

MANTER OU RECOMEÇAR DO ZERO: CASO SOBRE UMA IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO BASE ZERO

MAINTAINING OR STARTING FROM ZERO: CASE ABOUT AN IMPLEMENTATION OF ZERO-BASED BUDGET

Recebido em 01.11.2022 Aprovado em 24.12.2022
Avaliado pelo sistema double blind review
DOI: <https://doi.org/10.32888/cge.v10i3.56383>

Chris Handa C Cunha

christianehanda@hotmail.com

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, Faculdade FIPECAFI, São Paulo, Brasil

Juliana Ventura Amaral

juliana.ve.amaral@gmail.com

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, Faculdade FIPECAFI, São Paulo, Brasil

Paschoal Tadeu Russo

paschoal.russo@fipecafi.org

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, Faculdade FIPECAFI, São Paulo, Brasil

Resumo

A empresa “Transatlântico” implantou recentemente o orçamento base zero. Após o primeiro ano da implantação foram detectados problemas, com destaque para limitação no uso do software desenvolvido, morosidade no processo de elaboração do orçamento e impasse em novos papéis. Diante dessa situação, o caso discute a decisão entre, apesar dos problemas, dar continuidade ao projeto, mesmo com as deficiências identificadas ou fazer uma “parada tática” para rever o que não está funcionando e assim trazer longevidade e sustentação para o projeto.

Palavras-chave: Orçamento base zero. Estrutura Matricial. Racionalidade.

Abstract

“Transatlântico” firm recently implemented a zero-based budget (ZBB). After the first year of ZBB, some problems in the process have been detected, including limitations in the developed software, slowness in the budgeting processes and impasses in new roles. In this context, this case discusses the decision of either maintaining the project, even with identified deficiencies and problems, or making a “tactical stop” to review what is not working and thus bring long term and maintenance for the project.

Keywords: Zero-based budget. Matrix Structure. Rationality.

Introdução

O relógio marcava 23h:35. Há horas, o sol já havia se posto naquela calorosa tarde de quarta-feira do outono paulista, mas o escritório da Empresa Transatlântico continuava com as luzes acesas. John, Diretor Senior de FP&A da companhia, desde as primeiras horas da manhã analisava as planilhas e relatórios decorrentes do orçamento base zero que implantou na companhia. O diretor prometeu a si mesmo que não sairia da empresa antes de chegar à conclusão dos pontos que essa implantação obteve sucesso e dos pontos que encontrou gargalos.

Mariana, secretária de John passou o dia imprimindo relatórios e disponibilizando arquivos de planilhas para subsidiar a análise do diretor. Ela também chegou cedo e ainda estava no escritório, mas já estava por partir e disse a John: “Dr. John, o senhor precisa de mais alguma informação por agora? Terei que ir porque em breve encerra o funcionamento do metrô, não vim de carro hoje, pois era meu rodízio...”. O diretor respondeu: “Pode ir Mariana, muito obrigado por hoje”.

Agora estavam no escritório somente John e o vigilante José. Mas pela fisionomia que podia ser observada do diretor, as luzes ainda permaneceriam acesas por muito tempo. Certamente quinta-feira iria chegar e o escritório continuaria em funcionamento.

Contexto geral

É perceptível no dia a dia dos gestores nas organizações, sobretudo nas de grande porte, um conflito, no que tange priorizar a própria carreira e o que de fato é melhor para a empresa, no processo de decisão. No contexto acadêmico, entre outras perspectivas, essa temática é abordada pela Teoria da Agência, que busca explicar os conflitos de interesses que podem surgir da relação contratual entre um principal (por exemplo: o dono / acionista) e um agente (um gestor / executivo).

Essa teoria, cujas diretrizes centrais foram trazidas por Jensen e Meckling(1976), tem fundamentação econômica e defende que tanto o principal como o agente, em seu relacionamento buscam maximizar a utilidade de seus recursos. Dentro desse relacionamento o agente é o indivíduo que é contratado para atingir os objetivos da organização, mas não se pode desconsiderar que ele também é motivado por seus próprios interesses, mesmo quando comprometido a realizar certas tarefas para o principal. A questão que este caso busca desvelar é: até que ponto um agente, quando em uma posição de liderança, faz escolhas movido pela objetividade econômica e pela racionalidade, atributos esses tão frequentemente objetivados nas escolas de economia, administração, contabilidade e finanças.

