

GUILHERME KENJI MIYASHITA

REVISÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DE UMA EMPRESA DE
BEBIDAS ATRAVÉS DA METODOLOGIA ORÇAMENTO BASE ZERO

Trabalho de formatura apresentado à Escola
Politécnica da Universidade de São Paulo para
obtenção do Diploma de Engenheiro de
Produção

SÃO PAULO

2021

GUILHERME KENJI MIYASHITA

REVISÃO DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DE UMA EMPRESA DE
BEBIDAS ATRAVÉS DA METODOLOGIA ORÇAMENTO BASE ZERO

Trabalho de formatura apresentado à Escola
Politécnica da Universidade de São Paulo para
obtenção do Diploma de Engenheiro de
Produção

Orientador:

Professor Doutor Alberto Wunderler Ramos

SÃO PAULO

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Nadia e Newton, por terem aberto mão de tanto para me deixar a maior herança de todas: a educação e a liberdade para conquistar meus objetivos e o mundo. A minha mãe em especial por cada ponta de lápis apontado, página de lição rasgada e noite não dormida, por me ensinar sobre dedicação e fazer sempre o meu melhor. Ao meu pai em especial por ter sido o exemplo constante e incansável de que é preciso ser feliz e amar a sua família sempre.

Ao meu irmão, Gustavo, por ser o maior amigo e apoiador que uma pessoa pode ter em todos os caminhos que decidi trilhar. E aos meus outros irmãos, Kia, Lu e Paixão, por serem ombro, colo e ouvidos nos momentos mais difíceis.

A Analu, por todo o carinho verdadeiro e autoconhecimento nessa caminhada, sem os quais eu nunca teria alcançado tantos sucessos.

Ao Renan e ao Pedro, por acreditarem em mim tantas vezes e abrirem meu caminho, meus olhos e minha mente.

A Carol, por não deixar de acreditar em mim e por abrir portas que eu nem mesmo enxergava. E ao Arthur, pela parceria mais do que precisa.

A Renata, por ser um sorriso acolhedor em um ambiente por vezes assustador. Espero que saiba a sua importância para as pessoas.

E por fim, mas não menos importante, ao professor Alberto por sua paciência, apoio e tutoria nesse projeto, e à Escola Politécnica pelos ensinamentos para chegar até aqui.

RESUMO

O Orçamento Base Zero é uma metodologia que propõe uma ruptura com o processo orçamentário tradicional, construído a partir de bases históricas que perpetuam as ineficiências do passado, partindo de uma análise individual de cada atividade, seus benefícios e custos. Em um cenário de aumento da competitividade de mercado, é essencial que as organizações estruturem-se para ter cada vez mais eficiência na aplicação dos seus recursos.

O presente trabalho tem o desafio de adaptar essa metodologia para a construção de um novo processo orçamentário em uma empresa real do segmento de bebidas não alcoólicas energéticas, detalhando os desafios e etapas essenciais para o seu sucesso, assim como a associação a outras ferramentas para suportar seu entendimento e controle.

ABSTRACT

Zero-Basis Budgeting is a methodology that proposes a disruption with the traditional budgeting process, built from historical bases that perpetuate the inefficiencies of the past, starting from an individual analysis of each activity, its benefits and costs. In a scenario of increasing market competitiveness, it is essential that organizations structure themselves to be increasingly more efficient in the application of their resources.

This paper has the challenge of adapting this methodology to build a new budget process in a real company in the segment of non-alcoholic energy drinks, detailing the challenges and essential steps for its success, as well as the association with other tools to support its understanding and control.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1	Do orçamento empresarial ao beyond budgeting.	26
Figura 2	Ciclo do Orçamento Contínuo.	27
Figura 3	O racional do custeio por atividades.	29
Figura 4	Relações entre pacote, núcleo e variável base zero.	31
Figura 5	Pacote de decisão.	33
Figura 6	Matriz de responsabilidades do OBZ.	34
Figura 7	Priorização dos pacotes de decisão.	36
Figura 8	Emprego de porcentagens de corte.	38
Figura 9	Organograma da Super Bebidas.	48
Figura 10	Ciclo orçamentário da Super Bebidas.	50
Figura 11	Processo Administrativo e Orçamentário atual.	51
Figura 12	Cálculo da Margem Operacional.	52
Figura 13	Etapas críticas do processo orçamentário atual.	60
Figura 14	Aplicação do FEPSC ao processo orçamentário.	65
Figura 15	Mudanças no fluxograma do processo atual.	66
Figura 16	Organograma resumido da Super Bebidas.	76
Figura 17	Alternativas de esforço dos pacotes de decisão.	79
Figura 18	Exemplo de Pacote de Decisão da Super Bebidas.	79
Figura 19	Exemplo de priorização de pacotes na diretoria de vendas.	83
Figura 20	Priorização de Pacotes de Diretoria Financeira da Super Bebidas.	86
Figura 21	Exemplo de reportes mensais gerados pelo BI da Super Bebidas.	89
Figura 22	Fluxograma detalhado do novo processo orçamentário da Super Bebidas.	90
Figura 23	Carta de controle geral da Super Bebidas.	95
Figura 24	Carta de controle da área de Vendas Off-Premise, pacote de viagens.	97

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Os seis objetivos principais do orçamento.	25
Tabela 2	Diretorias, Contas e suas constantes de multiplicação.	45
Tabela 3	Matriz de despesas por diretorias.	47
Tabela 4	Histórico do percentual de despesas indiretas.	53
Tabela 5	Cálculo do orçamento de custos indiretos.	54
Tabela 6	Distribuição total do orçamento de custos indiretos.	54
Tabela 7	Equipe de implantação do OBZ.	63
Tabela 8	Despesas transversais às diretorias.	67
Tabela 9	Representação de Funcionários no total de custos indiretos.	69
Tabela 10	Representação de Viagens no total de custos indiretos.	71
Tabela 11	Representação de Facilities no total de custos indiretos.	73
Tabela 12	Exemplos de pacotes de Facilities.	74
Tabela 13	Representação de Projetos no total de custos indiretos.	75
Tabela 14	Matriz de responsabilidades de diretorias.	77
Tabela 15	Códigos de diretorias e cenários.	82
Tabela 16	Testes de gráficos de controle individual.	98

LISTA DE ABREVIATURAS

BI	Business Intelligence.
BP	Business Plan.
CD	Centro de Distribuição
FEPSC	Fornecedor, Entrada, Processo, Saída e Cliente.
FRE	First Revision.
LIC	Linha Inferior de Controle.
LM	Linha Média.
LSC	Linha Superior de Controle.
NF	Nota Fiscal.
OBZ	Orçamento de Base Zero.
PDDI	Programa de Diretrizes das Despesas Indiretas.
PO	Purchase Order.
RH	Recursos Humanos.
SAP ERP	Enterprise Resource Planning software.
SRE	Second Revision.
TI	Tecnologia da Informação.

SUMÁRIO

1.	Introdução	12
1.1	Contexto	12
1.2	Objetivos do trabalho	13
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.2	Estrutura do trabalho	14
1.3	Restrições à publicação	14
2.	A empresa	15
2.1	Apresentação e Informações gerais	15
2.1.1	Fundação e expansão internacional	15
2.1.2	Instalações	16
2.1.3	Produção e distribuição	16
2.1.4	Produto	17
2.3	Estratégias de Marketing	18
2.4	Estrutura organizacional	19
2.5	Mercado e Desafios	19
2.5.1	Segmento de mercado	19
2.5.2	Desafios do momento de mercado	20
2.6	Relevância do trabalho	21
3.	Revisão bibliográfica	21
3.1	Administração Financeira	21
3.2	Administração Orçamentária	22
3.2.1	Conceito de Orçamento	22
3.3	Tipos de orçamento	24
3.3.1	Orçamento Empresarial	24
3.3.2	Orçamento Contínuo	25
3.3.3	Orçamento Base Zero	25
3.3.4	Orçamento Flexível	26
3.3.5	Orçamento por Atividades	26
3.3.6	Beyond Budgeting	27
3.4	Orçamento Base Zero (OBZ)	28
3.4.1	Conceitos Fundamentais	28
3.4.2	Etapas do OBZ	29
3.4.3	Problemas de Implantação	35
3.4.4	Vantagens e limitações	36
3.5	Justificativa da escolha	37
4.	Levantamento de dados	37
4.1	Origem de extração dos dados financeiros	38
4.2	Tratamento dos dados financeiros	38
4.3	Organização das despesas indiretas	40
4.4	Organograma	41
5.	Processo orçamentário atual	43
5.1	Calendário e cenários	43
5.2	O processo administrativo e o orçamento	44
5.2.1	Definição estratégica	45
5.2.2	Definição do orçamento total disponível	46

5.2.3 Detalhamento do orçamento por diretoria.....	47
5.2.4 Alimentação do sistema com os dados detalhados.....	49
5.2.4 Consolidação e reporte	50
5.2.5 Aplicação dos recursos e Controle	51
5.3 Os ciclos de revisão	52
5.4 Principais problemas do processo atual.....	52
6. Aplicação da metodologia	54
6.1 Preparação.....	54
6.1.1 Alinhamento do Board de Diretores	54
6.1.2 Equipe OBZ.....	55
6.1.2 Manual	56
6.1.3 Calendário	57
6.1.4 Treinamento.....	57
6.1.5 FEpsc.....	58
6.2 O novo processo orçamentário.....	58
6.2.1 Definição estratégica.....	59
6.2.2 Identificação dos pacotes de decisão	61
6.2.3 Definição da matriz de responsabilidades	68
6.2.4 Elaboração dos Pacotes de Decisão	69
6.2.5 Priorização dos pacotes de decisão.....	74
6.2.6 Aplicação dos Recursos.....	79
6.2.7 Acompanhamento	80
6.3 Fluxograma detalhado.....	81
6.4 Ciclos de Revisão Orçamentária.....	82
6.5 Controle do processo.....	83
7. Conclusões.....	87
7.1 Extensões do estudo.....	89
8. Referência Bibliográfica	91
Apêndice A: Lista de contas contábeis por agrupamento.....	93
Apêndice B: Lista de centros de custo por diretoria	96
Apêndice C: Calendário Business Plan 2022 - Despesas Indiretas.....	98

1. Introdução

1.1 Contexto

A gestão dos custos e despesas é, imprescindivelmente, uma das atividades mais importantes para o funcionamento de uma empresa. Sendo assim, sua gestão estratégica se mostra uma atividade essencial para alcançar o objetivo final de uma organização com fins lucrativos.

Atualmente vivemos um momento de insegurança financeira muito grande. Com a pandemia do Coronavírus, diversos negócios tiveram suas atividades impactadas de forma com que as consequências do atual período prometem se estender por anos a vir. Segundo o portal de notícias da CNI, 70% das empresas brasileiras apresentaram queda no faturamento durante o período da pandemia. Dado que o período se mostra desfavorável para se trabalhar no primeiro pilar da maximização de lucros, que é a receita, torna-se ainda mais importante às organizações buscar formas de otimizar sua gestão de custos para não só manter competitividade como também, em alguns casos, sobreviver às adversidades do momento atual.

Adicionalmente à crise de consumo agravada pela pandemia, o mercado nacional brasileiro enfrenta uma grande instabilidade político-econômica e de variação cambial. As empresas e marcas que dependem diretamente de insumos e/ou produtos acabados importados sofrem, além da desaceleração das vendas, com o aumento de custos importantes para sua operação. Essa fotografia faz com que a gestão olhe mais atentamente a novas técnicas, metodologias e processos para enfrentar tamanhos desafios.

Uma das técnicas mais adotadas para gestão dos custos atualmente é o chamado Orçamento Base Zero (OBZ). Grippa apud Padoveze (2000, p. 384) diz que “a filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento partir da observação dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser

perpetuadas”. Ao longo deste trabalho, iremos analisar a origem e os fundamentos dessa técnica, assim como estudar sua aplicação prática na empresa estudada.

1.2 Objetivos do trabalho

1.2.1 Objetivo Geral

A proposta do trabalho teve origem a partir de conversas e entrevistas com gestores da Super Bebidas, onde identificou-se a necessidade e oportunidade de buscar rentabilidade e maior eficiência na alocação dos recursos destinados às despesas indiretas da empresa, através de uma revisão dos processos orçamentários aos quais são submetidas.

A partir do estudo e entendimento dos processos atuais, tal qual a cultura da empresa que tange a gestão orçamentária, decidiu-se que o objetivo do projeto seria revisá-los através de uma das metodologias mais utilizadas no mercado atual para gestão de custos, o Orçamento Base Zero, analisando sua aplicação prática e potencial de ganhos em eficiência, controle e gestão da mesma.

Vale ainda esclarecer que o atual trabalho tem foco em propor um novo processo orçamentário, como citado acima, mas não tem a intenção de fazer uma análise financeira sobre as decisões de alocação dos seus recursos. Ou seja, seu objetivo é fornecer aos gestores ferramentas e um processo robusto para que possam ser tomadas essas decisões.

1.2.2 Objetivos Específicos

De modo a detalhar o objetivo geral acima citado em entregas práticas do presente trabalho, podemos destacar:

- a) Adaptar a metodologia do OBZ à cultura e estrutura da empresa estudada, avaliando as possíveis restrições e/ou alterações necessárias à bibliografia;
- b) Definir e desenhar o novo processo orçamentário das despesas indiretas da empresa estudada, descrevendo detalhadamente as etapas para sua futura implementação prática;
- c) Identificar a contribuição que o novo processo poderá trazer à empresa, seja de forma direta ou indireta, uma vez que, conforme será mais bem estudado na revisão bibliográfica, ele não somente busca maior eficiência nos investimentos, como também maior controle e conhecimento da gestão sobre onde está sendo aplicado seu dinheiro.

1.2 Estrutura do trabalho

Com o objetivo de estruturar de forma organizada o raciocínio através do qual foi proposto, construído, estudado e analisado o novo processo, o trabalho está dividido em 7 capítulos, sendo eles:

- a) Introdução: a primeira parte tem por objetivo apresentar o presente trabalho, seu objetivo, estrutura e restrições, de forma preparar o leitor para as próximas seções;
- b) A empresa: procura descrever as principais características da empresa estudada que terão impacto direto no redesenho do processo em questão, entendendo sua cultura, estrutura organizacional e principais desafios;
- c) Revisão bibliográfica: na terceira seção é feito um aprofundamento teórico que valida a estrutura da proposta a ser desenvolvida;
- d) Levantamento de dados: o objetivo do capítulo é introduzir a origem dos dados utilizados, os critérios usados para organizá-los de forma didática ao projeto e as constantes de multiplicação usadas para modificá-los de forma a manter o sigilo da empresa, sem prejudicar o entendimento do projeto;
- e) Processo orçamentário atual: antes de aplicar a metodologia, faz-se necessário apresentar detalhadamente o processo atual, destacando quais etapas não podem ser alteradas e quais são os principais gargalos para a qualidade;
- f) Aplicação da metodologia: utilizando os conhecimentos adquiridos nas seções anteriores sobre a empresa e a bibliografia específica, é levantado então os dados necessários sobre as despesas indiretas, a estrutura das áreas, o processo orçamentário atual e então a adaptação prática do modelo de OBZ à realidade da empresa;
- g) Conclusões: o capítulo traz de forma resumida os principais benefícios introduzidos pelo novo processo, sejam eles diretos ou indiretos, e as possíveis restrições à sua aplicação e riscos de implementação.

1.3 Restrições à publicação

Antes de iniciar a apresentação da empresa onde ocorrerá o estudo, vale ressaltar algumas premissas que foram utilizadas para o desenvolvimento dele. Primeiramente, as informações e dados foram levantados de fontes internas e externas:

- a) Informações gerais sobre a empresa, cultura e estrutura foram adquiridos através de entrevistas qualitativas com funcionários;

- b) Os dados para o desenvolvimento do processo foram obtidos junto a funcionários a partir dos sistemas da própria empresa;
- c) Foram ainda utilizados dados externos de mercado e categoria, assim como algumas informações da mídia sobre a empresa e concorrentes.

De forma a preservar a identidade da empresa e suas informações confidenciais, ela será denominada simbolicamente de “Super Bebidas” e os dados recolhidos serão sempre modificados através de multiplicadores, a serem mais bem detalhados no momento correto do estudo. Por último, foram omitidas também quaisquer informações que pudessem levar a identificação dela.

Tais restrições, vale ressaltar, não trazem prejuízo à busca do objetivo central do trabalho, que é o desenvolvimento do processo através da metodologia OBZ. Tanto seus ganhos qualitativos quanto quantitativos (uma vez que a lógica das variáveis estudadas será preservada) poderão ser analisados ao final dele.

2. A empresa

2.1 Apresentação e Informações gerais

2.1.1 Fundação e expansão internacional

A Super Bebidas é uma empresa de capital fechado fundada no final dos anos 80 na Europa. Líder absoluta e criadora do segmento específico em que atua, de bebidas não alcoólicas funcionais, hoje distribui para mais de 160 países e, de acordo com os números divulgados na imprensa, entrega mais de 7,5 bilhões de latas por ano.

O presente trabalho tem a intenção de propor a implementação de uma metodologia de melhoria no processo de orçamento da filial brasileira da Super Bebidas, por esse motivo detalharemos melhor a mesma. Vale dizer, entretanto, que a metodologia precisaria sofrer poucas adaptações para ser ampliada a outras filiais, uma vez que a cultura e estrutura (tanto organizacional, quanto de sistemas de informação) são bastante alinhadas entre diferentes unidades do grupo.

