explicam que a implantação exige funcionários motivados e treinados, pois a tradicional burocracia opõe-se às mudanças, ao aumento de trabalho e ao uso de grande esforço mental e que o processo de decisão envolve mais pessoas o que torna a comunicação morosa, pesada e crítica.

Analisando essas informações, conclui-se que a implantação seguiu a teoria existente sobre o OBZ em todo o processo, ocorrendo pequenas diferenças para adaptação à empresa-alvo.

6.3 Contexto atual

Atualmente, todas as áreas da empresa, os 24 centros de distribuição, as 6 fábricas e 1 centro administrativo, fazem parte do controle do OBZ, mas nem todas as contas contábeis são controladas por ele.

Conforme explicação do Coordenador Yatagam, entre essas contas, são escolhidas pela diretoria através de uma análise vertical, as que influenciam de forma direta no custo do produto e as que agregam valores a ele, como as contas de frete que possuem um valor significativo. Essa escolha de contas tem a finalidade de não desperdiçar esforços para o controle de despesas que não afetarão de forma significativa o preço do produto ou a atividade de um modo geral, como as contas de consumo de água ou energia nos CDs por serem valores esperados.

O processo de fechamento do Orçamento Base Zero na empresa se dá uma vez por ano, iniciando no mês de agosto e sendo finalizado para avaliação da diretoria em outubro. Porém foi visto que não parte-se exatamente “do zero” como proposto no referencial teórico. Na verdade o que acontece na empresa, que já está estabelecida no mercado, é que a “base zero” inicia-se em cima de uma base de atividade estabelecida pela empresa como sendo o mínimo necessário para produzir e vender, essa base utiliza dados históricos. A partir do que foi estabelecido pela empresa como fundamental para a atividade é que são agregados aos pacotes os incrementos necessários, esses sim partem da “base zero”.

A utilização do Orçamento Base Zero anualmente pela empresa entra em discordância com a teoria. Apesar de ser um modelo orçamentário mais caro e mais demorado a atividade da empresa e o mercado em que se encontra encaixa-se com os processos e vantagens oferecidas pelo OBZ.

Segundo o Coordenador de OBZ, a empresa opta por manter os donos de pacote em suas funções, diferente de outras empresas que retiram seus gestores de suas atividades normais para que se concentrem exclusivamente nas decisões do orçamento por acreditarem que é a forma

mais eficiente para formação do OBZ, já que qualquer alteração na atividade ainda estará sob supervisão do gestor responsável e assim poderão ser feitas as alterações necessárias nos valores antes que o orçamento seja finalizado.

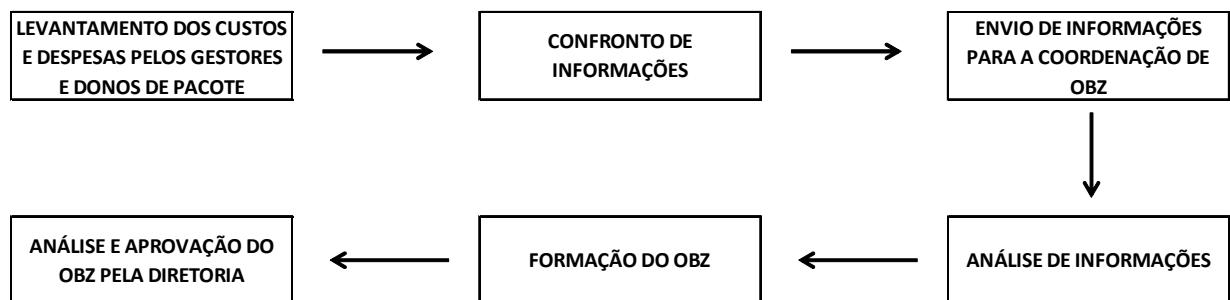
Assim, no mês de outubro, os gestores de pacotes juntamente com os donos de pacote começam a levantar todos os custos e despesas referentes às suas áreas de responsabilidade. Esse processo tem a finalidade de fornecer informações precisas para a coordenação de OBZ e evitar que sejam cometidos erros que prejudiquem o orçamento do ano seguinte.