Há muito tempo que se questionam os pressupostos sobre a capacidade de os indivíduos tomarem decisões de forma completamente racional (Simon, 1976). Tal limitação da racionalidade se deve a alguns fatores cognitivos, tais como: (i) restrições de tempo e de custo, (ii) limitações de inteligência e de percepção, (iii) atitude de simplificação ou falta de informações importantes, (iv) falta de critérios relevantes para a resolução do problema que se pretende resolver, e (v) limitação na capacidade de retenção das informações na memória humana (Sauaia & Zerrenner, 2009). Para Simon (197) uma decisão pode ser considerada objetivamente racional quando ela é tomada levando em conta os elementos que visam maximizar os resultados; diferentemente disso, pode ser enquadrada como subjetivamente racional, se maximiza o conhecimento sobre o assunto. Pode ainda ser denominada racionalidade organizacional, se orientada para as metas da organização, e, por fim, racionalidade pessoal, se orientada para as metas do indivíduo (Sauaia & Zerrenner, 2009).

Líderes estão sujeitos aos riscos da tomada de decisão. Collins (2018) destaca o papel da liderança nas empresas que alcança a excelência. Para o autor esses líderes são os que canalizam as necessidades de seu ego para longe de si mesmos e na direção da meta maior, que é construir uma empresa que prima pela excelência. Na visão de Collins (2018) não é que os líderes excelentes não

tenham ego ou interesses próprios, na verdade, são incrivelmente ambiciosos, mas, sua ambição é voltada primeiramente e fundamentalmente para a organização, não para si mesmos.

Diversos pesquisadores têm buscado prescrever o processo de tomada de decisão racional, apoiando-se em aspectos cognitivos, coletas de dados, análise e julgamento, buscando descrever como a decisão deve ser tomada, e as conclusões de em pesquisas levam a respostas similares que podem ser expressas na sequência das seguintes ações: (i) definir o problema de maneira clara e explícita, (ii) identificar os diferentes critérios e suas importâncias relativas, (iii) ponderar os critérios, (iv) gerar alternativas ou cursos de ação, (v) classificar as alternativas segundo os critérios identificados, e (vi) identificar a solução que pode otimizar. Entretanto, eles também chegam à mesma conclusão: pouco se sabe sobre como se dá efetivamente a tomada de decisão (Sauaia & Zerrenner, 2009).

Contexto da empresa e ambiente a ser analisado

A Empresa Transatlântico faz parte de uma organização multinacional de grande porte que atua no Brasil e em diversas partes do mundo na área de Bens de Consumo. Ela conta com uma estrutura organizacional acentuadamente matricial e descentralizada. Nas organizações matriciais a delegação é mais intensa e os gestores, inclusive aos níveis de supervisão e média gerência, tem maior empoderamento, quando comparados à pares em organizações mais hierarquizadas. Organizações estruturadas de forma matricial costumam ter como vantagem a agilidade no processo de decisão, de outro lado, dado o maior empoderamento de diversos envolvidos, a capacidade e a habilidade de negociar e se relacionar tornam-se mais necessárias que em outras formas de estruturas organizacionais. Outro ponto positivo da Transatlântico é que ela preza pela diversidade de experiências nos diferentes contextos de trabalho, e, dessa forma, motiva seus colaboradores, a cada dois anos, a realizarem movimentações internas.

Se, de um lado, a rotação interna dos colaboradores contribui para sua melhor compreensão da organização como um todo, além de capacita-los, de forma mais ampla para as diversas demandas em suas atividades, tal tipo de movimentação pode impactar os projetos estruturantes, que, para serem implementados dependem da compreensão dos diferentes contextos, e em suas implementações podem demandar mais anos. Tal situação pode ser um fator decisivo sobretudo para as diretorias, em não iniciarem projetos estruturantes, em face do risco de não ser possível concluí-los dentro dos períodos de permanência em cada rotação.