A Super Bebidas iniciou sua distribuição no Brasil no final dos anos 90, sendo também a precursora da categoria no país. Após mais de 2 décadas de atuação no país, segue

líder do mercado. Com um escritório nacional em São Paulo, e subsedes em Recife, Rio de Janeiro, Porto Alegre e Itajaí, e possui mais de 250 funcionários diretos.

Por motivos de diferenciação, no trabalho, a filial brasileira será sempre descrita como “Super Bebidas”, enquanto o escritório central, na Europa, será descrito como “Super Bebidas Global”.

2.1.2 Instalações

Conforme citado acima, a Super Bebidas possui um escritório central localizado em SP (onde ficam 60% dos seus funcionários diretos e 90% dos seus cargos gestores), 3 escritórios regionais e 1 Centro de Distribuição (CD).

- a) Escritório Nacional (São Paulo): sede das áreas administrativas de atuação nacional, como os times financeiros, de recursos humanos, administração geral, marketing, trade marketing, inteligência de vendas, diretoria de operações;
- b) Escritório Regional (São Paulo): sede dos times de vendas regional e field marketing (time responsável pelas aplicações de marketing e trade nos pontos de venda e/ou consumo);
- c) Escritórios Regionais (Pernambuco, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul): sedes dos times de vendas regionais e field marketing;
- d) Centro de distribuição (Santa Catarina): o único centro de distribuição da Super Bebidas no Brasil fica alocado junto ao porto, de onde vêm todas as latas vendidas no país, assim como os principais materiais promocionais de pontos de vendas, eventos e coolers a serem alocados nos clientes

2.1.3 Produção e distribuição

Apesar de atuar em diversos mercados globais, com tamanhas diferenças tanto geográficas quanto culturais, a Super Bebidas Global possui uma única fábrica no mundo, localizada em seu país de origem e sede principal. Essa é uma decisão da alta gestão da empresa com o objetivo de ter maior controle sobre a produção, demanda e custos diretos, assim como sobre a qualidade dos produtos, seus insumos e matérias primas. Esse será um dos pontos essenciais para entendimento dos desafios da Super Bebidas no cenário brasileiro.

A distribuição das latas para o Brasil é feita por transporte marítimo, e tem duração total de aproximadamente 2 meses. As bebidas ingressam então em Santa Catarina, onde são estocadas e enviadas diretamente tanto para seus distribuidores (canal indireto de vendas)

quanto clientes diretos. Vale aqui diferenciar as duas divisões principais de clientes da Super Bebidas, On Premise e Off Premise (cada qual pode ser atendido direta ou indiretamente do Centro de Distribuição e possui uma gestão de estratégia bastante distinta):

- a) On Premise: todos os clientes onde o consumidor final consome o produto diretamente após a compra, como lojas de conveniência, bares, restaurantes, lojas de fast food e casas de show e festa. Representa aproximadamente 20% das vendas da companhia em número de latas
- b) Off Premise: são os clientes em que o consumidor final compra para estocar, como supermercados tradicionais e atacadistas. Representa aproximadamente 80% do volume de vendas da companhia em número de latas

2.1.4 Produto

Como citado anteriormente, o produto da Super Bebidas é uma bebida não alcoólica funcional, consistindo em um portfólio de 16 produtos no Brasil, sendo uma combinação das seguintes variáveis:

- a) 5 diferentes sabores (sendo 4 fixos e 1 sazonal);
- b) 3 diferentes tamanhos de lata;
- c) 3 diferentes cartonados (podendo conter 1, 2 ou 4 produtos).

Vale destacar, ainda, que os 3 principais produtos representam mais que 50% do volume de vendas nos últimos anos.

Cada lata possui shelf life (validade do produto a partir do momento de produção) de 6 meses (lembrando que uma vez produzida na fábrica que centraliza todos os pedidos globais demora cerca de 2 meses para chegar no CD).

O produto da Super Bebidas custa ao consumidor, de acordo com pesquisas de mercado contratadas pela mesma, o dobro da sua maior concorrente. Pode-se ver também um comportamento parecido, quando se compara globalmente.

A bebida enlatada pela Super Bebidas não tem nenhuma patente sobre sua fórmula, fazendo com que sua diferenciação perante a concorrência seja afirmada principalmente através de uma construção de marca agressiva e inovadora, global e localmente, sendo um case de sucesso.

2.3 Estratégias de Marketing

Primeiramente, é importante ressaltar que esse tópico não tem interesse em se aprofundar nos conceitos de branding e marketing, mas sim trazer para o trabalho parte essencial na cultura e estratégia da Super Bebidas: a construção da sua marca.

Mais do que vender um produto, a Super Bebidas se propõe a vender um estilo de vida e o status quo que o acompanha, seja para momentos recreativos ou para performance (de atletas ou concentração). Para tanto, há um investimento massivo em marketing e trade marketing. Esse investimento é feito em diferentes frentes, cada qual com sua estratégia, mas todas com o objetivo de criar esse mindset no consumidor:

- a) Mídia: compra de mídia de televisão (aberta e fechada), digital, out of home (cartazes, outdoors, entre outros) e também uma agência própria de criação e disponibilização em um canal na televisão fechada, revistas e redes sociais;
- b) Patrocínios: assim como é feito globalmente, a Super Bebidas Brasil patrocina uma série de atletas importantes, times de futebol, eventos de cultura, gaming, entre outros;
- c) Ativação de consumo: uma equipe totalmente focada em ativação de consumo em pequenos e médios eventos, faculdades, pontos de venda, academias, entre outros;
- d) Trade marketing off premise: uma estratégia focada em ativação diferenciada dos pontos de venda através de materiais importados, coolers de diversos formatos para atender desde pequenas conveniências até grandes atacadistas;
- e) Trade marketing on premise: não somente uma estratégia de ativação dos pontos de venda de on premise (como casas de shows, restaurantes, conveniências) como também co-gestão de eventos musicais e ativação de grandes festas.

A importância da criação desse branding reflete-se diretamente na estrutura organizacional da Super Bebidas. Do ponto de vista orçamentário, foco do atual trabalho, pode-se afirmar que o processo de planejamento dos recursos disponibilizados para Marketing e Trade é o mais bem estruturado. Diferentemente da gestão do orçamento de despesas indiretas, que são aprovadas de forma macroscópica pelo global e ficam sob gestão mais local, o orçamento de marketing do Brasil tem um processo mais longo e cada projeto é aprovado pela alta gestão na Europa. Consequentemente, pode-se dizer que o orçamento de marketing é, no atual cenário, bastante mais controlado, assertivo e que toda a gestão, local ou não, tem conhecimento de como está sendo planejado e utilizado a verba da companhia.

2.4 Estrutura organizacional

De acordo com Mintzberg (2006), “A estrutura organizacional, em nossa visão, segue tanto a estratégia como pé esquerdo segue o direito no ato de andar. As duas existem independentemente, mas uma influencia a outra. Certamente, há momentos em que a estrutura é reprojeta para se adaptar a uma nova estratégia. Mas a escolha de qualquer estratégia e de certa forma influenciada pelas realidades e potenciais da estrutura existente”. Segundo o autor, portanto, para que se pense na estratégia a ser seguida é necessário conhecer a estrutura e seus potenciais. Pode-se dividir a estrutura da Super Bebidas no Brasil em:

- a) Administração: pessoas e despesas da administração geral do negócio, como o Gerente Geral do Brasil, equipe de facilities (gestão dos escritórios), legal e projetos nacionais
- b) Marketing: gestores e equipes de Marketing
- c) Finanças: gestores e equipes de Contabilidade, Taxes, Tesouraria e Controladoria
- d) Vendas: gestores e equipes de vendas nacional e regional (vale ressaltar, aqui, que a equipe de promotores é terceirizada)
- e) Recursos Humanos: gestores e equipes de Recursos Humanos (RH)
- f) Operações: gestores e equipes de operações, tanto no escritório de SP quanto no Centro de Distribuição

2.5 Mercado e Desafios

2.5.1 Segmento de mercado

Conforme previamente abordado, a Super Bebidas é líder do segmento de bebidas não alcoólicas funcionais. Tendo sido a primeira marca relevante a trazer o produto para o país, foi agente ativo da construção dessa categoria.

De acordo com a Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e Bebidas não Alcoólicas (ABIR), este segmento representava apenas 0,4% dentro do setor de bebidas não alcoólicas em 2019. Em contrapartida à pequena participação, enquanto o setor cresceu 3,5% de 2018 para 2019, o segmento específico cresceu 15,4%. À base de comparação, o segmento de refrigerantes (que representa quase 40% do segmento) cresceu, no mesmo período, apenas 2,9%.

Se observarmos um horizonte de tempo mais amplo, ainda, o segmento de bebidas funcionais cresce, ainda de acordo com a ABIR, 102% entre 2010 e 2019, sendo o segundo

maior segmento a crescer em volume no período (perdendo apenas para água mineral). Esse movimento, de acordo com a associação, reflete a migração dos consumidores para categorias mais saudáveis.

Tal aumento de sua importância no mercado nacional fez com que grandes empresas entrassem nesse mercado, seja através da aquisição de marcas menores quanto a criação de marcas nacionais.

2.5.2 Desafios do momento de mercado

Apesar do crescimento do segmento, conforme comentado na última seção, a Super Bebidas tem dois grandes desafios a enfrentar nos próximos anos no mercado brasileiro: o aumento da concorrência e as dificuldades em sua estratégia local de negócios com a desvalorização da moeda local.

Dado o crescimento do segmento de bebidas energéticas no Brasil, pode-se observar, de acordo com executivos da Super Bebidas, tanto o aumento no número de players (especialmente regionais) quanto a entrada de grandes marcas no mercado nacional. O principal concorrente, comprado há alguns anos por uma gigante do mercado de refrigerantes mundial, tem investido cada vez mais, e ganhado share de mercado com um produto que custa o mesmo preço, mas vem o dobro de volume da Super Bebidas, conquistando assim esse espaço.

Como foi citado anteriormente, 100% dos produtos vendidos pela Super Bebidas no Brasil é fabricado na Europa. A desvalorização do real perante o euro, assim como a instabilidade socioeconômica do país traz um verdadeiro desafio de rentabilidade a uma empresa que já trabalha a um preço final bastante acima da concorrência e passa a procurar eficiência em suas operações para lidar com esse movimento.

Para tornar mais factível entender o tamanho desse impacto, de acordo com dados retirados da própria empresa, o custo em reais de importação da lata cresceu, nos últimos 5 anos, 58%. Somente de 2020 para 2021 esse impacto foi de 22%. Soma-se a isso outras fatias importantes das despesas da Super Bebidas em moeda estrangeira, como o transporte marítimo, a importação de coolers e materiais de ponto de venda (ambos muito importantes na sua estratégia, conforme antes visto), entre outros.

2.6 Relevância do trabalho

É nesse contexto que o presente trabalho é proposto, tendo por objetivo desenvolver e adaptar uma metodologia que ajude a Super Bebidas a ter maior eficiência no investimento de seu capital. Uma vez explícito o objetivo, o próximo passo foi definir uma área de atuação dentro da companhia e diagnóstico do problema a ser atacado.

Em entrevistas com gestores da empresa, foi possível identificar a maneira como a Super Bebidas gerenciava, planejava e acompanhava as suas despesas indiretas. Primeiramente, diferente de outras despesas e investimentos como os gastos de logística e investimentos de vendas, marketing e trade, não há hoje um plano claro para avançar na maximização dos investimentos e diminuição das despesas indiretas da Super Bebidas. Além disso, foi unânime durante as conversas de que com o crescimento rápido da empresa no Brasil não se criou uma cultura que desse relevância a eficiência dessas despesas.

Por despesas indiretas, por fim, entende-se no atual trabalho as despesas administrativas e do time de vendas da Super Bebidas. Não são consideradas as despesas do time que trabalha na operação logística direta (apenas os gerentes da operação) e nem os investimentos comerciais nos clientes (apenas a contratação de promotores de vendas terceirizados e incentivos de vendas indiretos aos promotores das distribuidoras parceiras).

3. Revisão bibliográfica

A revisão bibliográfica deste trabalho tem por objetivo descrever a metodologia do Orçamento Base Zero como descrita por seus principais autores, assim como suas vantagens, limitações e riscos. Primeiramente, porém, será introduzido o conceito de administração financeira e a importância da gestão orçamentária da empresa, assim como outras metodologias.

3.1 Administração Financeira

A administração financeira é uma das atividades cruciais para o funcionamento de uma empresa. Para garantir uma boa administração, é preciso ter planejamento e estratégia claros e que sejam bem difundidos dentre todos os funcionários de uma organização. Segundo Gitman (2010, p.3), o termo finanças pode ser definido como “a arte e a ciência de administrar o dinheiro. Praticamente todas as pessoas físicas e jurídicas ganham ou levantam,

gastam ou investem dinheiro. Finanças diz respeito ao processo, às instituições, aos mercados e aos instrumentos envolvidos na transferência de dinheiro entre pessoas, empresas e órgãos governamentais”. Ainda segundo o autor, "O porte e a importância da função de administração financeira dependem do tamanho da empresa. Nas pequenas, essa função costuma ser realizada pelo departamento de contabilidade. À medida que a empresa cresce, ela naturalmente evolui para um departamento em separado que se reporta ao presidente executivo por meio do principal executivo financeiro (CFO).".

De acordo com Atkinson (2000, p. 36), “contabilidade gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”. Ele define que a principal diferença entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial é que a primeira está focada em elaborar e comunicar informações financeiras para clientes externos à empresa, enquanto a segunda para clientes internos de forma a trazer para clientes internos de forma a auxiliar a todas as áreas a tomarem boas decisões.

3.2 Administração Orçamentária

Dentro do conceito de administração financeira, um tópico bastante importante é a administração orçamentária. De forma a comunicar clara e corretamente para todos os funcionários e áreas a estratégia operacional e financeira da empresa, faz-se necessária uma administração orçamentária que garanta que todos possam tomar as melhores decisões em alinhamento com os objetivos, metas e restrições disponíveis. Para o caso da Super Bebidas, a administração orçamentária é protagonista para alcançar reduções relevantes de gastos desnecessários, alcançando um nível competitivo de acordo com os desafios apresentados no mercado atualmente. Sua definição e diferentes abordagens serão melhor descritas ao longo deste capítulo.

3.2.1 Conceito de Orçamento

O orçamento, segundo Welsch (1983), é um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período de tempo futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para empresas como um todo, bem como suas subdivisões. Para Catelli (1972 apud LUNKES 2008), o orçamento pode ser sumarizado como um plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para operações e como uma base parcial para subsequente avaliação de desempenho.

De acordo com Lunkes (2008), o orçamento pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um determinado período de tempo, sendo uma forma representativa dos objetivos econômicos e financeiros a serem atingidos por uma organização.

Para Brookson (2000 apud LUNKES 2008), os orçamentos são essenciais para o planejamento e controle da empresa. Eles ajudam a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecendo compromissos com os objetivos gerais da empresa e conferindo autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita.

Com certo grau de maturidade e atenção aos stakeholders (diretores, consumidores, funcionários, governo, etc.) surge a necessidade de um planejamento sistemático, sendo esse o momento da implantação de um sistema orçamentário. (ZDANOWICZ, 1983)

Portanto, o orçamento é um processo, assim como um planejamento, e seu emprego é importantíssimo para o funcionamento de uma organização. Dentre os requisitos importantes em seu emprego estão a escalabilidade e a clareza, assim como a busca da eliminação de gastos desnecessários.

A **tabela 1** apresenta os seis objetivos, segundo Brookson, de um orçamento eficiente. Dentre eles, podemos ver que todos envolvem, de alguma forma, os conceitos abordados pelos autores acima. Assim, é importante que todos sejam englobados nas técnicas orçamentárias escolhidas por uma organização, especialmente a recomendada para a Super Bebidas.

Tabela 1: Os seis objetivos principais do orçamento.