Na segunda fase da criação do Orçamento Base Zero, os gestores de pacote se reúnem com a gerência de OBZ para que seja formado o orçamento. São discutidas as atividades de cada área e estabelecidas necessidades de investimento em equipamentos, pessoas, estrutura.

A terceira fase é a conclusão de todo o processo de formação do OBZ, a gerência se reúne com a diretoria para que sejam avaliados os resultados de cada área e os pedidos de investimento. Caso não seja aprovado, haverá uma nova reunião para correção de valores e depois será avaliado novamente. Após aprovação, a direção da empresa tomará as decisões cabíveis relacionadas a novas metas de controle de despesas e custos.

Na Figura 12 tem-se exemplificado o processo de formação do OBZ na empresa:

Figura 12 – Fluxograma do processo orçamentário na empresa



Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A figura 13 representa um modelo adaptado das informações da entrevista de uma planilha de levantamento de despesas de um dos setores da empresa. Essa planilha contém as despesas menores, VBZ's, que irão alimentar o sistema e compor em seguida as contas maiores que servirão de objeto de estudo das despesas pela diretoria:

Figura 13 – Planilha de controle de despesas

DATA: jan/13
 SETOR: CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DO EUSÉBIO
 RESPONSÁVEL:

DESPESAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
A	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
B	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
C	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
D	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
E	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
F	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
G	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
H	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
I	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
J	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
K	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Para a empresa, as principais vantagens do modelo orçamentário OBZ é que todas as atividades da empresa são rediscutidas e assim são verificadas possibilidades de melhorias e oportunidades, fazendo com que cada gestor conheça melhor sua área e acompanhe sua evolução de acordo com as mudanças do mercado, pois, a cada ano, ocorrem variações e com elas surgem novas necessidades.

Porém, como todo modelo, possui algumas desvantagens que são intrínsecas ao Orçamento Base Zero. Segundo o entrevistado, entre elas se destacam o tempo que é exigido para elaborar o OBZ, pois como não são utilizados dados históricos os gerentes devem entrar nos mínimos detalhes de cada situação e processo da sua área para justificar gastos e investimentos. A outra grande desvantagem é o alto custo, pois esse modelo exige investimentos em tecnologia para que as informações sejam as mais precisas possíveis, como sistemas gerenciais e meios de comunicação rápidos e eficientes.

6.4 O Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial

Devido às vantagens oferecidas pelo modelo escolhido, a indústria de café utiliza o OBZ como única forma de controle orçamentário por dois motivos. O primeiro deles, conforme foi explicado durante a entrevista, é que demandaria muito tempo e teria um alto custo, além de gerar um esforço desnecessário a equipe possuir dois modelos orçamentários. Em segundo, o

OBZ é capaz de alimentar os gestores com todas as informações fundamentais para estabelecer estratégias e tomar decisões relacionadas ao controle de despesas e custos.

Segundo o responsável, o OBZ proporciona controlar e tomar decisões mais precisas relacionadas às despesas e aos custos dos processos da empresa. Porém, existem outras decisões que precisam ser tomadas e que não são sustentadas pelo OBZ, como, por exemplo, o estabelecimento de metas comerciais e planos de ação para alcançar novos mercados ou consumidores. Assim, a direção estratégica decidiu por agregar ao controle do Orçamento Base Zero o modelo de Gestão por Diretrizes (GPD).

Campos (1992) explica que o GPD é um sistema administrativo que visa garantir a sobrevivência da empresa à competição através da visão estratégica estabelecida com base na análise do ambiente e nas crenças da empresa e através do direcionamento da prática do controle da qualidade por todos os funcionários.