Dada as diferentes características dos gestores e das diferentes demandas que são resultado das diretrizes estratégicas, observou-se, ao longo do tempo que diversas práticas de gestão, e de contabilidade gerencial, incluindo a implementação de softwares e sistemas voltados a suportá-las, que foram implementadas, mas foram descontinuadas em gestões subsequentes. Algumas questões que nos intrigam e cremos que precisam ser avaliadas pelos gestores, em seus processos de decisão quando optam pela implementação ou descontinuidade do uso dessas práticas são: a) foi analisada a demanda de curto, médio e longo prazo da cia? b) a descontinuidade de seu uso deu-se porque ela realmente não atendia mais a necessidade para a qual ela havia sido proposta? c) uma nova diretoria aceitou e manteve as práticas de gestão existentes ou preferiu marcar sua gestão por meio da introdução de novas práticas de gestão?

O ambiente de análise é da área de Planejamento Financeiro em sua prestação de serviços à área de Manufatura no setor de Bens de Consumo no Brasil. A Figura 1 representa aspectos das dimensões matriciais em que as áreas de Manufatura e FP&A se encontram na Transatlântico.

Figura 1: Aspectos da organização matricial na empresa Transatlântico

Áreas de Serviços		Compras	Manufatura	Qualidade	Logística
	Planejamento Financeiro e Análise FP&A		X		
	Custeio				
	Recursos Humanos				
	Tecnologia da Informação				

Vale enfatizar que as diferentes áreas de serviços encontra-se sob diferentes diretorias globais. O mesmo ocorrendo com as áreas clientes. Na Transatlântico cabe à área de FP&A consolidar nos resultados e relatórios dos países da América Latina, incluindo as análises de variações do P&L (Profit & Loss Statement) e FCF (Free Cash Flow) realizado versus as projeções. Também os aspectos relacionados às decisões sobre a utilização de práticas associadas ao planejamento do resultado financeiro estão sob a responsabilidade desta área.

A implementação do zero based budgeting

John, Diretor Senior de FP&A, havia construído toda a sua carreira, desde quando estagiário, na Empresa Transatlântico e estava na Diretoria de Global Manufatura, havia pelo menos 5 anos. Ele estava sendo demandado pelo board a trazer algum tipo de inovação para sua área. Não é que ele estivesse em uma situação de risco de perder sua posição, mas era preciso se reinventar.

A Transatlântico se valia, mundialmente da prática do orçamento convencional, que é caracterizada por associar gastos a centros de resultados com base na linha do tempo. Apesar de o ZBB ser uma ferramenta de gestão orçamentária que já existe há bastante tempo, ela não havia sido implementada em nenhum time de Finanças da empresa Transatlântico até o ano de 2018. Foi quando John iniciou um projeto para sua implementação na área de Manufatura. A ideia era que orçamento de 2020, que seria construído em 2019, já fosse feito nesse novo modelo.

O *Zero Based Budget* - ZBB ou em português OBZ – Orçamento Base Zero, nasceu nos anos 1970 como resultado de uma iniciativa ocorrida dentro de uma empresa Americana da área de tecnologia. Tal iniciativa foi publicada na *Harvard Business Review*, e chegou ao conhecimento de Jimmy Carter que a implementou no Estado da Georgia, quando ainda governador e, posteriormente, como presidente dos Estados Unidos, determinou que o orçamento base zero fosse utilizado por todo o governo federal americano (Phyr, 1973).

O orçamento base zero é caracterizado por concentrar sua elaboração nas demandas de cada área, independente dos gastos históricos, fazendo com que cada gestor tenha que justificar a necessidade

de cada recurso alocado (Frezatti, 2009). Também está associado ao fato de que ele possibilita uma melhor alocação dos gastos por meios de processos de priorização através dos pacotes de decisão, que são relatórios que identificam atividades específicas e a elas associam gastos. Esse processo é conhecido por auxiliar na redução da assimetria informacional, trazendo maior transparência e contribuindo para a redução dos gastos.

O projeto possuía duas grandes frentes: uma seria com relação a implementação de um software que suportasse de maneira adequada o processo de orçamentação com base no ZBB e a outra com relação ao processo de elaboração e aprovação do orçamento. Neste primeiro momento a ideia de John era de implementar o ZBB somente na área de Manufatura.

O investimento monetário para a implantação do ZBB foi considerado relevante, e, por conta disso, o projeto do ZBB na área de Manufatura, passou a ser fortemente divulgado para os demais clientes, além das demais áreas de serviços, trazendo assim altas expectativas com relação a transparência, clareza e até mesmo redução de custos.