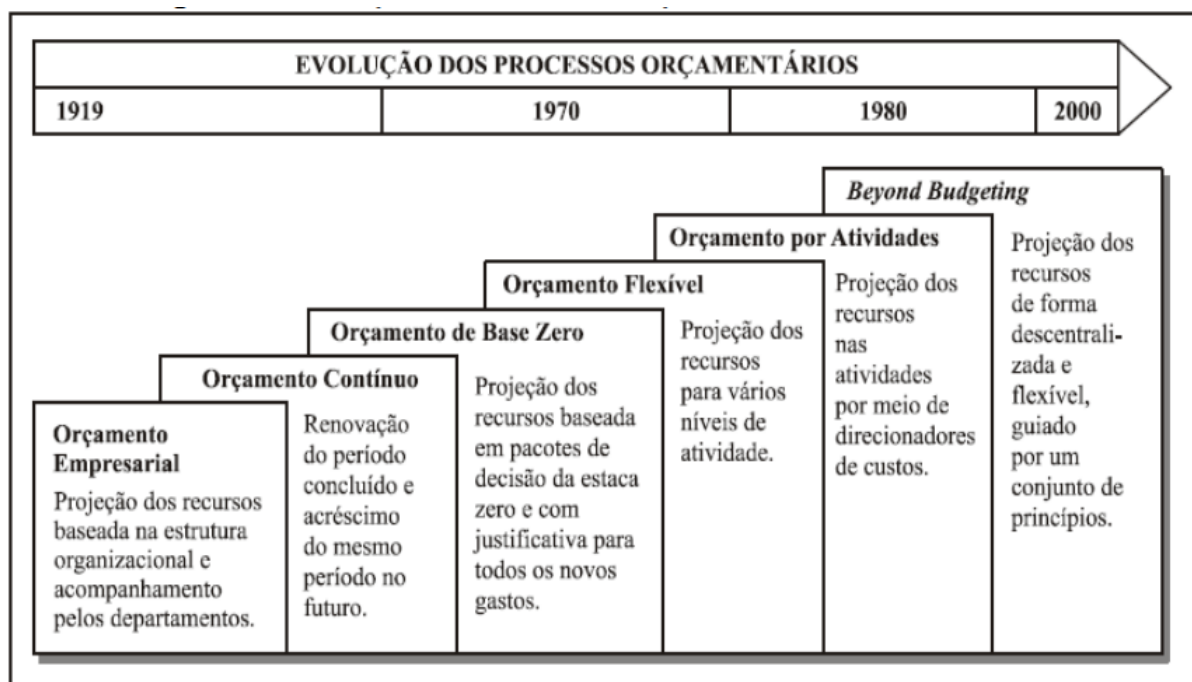
Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar a programar as atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes e equipes.
Motivação	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário,
Avaliação	Fornecer bases para a valiação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

FONTE: Brookson 2000 apud. Lunkes 2008, p. 29.

3.3 Tipos de orçamento

Ao longo dos anos diversas técnicas de administração orçamentária foram criadas para se adaptar aos desafios do ambiente empresarial. Na **figura 1**, podemos ver algumas das fases percorridas ao longo do tempo pelo orçamento empresarial. Importante destacar que o presente trabalho não explora aspectos relacionados a custos no orçamento público, por conta das normas e procedimentos especificados por lei que compõem esse tipo de orçamento nos diferentes países onde é implementado.

Figura 1: Do orçamento empresarial ao beyond budgeting.



Fonte: LUNKES, 2008, p.39

3.3.1 Orçamento Empresarial

A primeira e mais tradicional forma de se empregar a administração orçamentária em empresas é utilizando o chamado orçamento empresarial. O nível de detalhes empregado nele pode variar de empresa a empresa, mas sempre é importante que ele inicie preferivelmente com a comunicação e análise de objetivos e planos estratégicos da empresa. Além disso, ele é tradicionalmente definido em um período de tempo fixo, chamado período contábil. Ele é composto, segundo Lunkes (2008), por cinco etapas: orçamento de vendas,

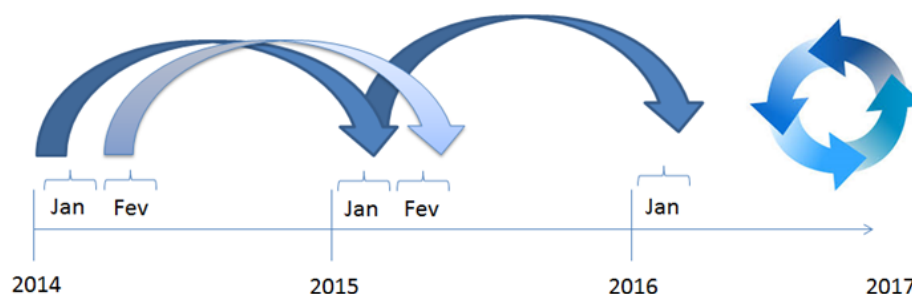
produção/fabricação, despesas de vendas e administrativas (despesas indiretas), orçamentos financeiros e avaliação do processo orçamentário.

3.3.2 Orçamento Contínuo

Diferentemente do Orçamento Empresarial tradicional, o orçamento contínuo se propõe a flexibilizar o ciclo orçamentário pré-definido. A premissa é atualizar o processo orçamentário periodicamente, acrescentando no fim de cada ciclo um novo período. Assim, o orçamento contínuo é atualizado de forma mais periódica que o tradicional, se adaptando às necessidades da empresa. A **figura 2** ilustra esse processo. (LUNKES, 2008)

Figura 2: Ciclo do Orçamento Contínuo.

Ciclo do Orçamento Continuo



FONTE: Lunkes, 2008, p.75.

O emprego dessa metodologia se dá quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos períodos de tempo, e é desejável ou necessário replanejar e refazer projeções continuamente por força das circunstâncias. (WELSCH 1983)

3.3.3 Orçamento Base Zero

Dentre as duas formas anteriormente especificadas de estabelecer um orçamento, ambas contêm a desvantagem de perpetuar ineficiências do passado. Isso acontece principalmente pelo princípio da incrementalidade que ocorre nessas aplicações: orçamentos futuros são sempre baseados nos passados, apenas ocorrendo correções incrementais em cada área de acordo com a necessidade. (LUNKES, 2008)

Uma forma de combater esse problema é o orçamento de base zero, onde o ano anterior não é usado como ponto de partida para elaboração do atual. Ao contrário, todas as atividades são justificadas e priorizadas antes de serem tomadas as decisões relativas à quantia de recursos a serem alocados em cada área. Portanto, o Orçamento Base Zero rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a ideia do orçamento incremental. Em vez disso, nele todas as peças são projetadas como se estivessem sendo completadas pela primeira vez. (LUNKES, 2008)

Mais sobre essa modalidade é explorada na seguinte seção deste trabalho, onde justifica-se a escolha dela para implementação do projeto na empresa Super Bebidas.

3.3.4 Orçamento Flexível

Uma forma alternativa de se organizar o orçamento de uma empresa é por meio do Orçamento Flexível. De acordo com essa metodologia, o orçamento não deve ser considerado um pacote fechado, imposto de cima para baixo. Ela propõe uma maior participação dos membros da organização e uma elevação do nível de informação entre eles. (LUNKES, 2008)

Essa forma de organização orçamentária gira em torno da premissa de que o volume de atividade pode ser diferente do planejado, o preço das unidades vendidas pode ser diferente do orçado e de que os custos reais podem ser diferentes do planejado. (WATTS apud LUNKES, 2008).

3.3.5 Orçamento por Atividades

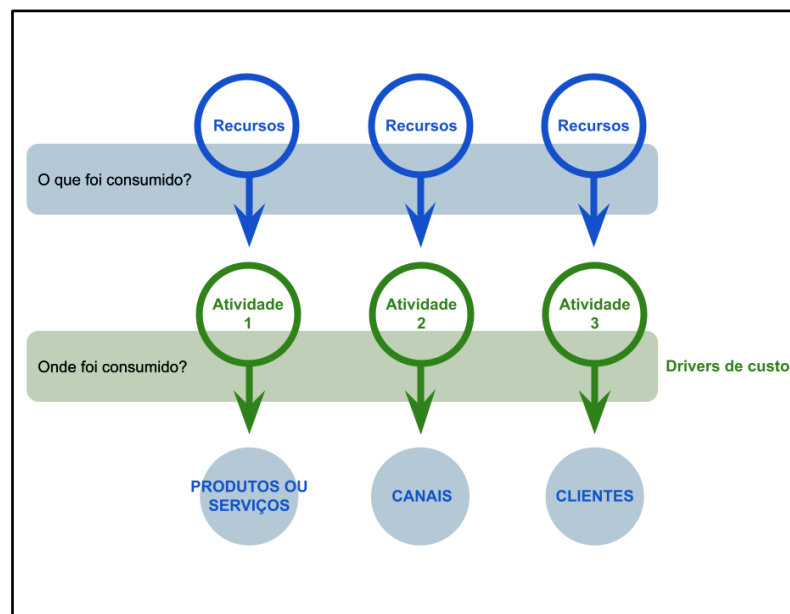
Esta categoria orçamentária baseia-se profundamente no conceito de custeio baseado em atividades (ABC). A metodologia proporciona alocação mais criteriosa dos custos indiretos a partir do conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa. O raciocínio por trás é simples: produtos e serviços consomem atividades e atividades consomem recursos. (LUNKES, 2008)

Nas últimas décadas, mudanças significativas ocorreram em sistemas computadorizados, inovações tecnológicas, competição global automatização, mudando drasticamente o ambiente empresarial. Como resultado, a quantidade de mão-de-obra direta usada em muitas empresas diminuiu e a soma dos custos indiretos decorrentes da depreciação de equipamentos e máquinas, materiais indiretos e manutenção aumentaram significativamente. Esses custos não podem mais ser apropriados com base somente na mão-

de-obra direta, podendo ao fazer isso distorcer-se os custos de produtos e serviços. (WEYGANDT, KIESO E KIMMEL, 2002).

O orçamento por atividades analisa os produtos ou serviços produzidos, que atividades são exigidas para produzir esses produtos ou serviços, e que recursos precisam ser orçados para executar essas atividades. Ele basicamente se propõe a fazer o caminho contrário do custeio baseado por atividades, executando um planejamento futuro.

Figura 3: O racional do custeio por atividades.



FONTE: Autor

3.3.6 Beyond Budgeting

Ao contrário de todas as propostas apresentadas até então, o Beyond Budgeting apresenta uma alternativa diferente para abordagem da administração financeira: a ausência de orçamentos. Segundo Hope e Fraser (2003), o processo orçamentário adotado na maioria das empresas deve ser abolido, abrindo caminho para redes descentralizadas que permitem ajustes rápidos às condições de mercado. O problema, segundo eles, é que os sistemas e ferramentas atualmente utilizados nas empresas em geral são desintegrados e não estabelecem uma alternativa clara de princípios de administração que devem ser incorporados ao modelo de gestão da organização. Além disso, o processo orçamentário utilizado por muitas empresas não permite aos empregados da linha de frente atender às necessidades dos clientes, as informações não são compartilhadas e consequentemente gera-se lentidão e atraso nas respostas às mudanças mercadológicas (LUNKES, 2008)

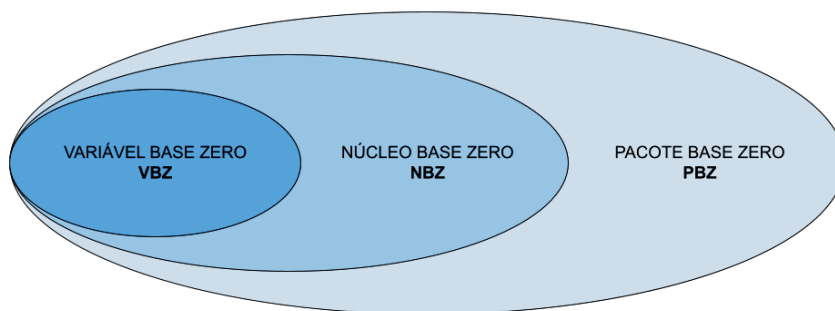
3.4 Orçamento Base Zero (OBZ)

Dados os diferentes tipos de orçamento possíveis em uma organização, este capítulo visa aprofundar na metodologia do OBZ, assim como justificar a escolha do mesmo para implementação na Super Bebidas.

3.4.1 Conceitos Fundamentais

O OBZ pode ser dividido em pacote base zero, núcleo base zero e variável base zero. O primeiro, segundo Pyhrr (1981), é um documento que identifica e descreve uma atividade específica de modo a que o gestor possa avaliá-la e priorizá-la em relação a outras atividades que concorram para obtenção de recursos imediatos e decidir aprová-la ou rejeitá-la. Esses pacotes podem ser divididos em unidades menores, que são os núcleos base zero e as variáveis base zero. A **figura 4** ilustra a relação entre esses conceitos.

Figura 4: Relações entre pacote, núcleo e variável base zero.



FONTE: Lunkes, 2008, p.89.

A variável base zero é a menor unidade de acumulação de gastos. Já o núcleo base zero é a junção de várias variáveis base zero por apresentarem natureza de gasto semelhante, unidas para que seja facilitado o controle pelo responsável em aprová-las ou rejeitá-las. Na elaboração do OBZ, a empresa divide o método em vários pacotes de decisão, que são junções de núcleos base zero que, por sua vez, são junções de variáveis base zero. (LUNKES, 2008).

3.4.2 Etapas do OBZ

Como proposta para o desenvolvimento do OBZ, estabelece-se sete etapas básicas de acordo com Pyhrr (1981), a serem descritas nas próximas seções de 3.4.2.1 a 3.4.2.7.

3.4.2.1 Definição estratégica

A primeira etapa consiste na definição das estratégias, objetivos e metas das unidades. É necessário definir diretrizes, premissas e padrões gerais, abrangendo a análise da situação atual e visão global do negócio, ambiente e a conjuntura socioeconômica. Além disso, são analisadas metas de vendas, marketing, compras, produtividade, política de investimentos, recursos humanos, informática, entre outros indicadores de desempenho. (LUNKES, 2008)

Esta etapa não apresenta uma mudança significativa com os métodos anteriores, mas não deixa de ser fundamental para aplicação da metodologia.

3.4.2.2 Identificação de Pacotes de Decisão

A segunda etapa consiste na identificação dos pacotes de decisão. Essa etapa envolve a análise e a descrição de cada atividade em separado, para poder alocar recursos financeiros às atividades mais importantes, sejam elas atuais ou novas. Um pacote básico deve incluir:

- a) a finalidade, metas e objetivos;
- b) as consequências de não se executar a atividade;
- c) as medidas de desempenho;
- d) caminhos alternativos;
- e) custos e benefícios.

A **figura 5** ilustra um exemplo de pacote de decisão. O ponto de partida do OBZ está na identificação e na avaliação das alternativas para cada atividade. Deve ser levado em conta dois tipos de alternativas neste ponto:

- a) diferentes maneiras de desempenhar a mesma função (escolhe-se a melhor alternativa e as outras são postas de lado);
- b) diferentes níveis de esforço de desempenho da função, estabelecendo-se um nível mínimo de esforço e separar, como pacotes de decisão, outros níveis de esforços adicionais identificados.

Figura 5: Pacote de decisão.

Nome do pacote		Administrador		Posição									
Planejamento do Produto X (1 de 3)		John Doe		2									
Definição e Objetivos													
<p>Ter um nível mínimo de esforço de planejamento para 5 milhões de unidades do produto X.</p> <p>Manter prazos de produção e de expedição atualizados com duas semanas de antecedência (Prazos atuais de quatro semanas de antecedência).</p> <p>Fazer relatórios diários de nível de estoque de produtos acabados e relatórios de mercadorias em processamento de dois em dois dias (atualmente feitos todos os dias).</p> <p>Manter um sistema de inventário perpétuo (por computador) de matérias-primas para ter sempre uma quantidade necessária para duas semanas e uma encomenda da mesma quantidade.</p> <p>MELHORIAS Reduzir as horas-extras e o esforço administrativo devido ao sistema de inventário perpétuo.</p> <p>INCLUSIVE Substituir profissionais por escriturários.</p>													
Benefícios		Índices de operações		1969	1970	1971							
Atividade necessária para manutenção mínima da função de planejamento para entregar os produtos no prazo.		\$ M NSB/planejador		3,75	3,6	5,25							
		Estoque médio/M NSB		10%	12%	12%							
		Custo do pacote/NSB		0,30%	0,33%	0,21%							
		Custo do pacote/GPM		0,90%	1,10%	0,75%							
Alternativas e Consequências													
<p>- A eliminação de planejadores forçaria os capatazes da linha a fazer seu próprio planejamento (custo incremental zero para os capatazes); mas os excessos de estoque, lotes de produção ineficientes e os atrasos das expedições provocariam perdas excessivas de vendas.</p> <p>- Juntar o planejamento da produção dos departamentos X, T e Z.</p> <p>- Pacote 2 de 3 (\$15 000): somar o planejador de longo prazo.</p> <p>- Pacote 3 de 3 (\$15 000): somar o analista de pesquisa operacional.</p>													
Recursos		1969	1970				1971				Δ70-71		
Despesa/Pessoa		Total	1T	2T	3T	4T	Total	1T	2T	3T	4T	Total	Total
Bruto		45	13	16	16	15	60	11	11	12	11	45	15
Líquido		45	13	16	16	15	60	11	11	12	11	45	15
Não-isentos		1	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	-1
Isentos		3	3	4	4	4	4	2	2	2	2	2	2

FONTE: Pyhrr, 1981, p.11.