Miranda (2013) ressalta que o modelo de Gestão por Diretrizes é capaz de proporcionar um salto qualitativo em organizações que alcançaram estabilidade em seus níveis de produção e qualidade. Pois, com o GPD em plena utilização, os processos dos diversos setores da empresa se tornam extremamente objetivos, diminuindo o desperdício de tempo, de insumos e de retrabalho, aumentando os níveis de eficiência das atividades e da qualidade dos produtos.

Segundo o Coordenador, Yatagam Rubens, o OBZ oferece todas as informações necessárias para se tomar decisões relacionadas a custos e despesas, mas precisa do suporte de outras ferramentas que complementem as outras necessidades da empresa. Conforme explicou, algumas empresas utilizam o OBZ em conjunto com o Balanced Scorecard. No caso da empresa-alvo, a escolha do GPD foi uma questão estratégica.

Relacionando as informações obtidas na entrevista com a teoria de Campos (1992) e Miranda (2013), percebe-se que o GPD relaciona-se de forma perfeita com as características do OBZ já que ambos ajustam os processos para que não existam desperdícios, um com foco nos custos e despesas e o outro com foco na qualidade, mas ambos direcionados para os objetivos estabelecidos pela administração estratégica da empresa.

Porém, apesar das ferramentas gerenciais relacionarem-se de forma muito eficiente, Miranda (2013) sugere que o GPD tenha um acompanhamento dos funcionários, pois a monitoração exagerada através de indicadores de desempenho e rígido controle de horários

podem causar a insatisfação dos empregados e gerar a queda de produtividade, o contrário do que se pretende alcançar com o modelo.

As decisões da indústria de café, relacionadas a custos e despesas, que provêm do OBZ são tomadas para curto prazo por exigência do negócio, como estão em um mercado bastante dinâmico as decisões devem ser tomadas para períodos menores. Por isso, o orçamento é realizado uma vez por ano conforme explicou o Coordenador de OBZ.

Yatagam citou como exemplo o caso da indústria naval em que não se tem um alto giro de estoque e muitos concorrentes, e que por isso a empresa não necessita de um forte controle de custos e despesas como o utilizado no OBZ, nesse caso um modelo mais simples de orçamento consegue atender as necessidades. Mas, a empresa possui produtos de consumo onde variações mínimas de valor podem mudar a decisão de compra do consumidor, então, os custos devem ser controlados de forma eficiente para evitar esse aumento de preço e perda de mercado.

O Coordenador de OBZ ressaltou que apesar de o Orçamento Base Zero ser um modelo que exige mais tempo e é mais caro que os outros tipos de orçamentos utilizados pelas empresas, é uma ferramenta muito eficiente, pois permite que os gestores tomem todas as decisões baseadas nas informações oferecidas por ele, além de permitir que sejam identificadas possíveis falhas de operações e até mesmo oportunidades de melhoria.

Essas afirmações são suportadas pela teoria apresentada por Silva (1996) que explica que no início, o preparo do OBZ é mais demorado, mais trabalhoso e mais caro. Mas, o processo orçamentário concentra a atenção na análise de objetivos e necessidades e faz com que os gerentes de todos os níveis avaliem melhor a aplicação eficiente das dotações nas suas atividades. Alveirinho (2007) resalta ainda que o OBZ permite apurar erros, omissões e desvios e facilita as correções e ajustes necessários a um bom desempenho.

A partir de todas essas vantagens apresentadas pelo modelo, Yatagam Rubens, confirma que o Orçamento Base Zero é utilizado como única ferramenta orçamentária e que suas desvantagens podem ser gerenciadas e superadas, sendo as vantagens bem mais relevantes para o negócio da empresa.