O fato é que após o primeiro ano de utilização da metodologia do ZBB foram detectados alguns problemas, dos quais, destacamos alguns, a saber:

- a) O software que foi desenvolvido para o desenvolvimento do ZBB foi feito com base nas demandas dos países da América do Norte e quando aplicada a uma realidade na América Latina (com complexidades macroeconômicas, tais como inflação, câmbio etc.) não apresentava 100% um ajuste adequado às necessidades locais. Entre as limitações, por exemplo, o software não permitia realizar mais de um ajuste de inflação ao ano, o que não atendia a situação da Argentina que apresentava 3 ou mais ajustes salariais anuais.
- b) O processo orçamentário para a elaboração do ZBB era mais moroso e detalhado do que o orçamento convencional vinha sendo utilizado até então, o que gerava problemas de calendário com as demais áreas de Finanças da Empresa Transatlântico em especial na América Latina onde os prazos de entrega eram mais desafiadores.
- c) Outro aspecto foi decorrente do surgimento de novos papéis em decorrência do ZBB, por exemplo: os gestores de pacotes de decisão, foram pouco explorados durante a implantação da nova metodologia, o que evidenciou que a revisão dos gastos, e de suas efetivas necessidades, não haviam sido efetivas a ponto de resultar em aumento de transparência com o uso dessa metodologia orçamentária.

Dilema

Após a primeira fase de implementação do ZBB, antes mesmo de ser testada a sua eficácia em todas as dimensões que ele se propunha alcançar, devido ao excelente endomarketing a ele associado, a nova metodologia orçamentária era elogiada e tida como exitosa, e isso, obviamente trouxe resultados diferenciados aos executivos ligados ao projeto. O board passou então a gerar uma pressão para que o ZBB fosse implementado em todas as demais áreas clientes e de serviços.

Nesse contexto, os colaboradores, responsáveis pelo processo de implantação do ZBB, que tinham conhecimento sobre todas as limitações que ele ainda apresentava, estavam preocupados, pois, com os problemas identificados no software e no processo orçamentário, e inefetividade de papéis dos novos atores desse processo (gestores de pacotes de decisão), temiam pelo risco de ampliar os problemas para toda a organização.

Os colaboradores do John estavam inclinados a influenciá-lo no sentido de que ele propusesse uma parada técnica do projeto, evitando assim que houvesse uma expansão dos problemas, ainda não resolvidos, para outras áreas (clientes e serviços) e em outros países, até que estivessem resolvidos.

Eles sabiam que tal ação poderia evidenciar assim que o sucesso até então tão propalado não havia de fato ocorrido, podendo repercutir negativa para o John e demais executivos que foram associados ao projeto.

Em face do contexto apresentado o dilema que se apresenta para John é o seguinte:

- a) Dar continuidade ao projeto, mesmo com as deficiências identificadas, evitando assim uma exposição de John junto ao Board e levando o projeto para as demais áreas e países, correndo o risco que problemas decorrentes do ZBB se espalhem por toda a organização;
- b) Levar o problema de maneira transparente para o board sugerindo fazer uma “parada tática” para rever o que não está funcionando e assim trazer longevidade e sustentação para o projeto, o que, a princípio, pode parecer acarretar uma perda de prestígio à imagem do John e dos demais executivos ligados ao projeto, mas com isso, assegura que, quando for difundido para as demais áreas da organização não traga problemas.

Questões para reflexão

Tendo em vista os objetivos didáticos propostos para o caso, sugerimos questões para reflexão. Todavia, essas questões são sugestões para estimular a análise do caso em condições similares pelos diferentes pequenos grupos, podendo ser modificadas ou não consideradas a critério do professor, a fim de melhorar sua aderência ao plano de ensino.

- 1) Detalhe as características da Empresa Transatlântico.
- 2) Elenque os diferentes tipos de orçamentos que poderiam ser usados no planejamento da Empresa Transatlântico.
- 3) Compare as vantagens e desvantagens do Orçamento Base Zero em relação aos diferentes tipos de orçamentos.
- 4) Relacione mecanismos que podem ser usados para contornar pontos fracos do Orçamento Base Zero.
- 5) Discuta como a (ir)racionalidade nas tomadas de decisão pode ter influenciado a adoção do Orçamento Base Zero.