Além disso, deve-se enquadrar os pacotes em uma das seguintes categorias:

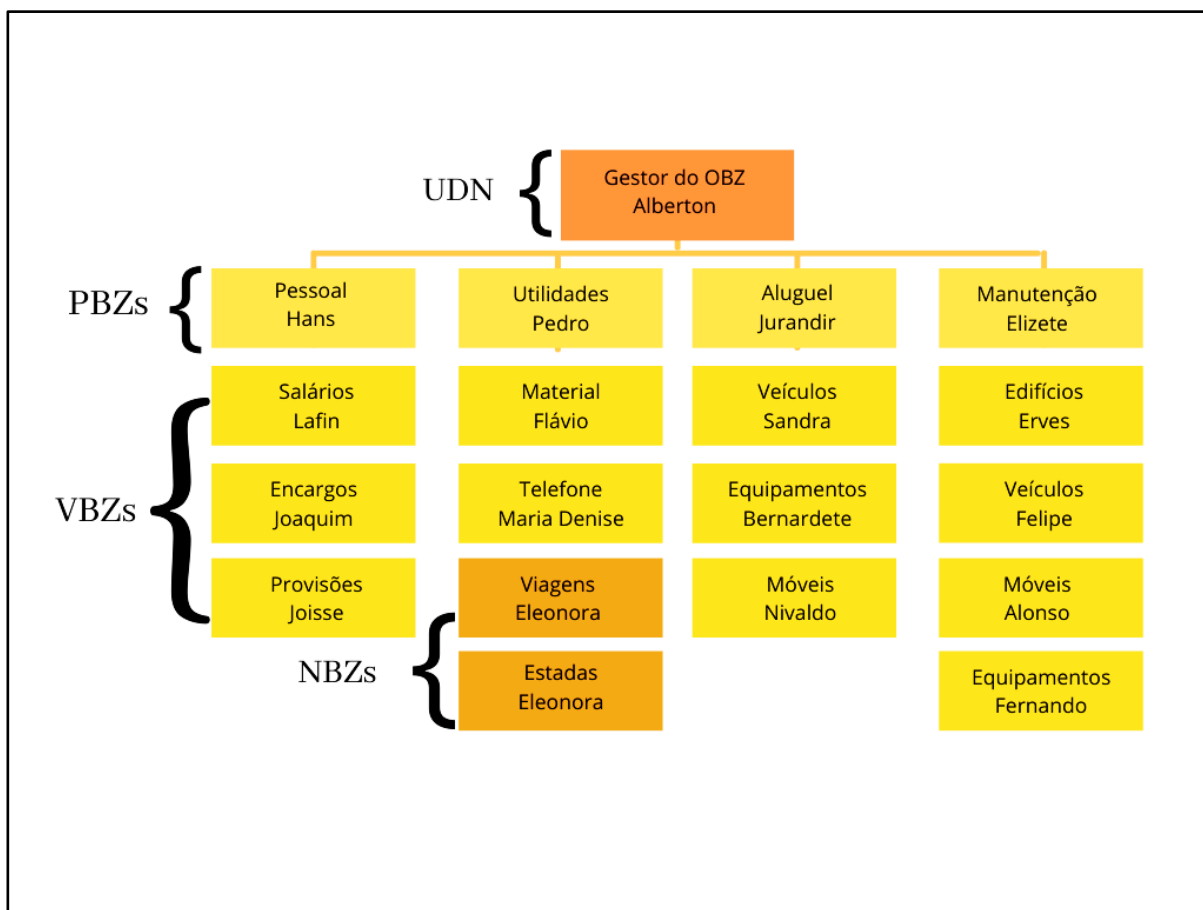
- maneiras diferentes e/ou níveis diferentes de esforço para a execução da atividade;
- atividades dentro do normal, onde não haja alternativas lógicas, ou onde seja preciso o método e o nível de esforço atual;
- novas atividades e programas.

3.4.2.3 Matriz de responsabilidades

A terceira etapa consiste na definição da matriz de responsabilidades. A partir da fixação das metas macro orçamentárias é definida uma matriz de cada pacote de decisão, com suas variáveis e núcleos. Para elaborar o OBZ da unidade é preciso primeiro garantir a existência de donos de pacotes base zero e principalmente variáveis base zero atuantes. Os responsáveis pelas variáveis devem estudar e conhecer bem a atual estrutura, assim como dimensionar a estrutura para o exercício seguinte, elaborar a memória de cálculo, realizar a comparação com a mesma variável do ano anterior e justificar a solicitação dos recursos. O responsável por cada pacote de decisão deve aprovar e controlar os gastos da referida unidade de responsabilidade, defendendo de frente ao gestor do OBZ. Este último é responsável pelo gerenciamento e controle global do orçamento da unidade. (PYHRR, 1981)

A **figura 6** ilustra um exemplo de matriz de responsabilidades do OBZ.

Figura 6: Matriz de responsabilidades do OBZ.



FONTE: Lunkes, 2008, p. 92.

Um organograma talvez seja o melhor indicador do nível em que os pacotes de decisão devem ser preparados. Se houver uma indicação detalhada de centros de custo ou unidades orçamentárias, será por aí que se deverá começar. Porém, o preparo de pacotes no nível de centro de custo não impede a subdivisão deles em várias funções e de preparar pacotes para cada uma delas. É possível, por exemplo, juntar vários centros de custo numa única série de pacotes de decisão. Os assuntos dos pacotes de decisão podem ser considerados dentre a lista a seguir:

- peçoal;
- projetos ou programas;
- serviço recebido ou prestado;
- item de despesa da linha;
- redução de custo;
- despesas de capital.

3.4.2.4 Elaboração dos Pacotes de Decisão

A quarta etapa consiste na elaboração dos pacotes, núcleos e variáveis de base zero. O responsável pela unidade de responsabilidade (dono da variável de base zero) deve manter recursos estritamente necessários à manutenção da atividade e à satisfação dos clientes. Ele também deve buscar continuamente formas de melhoria e redução dos gastos de sua unidade de responsabilidade. Perguntas que devem ser respondidas na elaboração do OBZ são: Esta atividade deve ser mantida? O que acontecerá se for eliminada? A que nível de qualidade e quantidade a atividade deve ser mantida? A atividade pode ser alcançada de algum outro modo, como por exemplo por terceirização? Quanto estão gastando empresas semelhantes nesta atividade? (ZIMMERMAN, 2000)

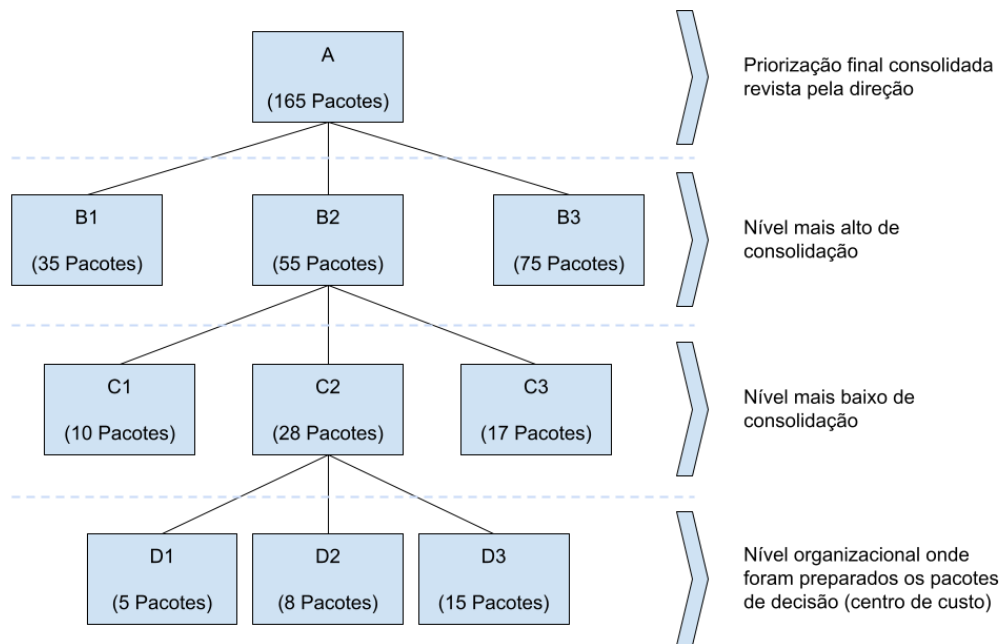
Nesta etapa, cada administrador começa identificando as atividades e operações do ano e então identifica as atividades geradoras de despesa e estima os custos de cada atividade. Assim, ele pode projetar suas necessidades para o próximo ano, usando premissas como níveis de faturamento, número de unidades a serem fabricadas, aumentos de salário, número de pessoas atendidas, etc. Este conjunto de premissas é necessário pois obriga os administradores a fazer algum planejamento detalhado e determinar alguns objetivos para o próximo período. Além disso, dá a todos uma base uniforme para projetar o ano seguinte, assim como dá um ponto de enfoque para rever premissas do planejamento. (PYHRR, 1981)

3.4.2.5 Priorização dos Pacotes de Decisão

A quinta etapa consiste na priorização dos pacotes de decisão. Os gestores de cada pacote revisam e submetem os orçamentos para verificar sua consistência com as metas, objetivos estratégicos e limite de gastos. Essa etapa envolve a avaliação e escalonamento destes pacotes por ordem de importância, por meio de uma análise de estratégia, custo, benefício ou até avaliação subjetiva. Esta etapa é crítica pois delinea o futuro da organização. A empresa pode desenvolver um conjunto de critérios para classificar os pacotes de decisão para que eles sejam ordenados de modo previamente fixado pela controladoria da empresa e comunicado por meio do planejamento estratégico. Todo pacote que ultrapassa o nível de gastos ou não atinge o desempenho esperado deve ser revisado, para que sejam eliminados os gastos que não alcancem benefícios esperados. (PYHRR, 1981)

A **figura 7** ilustra o processo de seleção dos pacotes de decisão.

Figura 7: Priorização dos pacotes de decisão.



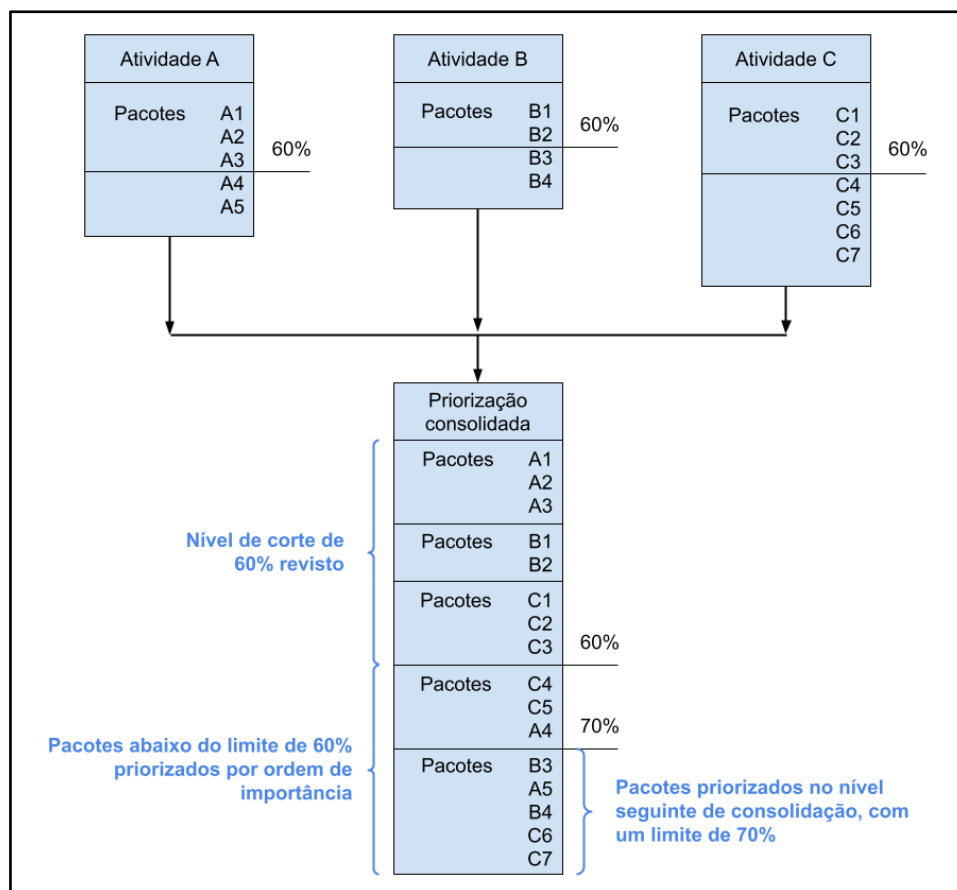
FONTE: Pyhrr, 1981, p. 16.

Teoricamente, pode-se conseguir uma priorização para toda uma empresa e a direção pode avaliá-la. Na prática, porém, o grande número de pacotes gerados pela descrição de todas as atividades obrigaria a direção a executar uma tarefa pesada. No outro extremo, a priorização apenas a nível de centro de custo é insatisfatória, pois não identifica para a direção as opções possíveis entre centros de custo ou entre as maiores unidades organizacionais. Pode-se começar a resolver este dilema interrompendo-se o processo de priorização consolidada em algum nível entre o centro de custo e toda a empresa, como por exemplo, uma divisão/departamento/órgão, uma linha de produtos ou um centro de lucros. A amplitude e profundidade organizacional desses agrupamentos podem ser determinadas por quatro fatores:

- o número de pacotes envolvidos e o tempo/esforço necessários para revê-los e priorizá-los;
- a capacidade/disposição da administração de revisar as atividades selecionadas;
- agrupamentos naturais que tenham envolvimento com os escopos necessários;
- a necessidade de muita revisão para determinar níveis operacionais de despesa.

A priorização inicial dos pacotes deve ser feita no nível organizacional em que eles forem preparados, para permitir que cada administrador avalie a importância relativa de suas próprias atividades. Esta priorização será, então, revista nos níveis mais altos e usada como orientação para a combinação das prioridades. Pode-se, nesse processo, definir uma porcentagem de corte para a qual os pacotes devem respeitar para poder passar para o próximo nível de priorização. Dessa forma, garante-se que nos níveis mais altos a administração foque nos pacotes de menor priorização, o que é importante pois são estes que estarão em discussão se serão aprovados ou não, sendo que os de maior priorização seriam aprovados de qualquer forma. Ou seja, assim a administração pode concentrar a decisão em quais devem ser cortados e deixando de analisar pacotes já priorizados. (PYHRR, 1981)

Figura 8: Emprego de porcentagens de corte.



FONTE: Pyhrr, 1981, p. 78.

3.4.2.6 Aplicação dos recursos

A sexta etapa consiste na aplicação dos recursos. A autorização dos mesmos também deve ser responsabilidade do dono da variável base zero, assim ele controla a necessidade de materiais, compra e pagamento. (PYHRR, 1981)

3.4.2.7 Acompanhamento

Por último, temos a sétima etapa de acompanhamento do OBZ. Para isso, sugere-se a criação de uma agenda mensal de acompanhamento para o gestor do OBZ, com dias específicos cuidadosamente agendados levando em conta o fechamento do mês anterior e o início do mês seguinte. Estas datas são reservadas para avaliação e controle. É importante, aqui, verificar o planejado versus realizado, justificando variações e implementando programas de melhoria contínua. Para solucionar problemas, o dono da variável de base zero deve diagnosticar as causas que levaram a um resultado insatisfatório. Além disso, o gestor deve avaliar as suposições e estimativas do orçamento para determinar as causas dos desvios e o que fazer para alcançar as metas, apresentando um plano de recuperação completo. (PYHRR, 1981)

3.4.3 Problemas de Implantação

Há três requisitos gerais para a implantação bem-sucedida do OBZ ou de qualquer outro sistema: apoio da direção, projeto eficaz do sistema para satisfazer as necessidades das organizações usuárias e administração eficaz do sistema. De acordo com Pyhrr (1981), o fator que pode efetivamente impedir a implantação do OBZ é a falta de apoio da direção, porque os administradores experimentam toda a sorte de temores e de problemas de implantação antes de perceberem os benefícios.

Ainda segundo o autor, os problemas de implantação que devem ser esperados quando da introdução do OBZ podem ser divididos em:

- a) temores e problemas administrativos: pode gerar apreensão aos gestores uma vez que significa uma mudança cultural e um aumento do foco no detalhamento de suas despesas, obriga-os a tomar decisões sobre seus recursos e significa relativo aumento do esforço no planejamento, tirando-lhes, portanto, da zona de conforto;
- b) problemas de preparo de pacotes de decisão: a dificuldade em mapear as atividades essenciais, fazer um exercício consciente de previsão dos recursos para cada um e,

principalmente, determinar quais os níveis mínimos de esforço reais para sua realização, em especial nos pacotes que tratam de funcionários;

- c) problemas do processo de priorização: definir corretamente quem são os responsáveis pela priorização, diminuindo a influência excessiva de forças políticas e permitindo que se tome as decisões corretas com relação aos pacotes, sejam eles maiores ou menores.

3.4.4 Vantagens e limitações

A metodologia do Orçamento Base Zero oferece diversos benefícios em comparação com os métodos tradicionais de orçamento. Primeiramente, ela força que os gestores reflitam sobre as operações e procurem oportunidades de melhoria. Além disso, fornece informações detalhadas relativas aos recursos necessários para se realizarem os fins desejados.

Principalmente, concentra-se em necessidades reais, e não em variações do ano anterior. Por fim, proporciona um melhor acompanhamento do planejado versus realizado. (LUNKES, 2008).

Dentre as vantagens em comparação com as outras metodologias, segundo Lunkes (2008), podemos listar:

- a) apresenta um movimento de alocação em função de necessidade e benefício, em substituição a perpetuação da base histórica;
- b) cria uma atitude interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado;
- c) focaliza atenção na produtividade e não somente na relação de custo;
- d) aumenta o envolvimento das pessoas e melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho e na gestão dos recursos.

Além das vantagens levantadas, o OBZ também auxilia a administração a identificar custos gerais e problemas operacionais em estruturas organizacionais que geralmente mascaram estes problemas, como estruturas excessivamente amplas ou com muitos níveis hierárquicos. (PYHRR, 1981)

Porém, a principal desvantagem do método é o seu tempo de elaboração. Neste sentido, o OBZ pode ser bastante burocrático, com muitos arquivos e inúmeros controles que necessitam tanto de elaboração por parte da equipe quanto de avaliação e priorização por parte dos administradores.