As pequenas diferenças entre a teoria e a prática que surgiram durante a análise são explicadas pelo Coordenador de OBZ pelo modelo de orçamento escolhido não possuir uma forma rígida e pré-estabelecida. Deve ser moldado de acordo com a atividade da empresa e com os resultados que busca alcançar. Dessa maneira, foi criada uma estrutura que possibilita o

controle de custos e despesas de uma empresa de grande porte que a torna forte concorrente mesmo tendo gastos altíssimos com transporte, tecnologia industrial e desenvolvimento de produtos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve início devido ao interesse em pesquisar sobre o modelo orçamentário Orçamento Base Zero como ferramenta gerencial. Este interesse foi direcionado a uma indústria de café e seus derivados. O objetivo principal foi analisar a utilização do OBZ como forma de controle orçamentário dentro de uma indústria de café.

Acredita-se, que ao término do mesmo, foi possível atingir o objetivo principal, respondendo ao questionamento feito inicialmente: “como o Orçamento Base Zero não utiliza dados históricos para planejar o exercício seguinte em uma empresa já estabelecida no mercado?”.

Em contrapartida ao que foi visto na teoria, onde se explica que o OBZ parte da “base zero” e não consideram dados históricos, a empresa estudada, uma fábrica de café já estabelecida no mercado, não parte exatamente “do zero” como é teorizado. Na verdade a empresa possui uma base de atividade em que já possui valores estabelecidos de acordo com acontecimentos passados e que norteiam as futuras formações orçamentárias. A partir daí é que são desconsiderados os dados históricos para a formação do novo orçamento e tomada das novas decisões.

Dentre todas as vantagens do Orçamento Base Zero que foram exaltadas pelos entrevistados, foi percebido após análise com a teoria apresentada anteriormente que o modelo orçamentário do OBZ deixa a administração estratégica da empresa muito distante das atividades operacionais. Após seu trabalho de delimitar a missão, visão e os prazos para se alcançar os objetivos estabelecidos todas as decisões são delegadas aos gestores de pacote até que chegue a data da reunião onde serão avaliados os resultados e tomadas as decisões de cortes de gastos ou investimentos.

De forma geral, pode-se afirmar que este estudo foi bastante gratificante, e de certa forma surpreendente, devido ao resultado obtido após pesquisa na empresa-alvo em termos de aprendizado e de maior entendimento sobre o assunto. Foi importante perceber que na prática a utilização de ferramentas gerenciais pode variar de acordo com a estratégia utilizada pela organização e pelo mercado no qual está inserida.

O conhecimento adquirido sobre o Orçamento Base Zero possibilitou a quebra de alguns tabus relacionados aos preconceitos sobre seus custos de implantação e continuidade da utilização dessa ferramenta e sobre a chamada “base zero” em que o modelo se apoia.

Apesar de exigir uma sinergia constante de todas as áreas e de todos os funcionários, o OBZ delega funções e ajuda cada colaborador a entender mais sobre sua área e participar de forma direta nas decisões de melhoria do seu trabalho.

A conclusão final sobre a ferramenta gerencial Orçamento Base Zero no caso da empresa-alvo é que fornece para a diretoria todas as informações relacionadas a custos e despesas para a organização tomar decisões de cortes de gastos ou realizar investimentos. No final, as vantagens do modelo superam suas desvantagens, que podem ser gerenciadas e não representam um fator para a desistência de sua implantação e continuidade. Assim, o OBZ torna-se para esse caso a única ferramenta orçamentária.

Salienta-se que este trabalho apresenta algumas restrições no seu desenvolvimento, tais como, a aplicação da entrevista com apenas dois membros da equipe que de fato participam da criação do Orçamento Base Zero, além da dificuldade de acesso às informações de forma mais detalhadas, como relatórios ou modelos de orçamentos, com a justificativa de se tratar de informações estratégicas que não podem ser compartilhadas.

Como sugestão para trabalhos futuros recomenda-se o desenvolvimento dessa pesquisa sobre outras perspectivas, envolvendo um número maior de funcionários da equipe de OBZ, como também demonstrar os resultados obtidos após a implantação do Orçamento Base Zero.