Objetivos de ensino

Este caso foi desenvolvido para aplicação nos cursos de graduação e pós-graduação lato sensu na área de Gestão, em disciplinas de Controladoria e Controle Gerencial, em sessões que abordem os conceitos relacionados ao processo orçamentário e à racionalidade na tomada de decisões. Com o uso do caso, tem-se a expectativa que o aluno compreenda e compare a aplicabilidade de diferentes tipos de orçamentos. Nesse sentido, os objetivos de aprendizagem são: (a) compreender os conceitos de orçamento, especialmente do orçamento base zero; (b) avaliar como a racionalidade na tomada de decisão pode interferir na prática selecionada; e (c) analisar de forma crítica o processo de implantação do orçamento base zero em uma empresa.

Fontes e métodos de coleta dos dados

Os elementos contextuais e conceituais utilizados neste caso de ensino foram obtidos a observações realizadas na empresa Transatlântico. Os dados foram coletados na segunda metade da década de 2010. A estrutura do caso e das notas de ensino seguem as recomendações para a modalidade, tais como aquelas reportadas por Alberton e Silva (2018) e Chimenti (2020).

Plano de ensino

Sugere-se que o caso para ensino seja disponibilizado previamente aos alunos e que sejam direcionadas leituras prévias como suporte para a análise das questões propostas. Na aplicação do caso, recomenda-se a discussão inicial em grupos com poucos alunos e, em seguida, a discussão em plenária com a exposição de um representante de cada um dos grupos. Por fim, o professor encerra a discussão, apresentando um mapeamento das ideias que emergiram, relacionando as mesmas aos conceitos teóricos. A Tabela 1 sumariza o tempo recomendado para as atividades do caso.

Tabela 1. Tempo recomendado para as atividades do caso.

Atividades	Duração (minutos)
Abertura da discussão do caso pelo professor	5-10
Discussão em pequenos grupos	30-40
Exposição dos representantes dos pequenos grupos	30-40
Fechamento pelo professor	10-15

Nível de dificuldade do caso

Erskine, Leenders e Mauffette-Leenders (1998) definem um critério para inferir o nível de dificuldade de um caso para o ensino. Essa dificuldade é mensurada mediante três dimensões: analítica, conceitual e de apresentação. Cada uma delas é ainda subdividida em três níveis de dificuldade, formando o “cubo de dificuldade do caso”. A dimensão analítica refere-se à natureza da tarefa diante do dilema, a dimensão conceitual diz respeito à complexidade dos conceitos envolvidos e finalmente a dimensão de apresentação compreende a quantidade e qualidade da informação presente no caso. Nesse sentido, a classificação do presente caso é trazida na Tabela 2.

Tabela 2. Nível de dificuldade do caso.

Dimensão	Nível de Dificuldade	Razões
Analítica	2	A tarefa a ser desenvolvida no caso tem uma dificuldade intermediária, ao passo que implica numa análise qualitativa da situação encontrada, mas não carece de avaliações detalhadas de cálculo.
Conceitual	2	Conceitos de orçamento devem ser articulados a conceitos da racionalidade na tomada de decisão.
Apresentação	2	O tamanho do caso é intermediário e informações pertinentes ao dilema são trazidas de forma organizada.

Referências

- Alberton, A., & Silva, A. B. (2018). Como escrever um bom caso para ensino? Reflexões sobre o método. *Revista de Administração Contemporânea*, 22(5), 745-761.
- Bazerman, M. H. (2004). *Processo decisório*. Rio de Janeiro: Campus.
- Chimenti, P. C. P. S. (2020). Reflexões sobre casos de ensino memoráveis. *Revista de Administração Contemporânea*, 24(5), 376-379.
- Collins, J. (2018). *Empresas feitas para vencer: Por que algumas empresas alcançam a excelência... e outras não*. Rio de Janeiro: Alta Books

- Frezatti, F. (2009). *Orçamento empresarial, planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Phyrr, P. A. (1973). *Orçamento base zero: um instrumento administrativo para a avaliação das despesas*. São Paulo: Editora USP.
- Sauaia, A. C. A., & Zerrenner, S. A. (2009). Jogos de empresas e economia experimental: um estudo da racionalidade organizacional na tomada de decisão. *Revista de Administração Contemporânea*, 13(2), 189-209.
- Simon, H. A. (1976). *Administrative Behavior*. New York: The Free Press.