3.5 Justificativa da escolha

Dentre todas as metodologias analisadas no presente trabalho, o Orçamento Base Zero foi escolhido por diversos motivos.

Primeiramente, o potencial de economia por investigar ineficiências históricas se mostra como uma vantagem relevante se comparado com as formas tradicionais de orçamento como o Orçamento Empresarial, o Orçamento Contínuo e o Orçamento Flexível. Em conversas com o gestor da área, identificou-se que esse é um grande problema para o Orçamento das despesas indiretas, uma vez que o mesmo é planejado por base histórica há anos, já.

Em segundo lugar, apresenta uma facilidade maior para implementação na companhia do que uma metodologia de Orçamento Baseado em Atividades, já que a Super Bebidas atualmente não utiliza o custeio baseado em atividades e nem visa implementá-lo num horizonte próximo. Isso por conta da estrutura de produtos relativamente simples da empresa, que não necessariamente requer tanto detalhamento quanto proposto num custeio baseado em atividades.

Ademais, a proposta apresenta uma alternativa menos radical do que a proposta de extinção de métodos orçamentários como proposto no Beyond Budgeting, o que facilita na aprovação pelas lideranças da empresa do projeto.

De acordo com Pyhrr (1981):

A administração tem dificuldade de lidar com as atividades de serviços e de apoio, que geralmente consistem em muitas funções relativamente pequenas que não estão sujeitas ao tipo de análise de engenharia feita para os custos diretos de produção. O OBZ serve para a administração como instrumento operacional eficaz a ser utilizado nessas áreas de problema, que têm um impacto sobre os lucros muito mais do que proporcional à sua dotação orçamentária em relação a todo o orçamento.

4. Levantamento de dados

Essa seção tem por objetivo definir os dados utilizados para desenvolvimento do projeto. Para tanto, é importante apresentar abaixo como a “Super Bebidas” gerencia seus dados, sua organização, origem de obtenção, delimitação e a metodologia utilizada para manter a confidencialidade dos mesmos.

4.1 Origem de extração dos dados financeiros

Os dados obtidos para o presente trabalho foram extraídos do sistema de Business Intelligence (BI) desenvolvido pela Super Bebidas globalmente, com o objetivo de ter uma gestão centralizada, amigável e que consolida dados provenientes de diversas fontes.

Ou seja, cada sede da Super Bebidas Global possui acesso aos seus dados específicos dentro do sistema, e os mesmos são geridos e agrupados hierarquicamente por área até o nível global, sejam eles financeiros, de estoque, estoque de materiais promocionais, transporte e vendas. Para cada um desses dados é fornecido tanto o valor planejado, ou seja, o orçamento, quanto o valor realizado. Para o presente trabalho, foi utilizado o módulo financeiro do BI, obtendo-se tanto os valores orçados quanto realizados para as análises.

Os valores realizados são alimentados no BI diariamente através do sistema de SAP ERP (software de gestão que interliga as informações da companhia de forma a garantir que toda a empresa tenha os dados disponíveis em tempo real). O BI, porém, organiza essas informações de forma mais amigável, permitindo com que os gestores tomem decisões mais rapidamente, além de sincronizar com o orçamento disponível. O detalhamento disponível de informações é igual ao do SAP ERP, podendo ser abertos por cada documento contábil, associado a uma conta contábil e um centro de custo ou ordem interna (estrutura essa a ser mais bem explorada na **seção 4.2**)

Já os valores orçados são alimentados no BI diretamente pelas áreas responsáveis e consolidados pelo time de planejamento financeiro, seguindo o calendário e processo que serão apresentados na **seção 5**.

O sistema de BI é utilizado pelas áreas e, principalmente, pelo time de Finanças em dois momentos principais: na alimentação dos cenários de orçamento e no acompanhamento mensal da realização das despesas orçadas por cada time.

4.2 Tratamento dos dados financeiros

Para este estudo, levantou-se a base de dados das despesas orçadas e realizadas, de 2018 a 2021, com o detalhamento de meses, ordens internas e contas contábeis.

Ordens internas são subdivisões dos centros de custo destinados a organizar suas despesas e investimentos. Uma ordem interna pode referenciar, por exemplo, a um funcionário, um cliente, um projeto, um contrato, etc. Cada ordem interna pertence a um centro de custo, que por sua vez pertence a uma diretoria. Durante o trabalho serão mantidas

as análises no nível de diretoria, mas os centros de custo que compõem cada diretoria da **tabela 2** abaixo estão no **apêndice B**. Não serão listadas aqui as ordens internas pois são muitas e irrelevantes para o aprofundamento do projeto.

Utilizamos as contas contábeis para criar agrupamentos de despesas que auxiliarão, didaticamente, na gestão do novo processo. Esses grupos, por sua vez, foram divididos em quatro tipos de Pacotes de Decisão, cada qual com características únicas para a gestão do OBZ. O principal objetivo desse agrupamento é separar os tipos de despesas a fim de direcionar a necessidade de tratativas diferentes dentro do processo do OBZ que será construído mais a frente, na **seção 6**. As contas que compõem cada grupo de contas da **tabela 2** abaixo estão no **apêndice A**.

De forma a manter a confidencialidade dos dados da empresa, assim como possíveis direcionamentos estratégicos, utilizou-se para o desenvolvimento do projeto constantes de multiplicação gerados de forma aleatória através do Excel, de acordo com a área e o tipo de despesa, conforme tabelas abaixo:

Tabela 2: Diretorias, Contas e suas constantes de multiplicação.

Diretoria	Constante	Tipo de pacote	Grupos de despesas	Consta
Administração	C1	Facilities	Aluguel	K1
Finanças	C2	Facilities	Operação escritórios	K2
Recursos Humanos	C3	Facilities	Seguros	K3
TI	C4	Facilities	Suprimentos escritório	K4
Legal	C5	Facilities	Telefone	K5
Marketing	C6	Facilities	TI	K6
Operações	C7	Facilities	Bonificação de latas	K7
Vendas Off Premise	C8	Funcionários	Folha de pagamento	K8
Vendas On Premise	C9	Funcionários	Benefícios RH	K9
		Funcionários	Benefícios Carros	K10
		Funcionários	Benefícios Telefonia	K11
		Projetos	Consultoria financeira	K12
		Projetos	Entretenimento	K13
		Projetos	Legal	K14
		Projetos	Outros	K15
		Projetos	Recrutamento	K16
		Projetos	Reuniões	K17
		Projetos	Serviços contratados	K18
		Projetos	Treinamentos	K19
		Projetos	Promotores terceirizados	K20
		Viagens	Viagens	K21

FONTE: Autor.

Não foram utilizadas constantes de multiplicação de acordo com o período, permitindo assim que sejam feitas análises de evolução temporal.

Não foram utilizadas constantes de multiplicação entre valores orçados e realizados, mantendo assim as análises de assertividade do plano.

Vale ressaltar que, uma vez que o projeto tem por objetivo desenhar um novo processo orçamentário, onde a gestão possa tomar melhores decisões sobre o planejamento da empresa, e não entrar nos detalhes de quais seriam essas decisões, o tratamento de dados acima não confere nenhum problema na qualidade do mesmo. A alteração dos valores não altera em nada sobre como devem ser tratados cada tipo de despesa ou quais os cuidados com cada área.

4.3 Organização das despesas indiretas

Conforme citado na **seção 2.6**, referente a relevância do trabalho dentro da Super Bebidas, foi definido que o novo processo orçamentário seria definido para as despesas indiretas da empresa. Faz-se necessário, portanto, definir quais são essas despesas e como elas são gerenciadas hoje.

A **tabela 3** abaixo apresenta o formato matricial em que são geridas as despesas indiretas da Super Bebidas, já com os centros de custo agrupados em diretorias e as contas contábeis em agrupamentos de despesa. Cada diretoria pode ter gastos em cada um dos agrupamentos e, portanto, o orçamento é feito também nesse formato.

Tabela 3: Matriz de despesas por diretorias.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Legal	Marketing	Administração	Finanças	Recursos Humanos	TI	Operações	Vendas Off Premise	Vendas On Premise
Funcionários	Folha de pagamento	R\$ 247	R\$ 9.487	R\$ 2.110	R\$ 5.594	R\$ 1.375		R\$ 2.937	R\$ 18.355	R\$ 7.377
Funcionários	Benefícios Telefonias	R\$ 3	R\$ 77	R\$ 17	R\$ 21	R\$ 8	R\$ 0	R\$ 7	R\$ 144	R\$ 78
Funcionários	Benefícios Carros	R\$ 17	R\$ 340	R\$ 378	R\$ 104	R\$ 20		R\$ 49	R\$ 1.013	R\$ 623
Funcionários	Benefícios RH	R\$ 45	R\$ 1.052	R\$ 142	R\$ 742	R\$ 134		R\$ 418	R\$ 2.964	R\$ 1.022
Viagens	Viagens		R\$ 1.506	R\$ 355	R\$ 337	R\$ 245		R\$ 162	R\$ 4.668	R\$ 1.497
Facilities	Aluguel			R\$ 5.366						
Facilities	Operação escritórios			R\$ 1.013	R\$ 0	R\$ 1			R\$ 1	
Facilities	Seguros			R\$ 410						
Facilities	Suprimentos escritório		R\$ 0	R\$ 376		R\$ 4	R\$ 0		R\$ 0	R\$ 0
Facilities	Telefone			R\$ 160					R\$ 0	R\$ 0
Facilities	TI						R\$ 1.342			
Facilities	Bonificação de latas			R\$ 1.444						
Projetos	Consultoria financeira				R\$ 2.238					
Projetos	Entretenimento		R\$ 45	R\$ 55		R\$ 0			R\$ 8.863	R\$ 99
Projetos	Legal	R\$ 845								
Projetos	Outros		R\$ 7	R\$ 674	R\$ 7	R\$ 50	R\$ 22	R\$ 18	R\$ 195	R\$ 0
Projetos	Recrutamento					R\$ 1.145				
Projetos	Reuniões		R\$ 292	R\$ 418		R\$ 175		R\$ 67	R\$ 2.251	R\$ 979
Projetos	Serviços contratados		R\$ 1.407	R\$ 2.755	R\$ 409	R\$ 980		R\$ 1.668	R\$ 637	R\$ 373
Projetos	Treinamentos		R\$ 21	R\$ 42	R\$ 13	R\$ 61		R\$ 0	R\$ 131	
Projetos	Promotores terceirizados								R\$ 8.886	
Depreciação	Depreciação	R\$ 13	R\$ 302	R\$ 979	R\$ 136	R\$ 15	R\$ 1.299	R\$ 50	R\$ 718	R\$ 470
Grand Total		R\$ 1.170	R\$ 14.537	R\$ 16.696	R\$ 9.603	R\$ 4.213	R\$ 2.664	R\$ 5.375	R\$ 48.824	R\$ 12.517

FONTE: Autor.

Podemos definir, portanto, como célula mínima de planejamento da Super Bebidas o cruzamento entre conta contábil e ordem interna. Essa célula de planejamento é um paralelo às variáveis base zero descritas na revisão bibliográfica, ou seja, a menor unidade de acumulação de gastos. Por exemplo, as despesas de viagem são planejadas por conta contábil (voos, hotéis, alimentação, entre outros) e por ordem interna (que no caso de viagens é

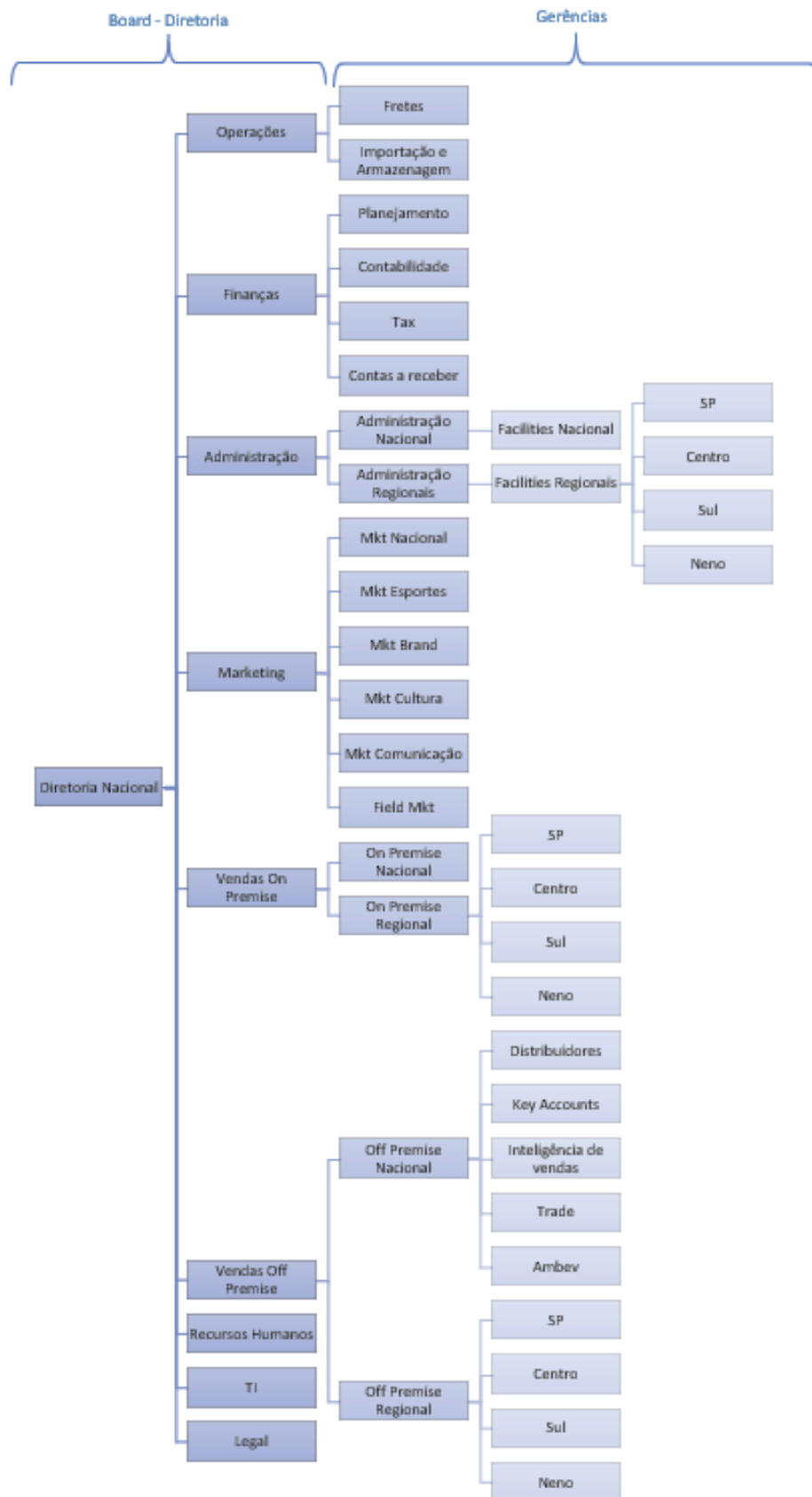
definido por funcionário). Ou seja, a célula mínima de planejamento (ou variável base zero) é quanto cada funcionário gastará com cada uma dessas despesas por mês no ano em questão.

O fato de a Super Bebidas já trabalhar com um planejamento bastante detalhado por contas contábeis e ordens internas facilitará bastante o desenvolvimento dos pacotes de decisão, conforme vimos na revisão bibliográfica.

4.4 Organograma

O organograma apresentado na **figura 9** será bastante importante para a criação do processo orçamentário sob a metodologia do OBZ, uma vez que é essencial para a decisão da matriz de responsabilidades, e também da etapa de priorização dos pacotes de decisão. Pode-se destacar que a alta gestão da Super Bebidas, nomeada de Board de Diretores, é formada por um Diretor Nacional e mais 9 Diretores, cada qual responsável por uma área. Sob cada diretoria temos as gerências com suas áreas específicas de atuação. O organograma abaixo não traz os analistas, especialistas, vendedores de dentro de cada área.

Figura 9: Organograma da Super Bebidas.



FONTE: Autor.

5. Processo orçamentário atual

Antes de iniciar o estudo das principais mudanças no processo atual e adaptação para a metodologia proposta, é importante entender o processo atual, suas principais deficiências, limitações, pontos positivos e regras definidas pela diretoria global, respondendo assim a algumas questões essenciais para as próximas etapas:

- a) Quais são as regras definidas pelo time global que precisam ser seguidas?
- b) Quais os pontos fortes do processo atual e que podem ser mantidos no novo processo?
- c) Quais as limitações e deficiências do processo atual?
- d) Quais os principais impactos, qualitativos e quantitativos, causados pelas limitações e deficiências acima?

5.1 Calendário e cenários

O processo orçamentário da Super Bebidas segue um calendário global de reportes, com 3 ciclos de planejamento financeiro, e cada qual gera um cenário financeiro:

- a) Business Plan (BP) - é o primeiro processo orçamentário para o ano, reportado em outubro do ano anterior.
- b) First Revision (FRE) - é a primeira revisão do orçamento para o ano (BP) e é reportado em junho. Essa revisão é feita considerando a realização dos cinco primeiros meses com valores reais, e não mais orçados. Ou seja, para esse cenário os valores considerados de janeiro a maio são as despesas reais efetuadas, e o projetado para junho a dezembro.
- c) Second Revision (SRE) - é a segunda revisão do orçamento, sendo reportada em setembro. Para essa revisão são consideradas as despesas dos primeiros 8 meses.