Outra indicação para trabalho futuro surgiu quando foram confrontadas duas situações, a prática da empresa-alvo que utiliza o OBZ para curto prazo e a opinião do consultor Victor Baez que sugere seu uso para longo prazo e com grandes intervalos entre seus usos. Essa oposição lança o questionamento sobre os prazos em que o modelo orçamentário do Orçamento Base Zero é utilizado, se é uma questão de exigências de mercado ou um fator estratégico como no caso da indústria estudada.

Pode ser realizado também um comparativo entre as duas ferramentas complementares citadas anteriormente, o Balanced Scorecard e a Gestão por Diretrizes. Quais as diferenças entre esses modelos e como influenciam nas decisões da administração estratégica da empresa quando relacionados às informações fornecidas pelo Orçamento Base Zero.

REFERÊNCIAS

ALVEIRINHO, Francisco José. **Sobre a aplicabilidade de Orçamento Base Zero (obz) às autarquias locais**. 2007, Instituto Politécnico de Castelo Branco – Escola Superior de Gestão.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S. e YOUNG S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. 2ed, São Paulo: Editora Atlas, 2008.

BAEZ, Victor E. **Orçamento Base Zero**. 2013, palestra Disponível em: <<http://www.endeavor.org.br/videos/marketing-vendas/workshops/mensuracao-de-performance-orcamento-e-desempenho/orcamento-base-zero>> acesso em 28 de jun de 2013.

CAMPOS, V.F. **Gerenciamento pelas diretrizes (Hoshin Kanri)**. Belo Horizonte: Fundação Chistiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1996.

CARVALHO, Lisiane. **Os 7 tipos de orçamentos empresariais**. 2012, Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/administracao-e-negocios/os-7-tipos-de-orcamentos-empresariais/67616/#>> acesso em 05 de ago de 2013.

CARVALHO, Ramon Ronê Duarte de; MARTIN FILHO, Marcelo Pinheiro Saint. **Estudo de Caso: Implantação do modelo Orçamento Base Zero em uma empresa do ramo de shopping centers**. 2013, Monografia. Graduação em Engenharia de Produção da Escola Politécnica, Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial**. 4ed, São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GOMES, Regina Celi Vidal. **O Orçamento Base-Zero como técnica de planejamento financeiro**. 2000, Monografia (MBA em Finanças e Contabilidade). Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas da Universidade de Taubaté, Taubaté, 2000. Disponível em <http://www.ppga.com.br/mba/2000/gomes_regina_celi_vidal.pdf> acesso em 18 de fev de 2013.

GONÇALVES, Ivo. **O orçamento Base Zero e o jardineiro da Universidade de Coimbra**. 2011, Disponível em: <<http://ivogoncalves.wordpress.com/2011/02/04/o-orcamento-base-zero-e-o-jardineiro-da-universidade-de-coimbra/>> acesso em: 21 de fev de 2013

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5ed, Rio de Janeiro: PHB, 1985.

KUNINARI, Eduardo Jodi. **Femsa unifica negócios de refrigerante e cerveja**. Valor Econômico, 14 de jul de 2007. Disponível em: <http://geein.fclar.unesp.br/jornais_det.php?codigo=6562> acesso em 19 de set de 2013.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva, M. **Fundamentos de metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MIRANDA, Lúcia Salomone de A. **As vantagens e desvantagens da Gestão por Diretrizes**. 2013, Disponível em: <www.portaleducacao.com.br/educacao/artigos/30659/as-vantagens-e-desvantagens-da-gestao-pelas-diretrizes-gpd> acesso em 27 de nov de 2013.

NIWA, Eduardo. **Para que serve um orçamento?** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/noticias/administracao-e-negocios/para-que-serve-um-orcamento/48848/#>> acesso em 05 de ago de 2013.