Esse calendário é garantido pelo time de consolidação global através de treinamentos dos usuários chave em cada uma das sedes e abertura do módulo do BI de planejamento em janela específica, não podendo sofrer alterações antes ou depois.

Cada sede, por sua vez, possui certa autonomia para adaptar o seu calendário local de forma a respeitar os prazos colocados para o reporte final pelo time global. Falando-se da Super Bebidas do Brasil, especificamente, as premissas estratégicas macroscópicas, metas e objetivos são definidos cerca de 4 meses antes do reporte de BP tendo, portanto, esse período para o desdobramento dos mesmos entre as áreas, mercados e processos, operacionalização

dos sistemas e análise do time de planejamento financeiro, antes de reportar. Já para o FRE e SRE, sendo apenas revisões deste mesmo plano, as premissas estratégicas são definidas 2 meses antes do reporte, conforme a **figura 10** abaixo.



Figura 10: Ciclo orçamentário da Super Bebidas.

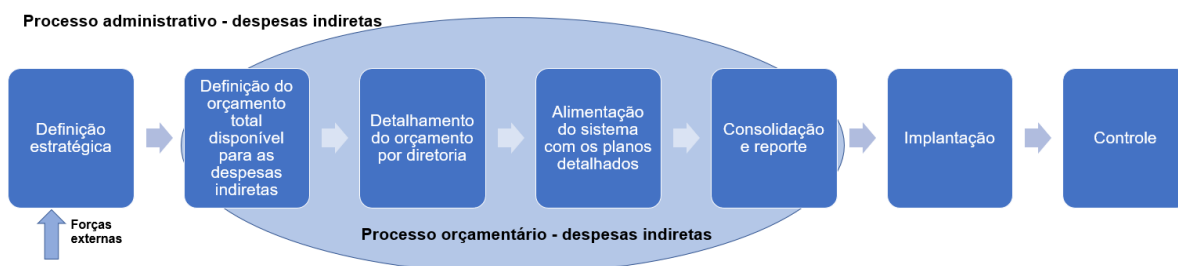
Para cada um dos ciclos acima citados, portanto, é cumprido o processo orçamentário atual da Super Bebidas, o qual terá cada uma de suas etapas detalhadas nas próximas seções.

5.2 O processo administrativo e o orçamento

De acordo com Pyhrr (1981), o processo orçamentário faz parte do processo administrativo de uma empresa, sendo um de seus quatro componentes básicos: planejamento, orçamento, implantação e controle.

Para entender melhor como a Super Bebidas Brasil organiza seu processo atual para as despesas indiretas, vamos adaptar o gráfico feito por Pyhrr (1981) e apresentado na revisão, quebrando o componente do orçamento em quatro novos componentes, de forma a ter maior detalhamento dos seus pontos fortes e fracos, conforme a **figura 11**.

Figura 11: Processo Administrativo e Orçamentário atual.



FONTE: Autor.

As próximas seções terão foco, portanto, em detalhar cada um dos componentes do processo acima para o cenário de BP, por ser o maior e mais completo entre os três citados na

seção 5.1. Ao final, na **seção 5.3**, serão apresentadas as principais diferenças para os outros dois cenários.

5.2.1 Definição estratégica

Conforme citado anteriormente, a definição estratégica das premissas essenciais para o processo orçamentário ocorre aproximadamente 4 meses antes do reporte do BP. Isso não quer dizer, porém, que essa definição se inicie e finalize nesse período, pois está em constante estudo e evolução dentro da empresa sendo nesta data, porém, que elas são fixadas para aquele cenário específico de planejamento.

A definição dessas premissas estratégicas se inicia nos objetivos e metas mais macroscópicas, que vão sendo desdobrados seguindo uma ordem lógica para cada uma das áreas. Para dar início a esse desdobramento, porém, há duas forças externas principais que precisam ser consideradas:

- a) análise macroeconômica do mercado brasileiro, que envolvem principalmente as projeções cambiais, de alto impacto no negócio local, inflação prevista, premissas de consumo e crescimento do mercado e do segmento, evolução do share de mercado, entre outras.;
- b) diretrizes globais da Super Bebidas e objetivos regionais da América Latina, tendo impacto não somente nas metas de vendas e share de mercado, mas também em projetos e ações de marketing, programa de recursos humanos, etc.

Uma vez levadas em consideração as duas forças externas, o board de diretores define então as metas e diretrizes locais para desenvolvimento do plano do próximo ano. Essas definições são tanto para metas e objetivos financeiros e quantitativos (share de mercado, volume de vendas, receita, margem de lucro, fluxo de caixa, etc) quanto qualitativos (gestão de pessoas, novos projetos internos, segurança e compliance, etc).

Podemos dizer, de forma simplificada, que as metas e diretrizes qualitativas guiarão como as despesas indiretas deverão ser alocadas no momento do orçamento (ou seja, quais projetos ou grupos de despesas deverão ser priorizados), enquanto as diretrizes quantitativas indicarão qual o valor disponível. Esse valor, resultante do desdobramento das metas e objetivos financeiros e quantitativos, depende diretamente da margem operacional calculada a partir dos mesmos. Podemos definir a margem operacional como sendo:

Figura 12: Cálculo da Margem Operacional



FONTE: Autor

Somente após essa definição estratégica de qual a margem operacional esperada para o período é que há um desdobramento para o orçamento disponível para as despesas indiretas que estudaremos. Ou seja, há primeiramente as seguintes definições, principalmente:

- a) qual o volume de vendas previsto e esperado para o período;
- b) qual o custo de importação das latas para o período;
- c) dado o custo acima, qual a estratégia de preço, ações promocionais e acordos comerciais.

5.2.2 Definição do orçamento total disponível

As definições acima, em nível estratégico, são essenciais para que a gestão tome a decisão sobre qual será o orçamento disponível para as despesas indiretas da companhia. Vale ressaltar, porém, que nesse momento de definição trabalha-se com projeções estratégicas, sem o desdobramento por áreas, mercados, produtos e podem vir a ter variações.

A decisão do orçamento total disponível para as despesas indiretas do período é tomada, historicamente, por um percentual da margem operacional. Os percentuais das despesas operacionais planejados em BP para os últimos quatro anos estão na **tabela 4**. É a partir dessa definição que se inicia, de fato, o processo orçamentário das despesas indiretas.

Tabela 4: Histórico do percentual de despesas indiretas.

% despesas indiretas pela margem operacional	
	BP
2018	37%
2019	39%
2020	42%
2021	45%

FONTE: Autor.

5.2.3 Detalhamento do orçamento por diretoria

Uma vez definido o orçamento total para as despesas indiretas, fica a cargo da área de planejamento financeiro fazer o desdobramento desse valor pelas diferentes diretorias da empresa. No modelo atual, esse desdobramento é feito de maneira bastante simples e direta através da base histórica.

Importante aqui retomar, conforme explicitado na **seção 4.2**, os grupos de despesas que estamos considerando por diferentes origens, pois possuem tratativas diferentes nesse ponto.

- a) funcionários: é feito pelo time de RH um cálculo direto do custo da estrutura de pessoas atual para cada área, sem uma análise de benefício ou impacto da redução ou alteração da mesma; esse cálculo já contém os ordenados, impostos, bônus e benefícios associados;
- b) depreciação: é feito o cálculo pelo time de contabilidade sobre o impacto da depreciação de ativos já existentes
- c) facilities, viagens e projetos: são definidos pelas diretorias após a divisão do orçamento pelas áreas

O orçamento total das despesas indiretas (decidido na definição estratégica) é então deduzido das despesas de funcionários e depreciação, e o saldo (destinado para as despesas gerenciadas pelos centros de custo e a facilities do escritório) é comparado então às mesmas despesas orçadas no ano anterior e o aumento ou redução percentual é aplicado para todas as diretorias. O cálculo é resumido na tabela abaixo:

Tabela 5: Cálculo do orçamento de custos indiretos.

Orçamento total aprovado para 2021 = (A)
Cálculo da folha de pagamentos = (B)
Despesas associadas aos funcionários = (C)
Saldo destinado aos centros de custo e escritório = (D) = (A) - (B) - (C)
Orçamento 2020 destinado aos centros de custo e escritório = (E)
Variação percentual = (F) = [(D) - (E)]/(E)

FONTE: Autor.

A variação percentual (F) acima é então incluída igualmente para todas as diretorias. Um resumo de como é feita a distribuição total do Orçamento para o próximo ano pode ser exemplificada na **tabela 6** abaixo:

Tabela 6: Distribuição total do orçamento de custos indiretos.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Legal	Marketing	Administração	Finanças	Recursos Humanos	TI	Operações	Vendas Off Premise	Vendas On Premise
Funcionários	Folha de pagamento	Valores calculados pelo RH de acordo com a estrutura atual								
Funcionários	Benefícios Telefonía									
Funcionários	Benefícios Carros									
Funcionários	Benefícios RH									
Viagens	Viagens	O percentual (F) de variação é aplicado sobre o orçamento do ano anterior								
Facilities	Aluguel									
Facilities	Operação escritórios									
Facilities	Seguros									
Facilities	Suprimentos escritório									
Facilities	Telefone									
Facilities	TI									
Facilities	Bonificação de latas									
Projetos	Consultoria financeira									
Projetos	Entretenimento									
Projetos	Legal									
Projetos	Outros									
Projetos	Recrutamento									
Projetos	Reuniões									
Projetos	Serviços contratados									
Projetos	Treinamentos									
Projetos	Promotores terceirizados									
Depreciação	Depreciação	Valores calculados pelo sistema sobre os ativos atuais								

FONTE: Autor.

Existem exceções a esse processo, quando há uma mudança estrutural muito grande em relação aos anos anteriores, gerando assim uma grande variação, positiva ou negativa. Esses casos, em geral tratados ainda na fase de definição estratégica, podem ter duas tratativas: estabelecer um aumento do percentual que o total das despesas indiretas representa sobre a margem operacional, como aconteceu em 2021 quando comparado a 2020 (**tabela 6**), ou esse aumento/redução é tratado igual às despesas da folha, impactando no saldo que será disponibilizado para os centros de custo (Viagens, Facilities e Projetos).

Essa etapa do modelo atual traz uma série de problemas na eficiência, assertividade e clareza dos planos:

- o orçamento disponível para que as diretorias gerenciem (ou seja, sem a folha de pagamento e depreciação) é calculado em cima da base histórica do orçamento anterior, e não dos valores de fato realizados, ou seja, não há um ajuste anual em cima do que de fato eles implementaram;
- a partir desse cascadeamento entre diretorias, elas passam a ser totalmente responsáveis pela abertura dessa verba, não havendo, portanto, uma análise de para quais fins, projetos ou atividades está sendo alocado;

- c) como veremos mais adiante, há um acompanhamento mensal da variação entre o orçado e de fato gasto, mas essa análise não entra no processo de definição do orçamento de anos posteriores;
- d) existem algumas despesas que são transversais a todas as diretorias, mas essas despesas não são calculadas seguindo uma diretriz única (um exemplo aqui seriam as viagens, que deveriam ter uma diretriz de despesas máximas e orçamentos padronizados pelo time que centraliza a gestão de viagens na empresa para cada destino);
- e) uma vez adotada essa metodologia de base histórica, cria-se uma cultura dentro da empresa onde cada diretoria não faz uma análise necessariamente justa sobre o seu orçamento, pois prefere inflacionar algumas despesas desnecessárias de forma a não diminuir sua base;
- f) como os orçamentos são definidos por diretoria, e não por cada atividade que elas pretendem implementar no ano, não é possível fazer uma correlação direta entre custos e benefícios de cada uma, podendo-se priorizar se necessários ajustes durante o ano;
- g) por último, mas não menos importante, a falta de clareza sobre quais atividades foram aprovadas no orçamento faz com que não se possa garantir a melhor tomada de decisão nas despesas reais do ano.

5.2.4 Alimentação do sistema com os dados detalhados

Após cada diretoria receber a formalização do seu orçamento, o time de planejamento financeiro disponibiliza o módulo de planejamento do BI para que cada área faça o preenchimento dos detalhes do seu orçamento a nível de conta contábil, ordem interna e mês. Para que cada área tenha acesso apenas às linhas de sua gestão, o sistema permite que o time de planejamento financeiro gere links específicos para que as diretorias utilizem.

Não há uma padronização de como cada diretoria faz o desdobramento do seu orçamento no nível de detalhes exigido. Em alguns casos há um cascadeamento dentro das gerências da diretoria, com propostas alimentadas pelo time mais operacional, já em outros o diretor preenche diretamente considerando apenas os dados históricos do ano anterior.

A janela de preenchimento do BI é definida globalmente, conforme anteriormente citado, mas em geral, a nível local, é dividida em duas:

- a) na primeira, as diretorias alimentam o sistema com seu detalhamento:
 - i) o sistema então é bloqueado pelo time de planejamento financeiro;

- ii) faz-se uma análise se cada diretoria cumpriu com os orçamentos pré-determinados;
 - iii) não há uma análise no nível de detalhamento dos dados, nem qualitativa - é apenas verificado se o valor total é igual ao definido na etapa anterior;
- b) na segunda, então, serve apenas para ajustes caso haja algum problema nessa verificação.

Vale ainda ressaltar que, conforme mencionado na etapa anterior, a folha de pagamentos é toda calculada pelo RH e, portanto, alimentada no sistema centralmente por essa área. Já as despesas de depreciação dos ativos são calculadas e alimentadas diretamente pelo sistema.

O fato de o orçamento da folha de pagamentos, assim como sua operacionalização no sistema serem independentes das despesas que estão sob gestão das diretorias tem por consequência um distanciamento na responsabilidade que cada uma tem nas despesas ligadas aos salários, encargos e benefícios de seus funcionários, ficando todo e qualquer questionamento sob o RH.

5.2.4 Consolidação e reporte

Uma vez que todos os ajustes tenham sido feitos no sistema, os acessos das diretorias são então bloqueados pelo time de planejamento financeiro, que inicia o processo de consolidação dos números e reportes, de acordo com os formatos e aberturas solicitadas pela diretoria global.

As principais análises solicitadas para as despesas indiretas são:

- a) detalhamento da variação de folha de pagamentos contra o ano anterior entre:
 - i) vacâncias;
 - ii) adição ou remoção de funcionários;
 - iii) aumento sindical;
 - iv) aumentos de salários por mérito;
- b) outras variações mais relevantes, podendo ser:
 - i) novos projetos;
 - ii) variação nas despesas habituais (viagens, escritório, etc);
 - iii) despesas ligadas a projetos globais.

Podemos concluir que o detalhamento solicitado não implica que se tenha uma análise aprofundada dos motivos causadores das variações ou da priorização dos investimentos. Para folha, por exemplo, há a abertura de onde estão vindo as despesas, mas não se questiona por que há novos funcionários ou um detalhamento de quais vagas tiveram aumentos salariais.

5.2.5 Aplicação dos recursos e Controle

Uma vez fechado o processo orçamentário para cada cenário, as próximas etapas do processo administrativo são a implantação das despesas previstas e o controle das mesmas.

Por implantação, aqui, entende-se o gasto efetivo das despesas de cada diretoria, estejam elas planejadas ou não no orçamento. Todas as despesas administrativas são gerenciadas num sistema de gestão de Ordens de Compra (ou Purchase Orders, POs), onde o solicitante insere os dados da compra, conta contábil e ordem interna para aprovação. Uma vez aprovada, há a contratação efetiva do serviço/produto e a nota fiscal (NF) é enviada para o time financeiro.

Os detalhes de cada compra efetivamente feita é alimentado no BI diariamente para consulta tanto das áreas quanto do time de planejamento financeiro. É a partir desse sistema que há o controle mensal sobre as variações, positivas e negativas, contra o orçamento submetido no fechamento mensal.

Não há uma agenda mensal com cada diretoria para entender as variações. Cada diretoria é acionada apenas em casos de variações muito grandes versus o planejamento. Pode-se apontar dois motivos principais para que seja dessa forma: primeiro porque não há uma cultura de acompanhamento e responsabilização pelos desvios que tenha forte influência da gestão; segundo, mas ainda mais importante, é que uma vez que o detalhamento do plano é feito de forma vaga, não é possível entender verdadeiramente os desvios, pois os orçamentos por diretoria são aprovados apenas como uma meta total, e não pelas atividades que o compõem.

Adicionalmente, não há nenhum acompanhamento ou medida de efetividade e assertividade do processo orçamentário em si, para que haja uma melhoria contínua a cada ciclo.

5.3 Os ciclos de revisão

Conforme citado na **seção 5.1**, o processo orçamentário anual da Super Bebidas passa por três ciclos: o BP, onde é feito todo o orçamento do próximo ano, e as duas revisões que são feitas já durante o ano, o FRE e o SRE.

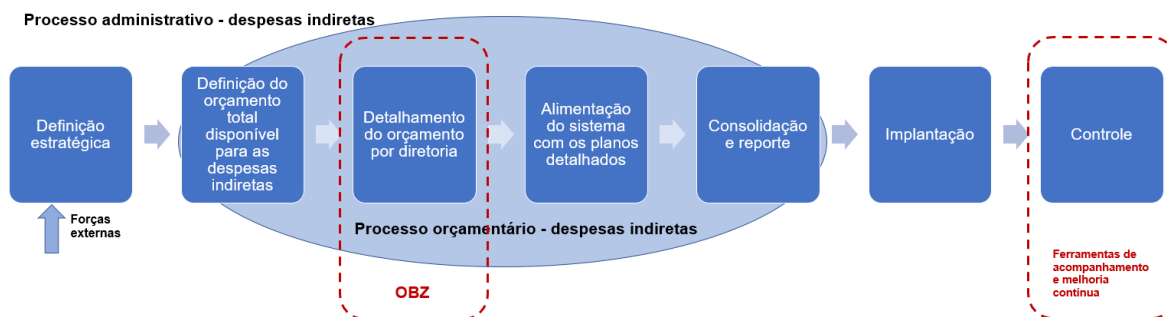
O processo explicado na **seção 5.2** explica um desses ciclos, o BP, mas o modelo é bastante semelhante aos outros dois. As principais diferenças são:

- a) há um menor período de tempo entre a definição estratégica e a finalização do cenário
- b) os cenários consideram um período do ano em que as despesas já foram realizadas, ou seja, não são mais uma previsão ou orçamento
 - i) FRE: janeiro a maio já realizado
 - ii) SRE: janeiro a setembro já realizado
- c) caso no período já realizado para cada revisão a diretoria tenha tido variações contra o seu orçamento, sejam elas para mais ou para menos, isso deve ser absorvido dentro da própria diretoria
 - i) se no período já realizado a diretoria gastou mais que o previsto no orçamento, deverá cortar essa verba dos próximos meses
 - ii) se no período já realizado a diretoria gastou menos que o previsto no orçamento, deverá replanejar essa verba para outros fins nos próximos meses
- d) assim como no processo explicado na seção anterior, quaisquer ajustes feitos no orçamento total do ano são aplicados percentualmente igual para todas as diretorias

Mais uma vez, os ciclos de revisão apenas reforçam a gestão do orçamento de cada diretoria pelo valor total disponível, e não pelo detalhamento de quais atividades devem ser priorizadas. Mesmo nos ciclos de revisão, portanto, a redistribuição das verbas que não foram gastas até o presente período (ou, ao contrário, as despesas adicionais ao plano) ficam sob gestão interna da diretoria, não havendo uma priorização para melhor alocação dos recursos no período.

5.4 Principais problemas do processo atual

O objetivo dessa seção é apontar resumidamente quais os principais problemas do processo atual, que deverão ser cobertos durante a aplicação da metodologia do OBZ. Analisando **as seções 5.2 e 5.3** como um todo, podemos identificar que os principais



Para aprimorar a etapa de detalhamento do orçamento por diretorias, será utilizada a metodologia do OBZ, aplicando-se as etapas descritas na revisão bibliográfica. O principal benefício dessa metodologia é exatamente trazer maior clareza para a direção sobre as possibilidades de alocação do orçamento, com uma análise individual de cada atividade proposta e os seus níveis de custo e benefício.

Já para a etapa de controle, buscando a melhoria contínua do novo, serão propostas ferramentas que auxiliem na identificação dos principais gargalos e problemas na implementação da mesma, especialmente por não acomodação das diretorias.

Espera-se, portanto, com a metodologia:

- a) dar maior clareza à gestão de como estão sendo alocados seus recursos
- b) ter maior eficiência na alocação dos recursos, priorizando aquelas atividades/pessoas/projetos que tenham o melhor custo/benefício alinhado com as diretrizes estratégicas da empresa
- c) possuir maior agilidade e assertividade nos ciclos de revisão caso tenha que haver uma nova priorização de despesas
- d) melhorar a comunicação da alta gestão para todas as áreas, com um cascadeamento das estratégias para o orçamento, uma vez que as áreas mais operacionais terão que ser envolvidas para o desenvolvimento do mesmo
- e) criar a cultura de responsabilidade pelo orçamento dentro das áreas e, portanto, dos resultados financeiros como um todo

6. Aplicação da metodologia

6.1 Preparação

Seguindo as recomendações de Pyhrr (1981), antes de se iniciar de fato o processo do OBZ há uma fase de preparação da empresa e todos seus funcionários, para garantir que todos estejam alinhados com os objetivos, vantagens e assim engajados no processo, reduzindo assim ao máximo os temores administrativos causados pela mudança cultural.

De acordo com o autor, essa preparação é ainda mais importante no primeiro ano de implementação dessa metodologia, uma vez que:

- a) os gestores não têm uma base na qual comparar seu trabalho;
- b) inexistência pacotes de decisão de anos anteriores com o mesmo tema/atividade que apenas precisem ser revistos;
- c) o temor natural pela mudança e não conhecimento de um novo processo que mudará a zona de conforto em que os orçamentos de cada diretoria estariam garantidos sem comprovação de benefício e
- d) muitas áreas não têm suas principais atividades mapeadas, o que deverá ser feito pela primeira vez, mas terá esforços reduzidos nos próximos anos.

A preparação proposta nas próximas seções tem por objetivo prever e reduzir ao máximo os três principais problemas de implantação do OBZ, conforme citado na **seção 3.4.3**, da revisão bibliográfica: os temores da administração e os problemas nas formulações dos pacotes e priorização.

6.1.1 Alinhamento do Board de Diretores

Uma vez que o novo processo for aprovado entre o diretor financeiro e o diretor nacional, deverá ser apresentado a todo o board de diretores em uma agenda mensal já existente.

Essa é, sem dúvidas, uma das etapas mais importantes para o sucesso do projeto. De acordo com todas as literaturas estudadas e apresentadas na revisão bibliográfica, é essencial que a alta gestão entenda e se engaje completamente no processo, cascadeando sua importância para todo seu time.

Importante que entendam nesse ponto quais são, apesar do maior esforço dos times nesse primeiro ano de implantação, os benefícios decorrentes do novo processo e que as atividades prioritárias para que a Super Bebidas continue a entregar seus resultados não deixaram de ser incluídas no orçamento. Essencialmente, o processo de OBZ não é uma ferramenta de cortes aos orçamentos de cada time, mas de direcionamento da alocação dos recursos disponíveis. Se esses recursos são superiores ou inferiores ao ano anterior, como vimos no processo de definição estratégica, isso não depende do OBZ.

Além disso, é importante que eles entendam que quanto melhor e mais detalhado for feito o trabalho de seus times para a construção de bons pacotes de decisão, maiores são as chances de os mesmos serem priorizados.

6.1.2 Equipe OBZ

De acordo com Pyhrr (1981), a etapa preparatória para o processo do OBZ se inicia com a formação de uma equipe OBZ. De acordo com o autor, a formação dessa equipe varia de empresa para empresa, dependendo de seu tamanho, estrutura organizacional, nível de envolvimento da alta gestão, etc.

Dessa forma, foram analisados a cultura, o organograma e as necessidades já introduzidos anteriormente no trabalho e chegou-se à estrutura detalhada na **tabela 7**, separada em três funções, cada qual com a responsabilidade descrita na tabela. As pessoas a cumprir essas funções devem ser escolhidas pelas próprias diretorias. Todas as pessoas envolvidas na Equipe OBZ, preferencialmente, devem ter dentro das suas metas individuais (que na Super Bebidas estão intimamente ligadas ao bônus anual dos funcionários) o sucesso do processo OBZ dentro das suas responsabilidades.

Uma vez definida, essa equipe deverá ter encontros periódicos, iniciando-se antes mesmo do treinamento do restante dos funcionários e se repetindo até o fechamento do processo.

Tabela 7: Equipe de implantação do OBZ.

Função	Equipe OBZ	
	Envolvidos	Responsabilidades
Coordenação do processo	1 gerente e 1 analista de Planejamento Financeiro	planejamento geral do processo; alinhamento das expectativas e necessidades com o board de diretores; desenvolvimento e comunicação do calendário; treinamento das áreas e da equipe OBZ; criação do manual; formatação padrão dos pacotes de decisão; acompanhamento das etapas junto às áreas; coordenação da priorização; consolidação dos números e controle posterior de desempenho do processo
Time de suporte	1 gerente e RH	responsáveis por fornecer às áreas uma informação padronizada para despesas que são transversais às áreas (por exemplo, o custo médio anual incluindo encargos e benefícios para cada nível de cargos, etc)
Time de suporte	1 gerente de facilities	responsáveis por fornecer às áreas uma informação padronizada para despesas que são transversais às áreas (por exemplo, o custo médio de cada trecho de viagem, o valor autorizado por política para despesas terrestres, valores contratuais de envio de correios, etc)
Time de suporte	1 gerente de TI	responsáveis por fornecer às áreas uma informação padronizada para despesas que são transversais às áreas (por exemplo, o custo médio por celular para cada gerente)
Pontos de contato das diretorias	1 gerente por diretoria	responsável por ser o ponto de contato direto da coordenação do projeto com as diretorias e áreas, assim como o engajamento de todas as gerências

FONTE: Autor.

6.1.2 Manual

O manual do processo OBZ deverá estar disponível para a consulta de todos os funcionários e deverá servir como um guia bastante completo e detalhado de cada etapa. O manual deve conter:

- uma carta de apresentação assinada pelo board de diretores;
- o conceito básico da metodologia Base Zero;
- sua finalidade;
- o passo-a-passo teórico de cada etapa aqui apresentada;
- instruções específicas de preenchimento dos pacotes de decisão em Excel;
- as premissas e diretrizes estratégicas do ciclo em que será aplicada (Programa de Diretrizes das Despesas Indiretas);
- o calendário de eventos.

Em geral, apenas os tópicos 1, 6 e 7 deverão ser atualizados a cada ciclo (BP, FRE e SRE). Os tópicos 2, 3, 4 e 5 são basicamente um resumo desse trabalho.

6.1.3 Calendário

O calendário, assim como o manual, deverá estar disponível para todos os funcionários e tem por objetivo garantir que toda a empresa esteja alinhada com os prazos, podendo assim se organizar para ter entregas bem planejadas e de qualidade. Um modelo de calendário será anexado no **Apêndice C**, mas basicamente ele deve conter:

- a) nome e período do ciclo;
- b) data do treinamento para a Equipe OBZ;
- c) data do treinamento para todos os funcionários;
- d) data de comunicação oficial das diretrizes estratégicas;
- e) datas das reuniões periódicas da Equipe OBZ;
- f) data final para preenchimento dos pacotes de decisão;
- g) data final de entrega dos pacotes priorizados de cada diretoria;
- h) data de apresentação dos pacotes priorizados de cada diretoria para a Equipe OBZ e board de diretores;
- i) data final para determinação final dos pacotes de decisão aprovados;
- j) data final para alimentação do sistema BI com os pacotes de decisão aprovados;
- k) data final para consolidação pelo time de Planejamento Financeiro.

Apesar de ser também parte integrante do manual, o calendário deve ser divulgado antes pela direção, até por trazer as datas dos treinamentos. O manual é essencial a partir da comunicação oficial das diretrizes estratégicas, que é o quarto tópico do calendário.

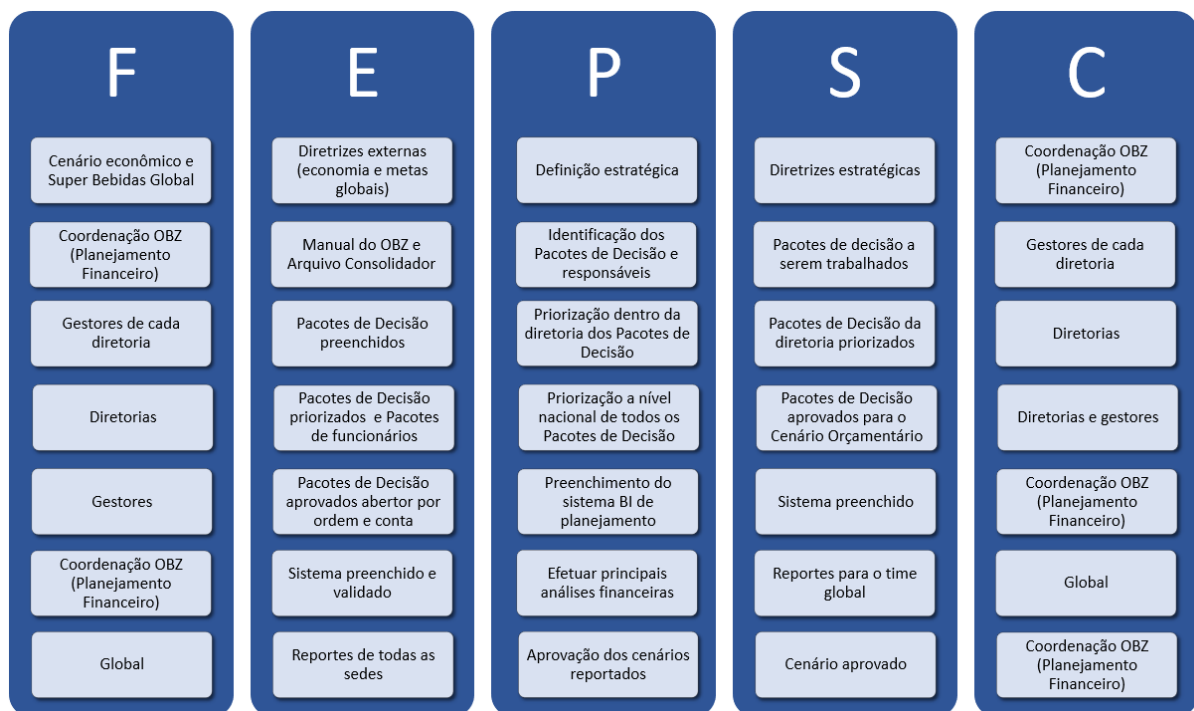
6.1.4 Treinamento

O treinamento é parte essencial da preparação, em especial para o primeiro ano de implementação, mas deverá acontecer a cada ciclo em caráter obrigatório para todos os cargos gerenciais (podendo esses adicionar analistas ou especialistas chave para o planejamento orçamentário). Vale aqui lembrar que é essencial no processo de criação dos pacotes de decisão, conforme descrito na revisão bibliográfica, que os mesmos sejam feitos no nível mais baixo de gestão onde as atividades e processos a serem descritos são mais bem conhecidos e dominados.

6.1.5 FEPSC

De forma a ajudar no desenho das etapas do novo processo, será utilizado um diagrama de Fornecedor, Entrada, Processo, Saída e Cliente (FEPSC). Essa metodologia auxilia a compreender o fluxo e os requisitos de cada uma das principais atividades até a aprovação final do orçamento. Partindo do ponto final, que é o plano aprovado, pudemos identificar o seguinte diagrama:

Figura 18: Aplicação do FEPSC ao processo orçamentário.

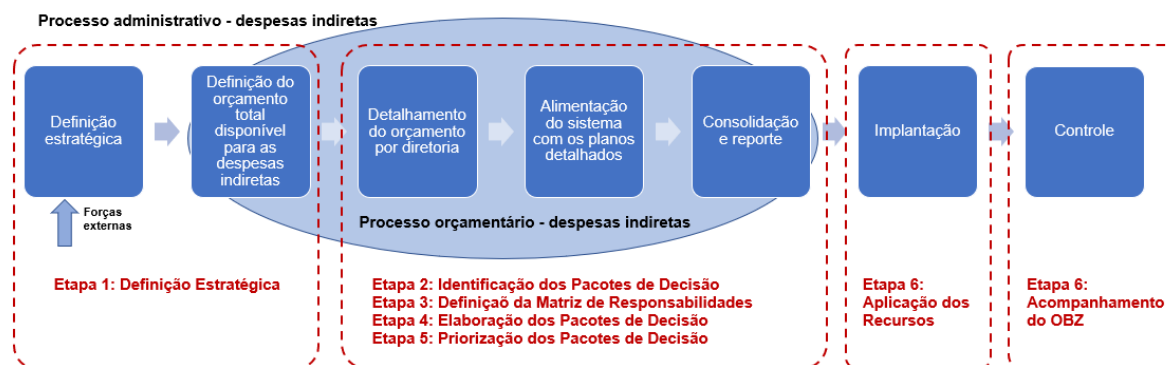


FONTE: Autor.

6.2 O novo processo orçamentário

A fim de descrever detalhadamente e de forma didática o novo processo orçamentário da Super Bebidas, essa seção será organizada seguindo as sete etapas sugeridas por Lunkes (2008) e já descritas na revisão bibliográfica. O gráfico abaixo apresenta as principais mudanças no fluxograma apresentado no capítulo 5, referente ao processo atual da empresa, para o novo.

Figura 15: Mudanças no fluxograma do processo atual.



FONTE: Autor.

Vale lembrar que, conforme levantado na **seção 5.4**, as duas etapas do processo atual que demandam maior atenção e são as maiores causas de ineficiência na orçamentação da Super Bebidas são o Detalhamento do Orçamento por Diretoria e o Controle do processo. Ainda assim, todas as etapas serão descritas nas seções abaixo, destacando possíveis mudanças e adaptações necessárias para se aplicar a metodologia OBZ.