O Legado de Leman. Revista Época Negócios, Edição 14, Abril de 2008. Disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/Revista/Common/0,,ERT22844-16380,00.html>> acesso em 19 de set de 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. 2ed, São Paulo: Editora Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**. IESDE Brasil S.A., 2012.

PALUDO, Augustinho Vicente. **Orçamento Público, Administração Financeira e Orçamentária e Lei de Responsabilidade Fiscal**. 3ed revista e atualizada: Elsevier, 2012.

PARSLOE, Eric; WRIGHT, Raymond. **O Orçamento**. São Paulo: Nobel, 2001.

PAULA, Conrado Chacon B.de. **Lucro da AmBev triplica e receita sobe 12% no trimestre**. Publicação: 04 de nov de 2005. Disponível em: <http://geein.fclar.unesp.br/jornais_det.php?codigo=7411> acesso em: 19 de set de 2013.

PAULO, João. **Orçamento Empresarial**. 2008, Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/administracao-e-negocios/orcamento-empresarial/21484/>> acesso em 05 de ago de 2013.

PRODANOV, Cleber Cristiano e FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ed. RS: Universidade FEEVALE, 2013.

RAZA, Cláudio. **Orçamento Base Zero: modismo ou necessidade?** Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/administracao-e-negocios/orcamento-base-zero-modismo-ou-necessidade/11742/#>> acesso em 05 de ago de 2013.

SANTANA, Leonel Garcia. **Proposta de Aplicação do Orçamento base Zero em um departamento financeiro de uma empresa multinacional**. 2010, Monografia. Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27214/000763258.pdf?sequence=1>> acesso em 18 de fev de 2013.

SANVICENTE, Antonio Zorato e SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2ed, São Paulo: Editora Atlas, 1995.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 3ed, São Paulo: Atlas, 1996.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M. e FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2ed, São Paulo: Editora Thomson, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3ed, Porto Alegre: Bookman, 2005.

3 Corações. Site Institucional. Disponível em: <<http://www.3coracoes.com.br>> acesso em 23 de set de 2013.

AMBEV. Site Institucional. Disponível em: <<http://www.ambev.com.br>> acesso em 23 de set de 2013.

FEMSA. Site Institucional. Disponível em: <<http://www.femsa.com>> acesso em 23 de set de 2013.

KAISER. Site Institucional. Disponível em: <<http://www.kaiser.com.br>> acesso em 23 de set de 2013.

APÊNDICE

ROTEIRO DE ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

1 PARTE: IMPLANTAÇÃO

- Há quanto tempo é utilizado na empresa?
- Quantas pessoas fizeram parte do processo?
- Quais áreas fizeram parte do projeto?
- Como surgiu a necessidade da implantação do OBZ?
- Foi feito benchmarking ou foi criado um modelo próprio?
- Como se deu o processo de preparação de pessoal?
- Qual a reação dos colaboradores com o novo método?
- Quais as dificuldades encontradas?

2 PARTE: CONTEXTO ATUAL

- Quantas pessoas fazem parte da equipe atual?
- Todas as áreas são envolvidas?
- Como é o fluxograma do processo?
- Qual a periodicidade e a duração do processo de estruturação do OBZ?
- Quais são as etapas do processo?
- Quais os principais benefícios do modelo?
- E as principais dificuldades?

3 PARTE: OBZ COMO FERRAMENTA GERENCIAL

- São usados outros tipos de orçamentos na empresa?
- (caso positivo) Qual a frequência desses outros modelos?
- (caso positivo) Quem são os responsáveis?

- (caso positivo) Esses outros modelos são complementares ao OBZ ou buscam afirmar os mesmos dados?
- (caso positivo a anterior) Em caso de divergência entre os orçamentos, qual o mais relevante para a tomada de decisão?
- Qual a importância do OBZ para a tomada de decisão no curto, médio e longo prazo?
- O OBZ oferece a possibilidade de uma tomada de decisão concreta ou utilizam outras informações?
- Qual a influência do OBZ para os stakeholders?