6.2.1 Definição estratégica

Como visto no capítulo 5, essa não é uma etapa que necessite de grandes mudanças versus o processo atual. A principal melhoria a essa altura é uma formalização das diretrizes, metas e objetivos a serem acrescentadas no manual do OBZ e comunicadas com todos os funcionários envolvidos diretamente com o processo, que chamaremos de Programa de Diretrizes das Despesas Indiretas (PDDI).

A estruturação do PDDI deve marcar o início da segunda etapa do OBZ e, necessariamente, conter em seu conteúdo:

- as principais condições, diretrizes, metas e objetivos de vendas, custos diretos e preço que compõem a margem operacional;
- qual percentual dessa margem operacional será investido em despesas indiretas, resultando no valor total das mesmas;
- qual valor de depreciação previsto para o período em análise;
- o valor líquido disponível para o processo de Orçamentação, a ser priorizado nos pacotes de decisão;
- quais as diretrizes qualitativas a serem seguidas por cada diretoria;
- taxa de câmbio prevista para o período, para o caso de despesas internacionais;

g) taxa de inflação prevista para o período.

Adicionalmente, o PDDI deve também anexar as premissas básicas para as despesas que são transversais a todas as diretorias, ou seja, gastos com origens comuns e que deveriam seguir um padrão. De acordo com o levantamento dos dados dos anos anteriores, foram mapeadas as necessárias informações da **tabela 8**, que serão relevantes para que cada diretoria construa seus pacotes de decisão. Conforme a necessidade, essas premissas podem ser atualizadas e, se for o caso, o manual deverá ser reenviado a todas as áreas destacando essas mudanças.

Tabela 8: Despesas transversais às diretorias.

Premissas para despesas transversais às diretorias			
Agrupamento despesa	Confidencial	Responsável	Informações necessárias
Folha de pagamento	Sim	RH	Valor médio dos ordenados, encargos e benefícios para cada cargo e função
Carros	Não	Operações	Valor médio e máximo de gasolina a ser considerado para cada carro (diferenciando carros benefício e carros de vendas)
Carros	Não	Operações	Valor médio de compras para novos carros e respectiva depreciação adicional
Carros	Não	Operações	Valor médio de IPVA e seguro anual a ser considerado
Telefonia móvel	Não	TI	Valor médio das despesas de telefonia móvel por funcionário
Benefício latas	Não	Operações	Valor por lata (no caso de projetos que necessitem de envio bonificado)
Benefício latas	Não	Operações	Valor médio de frete por lata por região/Estado (no caso de projetos que necessitem de envio bonificado)
Viagens	Não	Facilities	Valor médio para os principais trechos de passagem aérea
Viagens	Não	Facilities	Política de valor médio e máximo para despesas com diárias de viagem (hotel, alimentação e transporte)

FONTE: Autor.

Importante ressaltar que, diferente das outras premissas citadas, as informações referentes a funcionários seriam compartilhadas somente no nível do Board de Diretores, uma vez que todos os assuntos referentes a folha de pagamento são assunto delicado e, conforme será explicado mais a frente, os pacotes de decisão relativos a pessoas deverão ser tratados exclusivamente nesse nível hierárquico.

6.2.2 Identificação dos pacotes de decisão

A segunda etapa do processo é a identificação dos Pacotes de Decisão. É nessa etapa que as áreas devem mapear quais são as atividades planejadas para o próximo e como devem ser divididas em Pacotes de Decisão de forma suficientemente detalhada, para que sejam tomadas as melhores decisões de priorização, mas de forma suficientemente consolidada para que não haja um excesso de Pacotes.

Em alguns casos um pacote pode ter mais uma atividade interligada, assim como uma só atividade pode ser dividida em mais do que um pacote. Por exemplo, poder-se-ia criar um único pacote de treinamentos em que seriam incluídos o facilitador, voos para os participantes de outras regiões, hotel, alimentação e o material utilizado. Por outro lado, as viagens de uma diretoria poderiam ser divididas em vários pacotes: viagens para treinamentos, para visitas periódicas aos clientes, viagens de benefício para funcionários realocados... O importante, conforme visto na revisão bibliográfica, é que cada pacote suporte uma decisão só, sendo totalmente priorizado ou não.

Este trabalho não possui a ambição de identificar e listar todos os pacotes que serão produzidos, mas sim criar alguns agrupamentos que guiem as diretorias na hora de formular seu planejamento, assim como regras que cada um desses grupos deve apresentar. Ainda assim, é possível que haja casos não mapeados neste trabalho, e é por isso que se torna essencial o acompanhamento de perto da Equipe OBZ em cada etapa.

Não é nessa etapa do processo, também (e por consequência nesta sessão do atual trabalho) que será discutido como cada pacote deve ser preenchido, qual o nível de esforço mínimo que deve ser alocado ou as prioridades dos mesmos. Aqui procura-se simplesmente identificar quais devem ser os pacotes, para então alocar aos times mais coerentes na etapa 3 e, então, iniciar o preenchimento mais detalhado e realista possível.

Apesar de o OBZ ter por filosofia exatamente ser um plano que não é construído sobre uma base histórica, uma das maneiras mais efetivas de se desenhar os diferentes pacotes é exatamente entendendo quais foram as principais despesas dos últimos anos e qual seria a melhor forma de organizá-las.

Os dados levantados sobre as despesas indiretas orçadas e realizadas de 2018 a 2021 foram analisados e divididos em quatro grupos principais de pacotes de decisão, cada qual com características distintas de características e necessidades. Cada grupo define não apenas qual nível necessário de informações, mas também, em alguns casos, em qual nível hierárquico ele deve ser analisado.

6.2.2.1 Pacotes de Funcionários

Analisando as despesas de 2018 a 2021, os ordenados, encargos e benefícios para funcionários representam aproximadamente 50% das despesas indiretas da Super Bebidas. Se por um lado esses dados demonstram a importância dos pacotes relacionados, por outro, de acordo com a literatura estudada, esse é um dos temas que gera maior temor aos gestores no processo de criar pacotes justos, enxutos e priorizar da forma correta. De acordo com eles, poucas empresas fazem adequações relevantes nos primeiros anos do processo, o que não diminui a importância de construir boas análises e bases sólidas.

Tabela 9: Representação de Funcionários no total de custos indiretos.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Fonte informação	Valores orçados para cada ano			
			2018	2019	2020	2021
Funcionários	Folha de pagamento	RH	35.567	46.000	40.056	47.482
Funcionários	Benefícios Telefonía	TI	300	347	379	354
Funcionários	Benefícios Carros	Administração	2.280	2.857	2.661	2.544
Funcionários	Benefícios RH	RH	3.626	5.667	5.116	6.519
Funcionários Total			41.773	54.870	48.212	56.899
Facilities	Aluguel	Administração	4.152	4.502	4.673	5.366
Facilities	Operação escritórios	Administração	771	942	1.007	1.014
Facilities	Seguros	Administração	160	160	336	410
Facilities	Suprimentos escritório	Administração	265	233	424	380
Facilities	Telefone	Administração	207	163	162	160
Facilities	Bonificação de latas	Administração	725	832	563	1.444
Facilities	TI	TI	1.164	1.220	1.647	1.342
Viagens	Viagens	Centro de custo	8.776	11.736	9.493	8.770
Projetos	Consultoria financeira	Centro de custo	1.687	1.940	1.504	2.238
Projetos	Entretenimento	Centro de custo	207	11.865	1.302	9.062
Projetos	Legal	Centro de custo	1.218	599	812	845
Projetos	Outros	Centro de custo	1.377	-957	967	974
Projetos	Recrutamento	Centro de custo	584	1.079	1.246	1.145
Projetos	Reuniões	Centro de custo	1.274	562	2.827	4.182
Projetos	Serviços contratados	Centro de custo	10.565	11.370	12.604	8.229
Projetos	Treinamentos	Centro de custo	682	656	683	269
Projetos	Promotores terceirizados	Centro de custo	3.934	4.341	5.855	8.886
Depreciação	Depreciação	Sitêmico	3.944	4.361	3.832	3.983
Total das despesas indiretas			83.464	110.475	98.148	115.598
Funcionários %			50%	50%	49%	49%

FONTE: Autor.

Uma vez que ainda não possui suas atividades bem mapeadas, o maior temor dos gestores é abrir mão de sua estrutura de pessoas sem ter ciência se conseguirá, de fato, entregar suas demandas com o nível de esforço mínimo. Ainda assim, o esforço no primeiro ano para construção desses pacotes será essencial para uma base de comparação no segundo ano e, assim, criar-se uma cultura de verdadeira priorização.

Além disso, com os pacotes bem desenhados, aumenta o poder de decisão caso haja movimentações de estrutura inesperadas, como a saída de um funcionário e a possibilidade de rever o nível de esforço necessário.

Os pacotes de decisão de funcionários devem necessariamente ser preenchidos pela Diretoria, uma vez que se trata de um assunto bastante confidencial e delicado. Essa, por sua vez, pode e deve consultar os gestores sobre seus times específicos, mas a construção final e o acesso aos valores médios de cada cargo cabem somente ao diretor. Esses são pacotes, portanto, que deverão ser priorizados somente no nível do Board de Diretores.

Para identificar os pacotes de funcionários, a alternativa mais lógica, normalmente, é organizá-los conforme o organograma da área existente. Dessa forma, será possível separar as atividades e os impactos de se ter o mínimo esforço e esforço adicional (lembrando que o pacote pode apresentar desde um número menor de funcionários até a sugestão de novas contratações para melhorar o nível de serviço).

Não se deve identificar pacotes separados por tipo de despesa, por exemplo “Pacote de Ordenados”, “Pacote de encargos”, “Pacote de benefícios”, etc, pois não é possível manter um funcionário com apenas uma ou algumas dessas despesas. Esse pacote também não terá correlação direta com nenhuma ordem interna, uma vez que as despesas de folha são alocadas diretamente nos centros de custo.

6.2.2.2 Pacotes de Viagens

Outro tipo de pacote comum, que será identificado por todas as diretorias, é o de viagens, que representou nos últimos anos aproximadamente 10% das despesas indiretas.

Tabela 10: Representação de Viagens no total de custos indiretos.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Fonte informação	Valores orçados para cada ano			
			2018	2019	2020	2021
Funcionários	Folha de pagamento	RH	35.567	46.000	40.056	47.482
Funcionários	Benefícios Telefonias	TI	300	347	379	354
Funcionários	Benefícios Carros	Administração	2.280	2.857	2.661	2.544
Funcionários	Benefícios RH	RH	3.626	5.667	5.116	6.519
Facilities	Aluguel	Administração	4.152	4.502	4.673	5.366
Facilities	Operação escritórios	Administração	771	942	1.007	1.014
Facilities	Seguros	Administração	160	160	336	410
Facilities	Suprimentos escritório	Administração	265	233	424	380
Facilities	Telefone	Administração	207	163	162	160
Facilities	Bonificação de latas	Administração	725	832	563	1.444
Facilities	TI	TI	1.164	1.220	1.647	1.342
Viagens	Viagens	Centro de custo	8.776	11.736	9.493	8.770
Viagens Total			8.776	11.736	9.493	8.770
Projetos	Consultoria financeira	Centro de custo	1.687	1.940	1.504	2.238
Projetos	Entretenimento	Centro de custo	207	11.865	1.302	9.062
Projetos	Legal	Centro de custo	1.218	599	812	845
Projetos	Outros	Centro de custo	1.377	-957	967	974
Projetos	Recrutamento	Centro de custo	584	1.079	1.246	1.145
Projetos	Reuniões	Centro de custo	1.274	562	2.827	4.182
Projetos	Serviços contratados	Centro de custo	10.565	11.370	12.604	8.229
Projetos	Treinamentos	Centro de custo	682	656	683	269
Projetos	Promotores terceirizados	Centro de custo	3.934	4.341	5.855	8.886
Depreciação	Depreciação	Sitêmico	3.944	4.361	3.832	3.983
Total das despesas indiretas			83.464	110.475	98.148	115.598
Viagens %			11%	11%	10%	8%

FONTE: Autor.

Apesar de as viagens serem, por instrução global, planejadas pela ordem interna de cada funcionário (ou seja, o BP é submetido no detalhe de qual funcionário irá viajar, por qual valor e em qual data) identificar pacotes de decisão para priorizar nesse nível seria desgastante e pouco efetivo. A identificação dos pacotes de viagem pode ser feita, portanto, por finalidade das viagens em questão.

- Vendas: há grupos de funcionários que precisam viajar constantemente pois cuidam de uma região de vendas, e fica impossível prever exatamente quais os roteiros. Nesse caso, poder-se-ia identificar como um Pacote de Viagens a Clientes e um valor médio mensal, com diferentes níveis de esforço;
- Reuniões internacionais: há funcionários, em especial de cargos mais elevados, que precisam ir periodicamente à sede na Europa para reuniões, podendo-se identificar Pacotes de Viagens para a Sede;
- Treinamentos: eventualmente parte dos funcionários precisa se deslocar para treinamentos locais ou internacionais, podendo-se então identificar Pacotes de Viagens para treinamentos;

- d) Reuniões Nacionais: todos os anos há reuniões de uma ou mais diretorias na sede em SP, e poder-se-ia identificar os Pacotes de Viagens para Reuniões Nacionais para aprovação;
- e) outros tipos de pacotes poderiam ser mapeados, além desses, para outros casos.

Assim como no caso dos funcionários, não faz sentido identificar-se mais de um pacote de decisão para uma única viagem. Cada pacote deve considerar as despesas de voo, hotel, alimentação e transporte. Por outro lado, apesar de aprovados e priorizados agrupadamente, as viagens que de fato irão compor o orçamento deverão então ser detalhadas por ordem interna e conta contábil no sistema BI, portanto é importante que esse nível de detalhe já esteja na memória de cálculo.

6.2.2.3 Pacotes de Facilities

Pode-se entender por Facilities as despesas relacionadas à operação do escritório e do corpo administrativo. Essas despesas tendem a não variar muito de um mês para o outro, sendo relativamente constantes e, em muitos casos, fixadas por contrato. Essas despesas representam menos de 10% do total das despesas indiretas da Super Bebidas nos últimos anos.

Tabela 11: Representação de Facilities no total de custos indiretos.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Fonte informação	Valores orçados para cada ano			
			2018	2019	2020	2021
Funcionários	Folha de pagamento	RH	35.567	46.000	40.056	47.482
Funcionários	Benefícios Telefonía	TI	300	347	379	354
Funcionários	Benefícios Carros	Administração	2.280	2.857	2.661	2.544
Funcionários	Benefícios RH	RH	3.626	5.667	5.116	6.519
Facilities	Aluguel	Administração	4.152	4.502	4.673	5.366
Facilities	Operação escritórios	Administração	771	942	1.007	1.014
Facilities	Seguros	Administração	160	160	336	410
Facilities	Suprimentos escritório	Administração	265	233	424	380
Facilities	Telefone	Administração	207	163	162	160
Facilities	Bonificação de latas	Administração	725	832	563	1.444
Facilities	TI	TI	1.164	1.220	1.647	1.342
Facilities Total			7.444	8.052	8.811	10.117
Viagens	Viagens	Centro de custo	8.776	11.736	9.493	8.770
Projetos	Consultoria financeira	Centro de custo	1.687	1.940	1.504	2.238
Projetos	Entretenimento	Centro de custo	207	11.865	1.302	9.062
Projetos	Legal	Centro de custo	1.218	599	812	845
Projetos	Outros	Centro de custo	1.377	-957	967	974
Projetos	Recrutamento	Centro de custo	584	1.079	1.246	1.145
Projetos	Reuniões	Centro de custo	1.274	562	2.827	4.182
Projetos	Serviços contratados	Centro de custo	10.565	11.370	12.604	8.229
Projetos	Treinamentos	Centro de custo	682	656	683	269
Projetos	Promotores terceirizados	Centro de custo	3.934	4.341	5.855	8.886
Depreciação	Depreciação	Sitêmico	3.944	4.361	3.832	3.983
Total das despesas indiretas			83.464	110.475	98.148	115.598
Facilities %			9%	7%	9%	9%

FONTE: Autor.

Uma vez que são atividades necessárias para a operação do escritório, em sua maior parte, não podem deixar de acontecer. Portanto, o foco destes pacotes deve ser a análise dos níveis de esforço em cada um e um trabalho a médio prazo, pois muitas vezes deverá haver uma revisão contratual com os fornecedores existentes.

Por conceito, os pacotes de facilities devem ser identificados pelas diretorias de Administração e Tecnologia da Informação (TI), e é essencial que se identifiquem os pacotes preferencialmente por tipo de serviço e por instalação (relembrando que há quatro escritórios e um centro de distribuição). Um exemplo dos pacotes criados pode ser visto na **tabela 12**, abaixo.

Tabela 12: Exemplos de pacotes de Facilities.

Pacotes Decisão: Facilities	Escritório SP	Escritório Sul	Escritório Centro	Escritório Neno	CD Santa Catarina
Aluguel +Condomínio	BP21_ADMSP_A1	BP21_ADMSUL_A1	BP21_ADMCEN_A1	BP21_ADMNENO_A1	BP21_ADMCD_A1
Telefonia	BP21_ADMSP_B1	BP21_ADMSUL_B1	BP21_ADMCEN_B1	BP21_ADMNENO_B1	BP21_ADMCD_B1
Alimentação escritório	BP21_ADMSP_C1	BP21_ADMSUL_C1	BP21_ADMCEN_C1	BP21_ADMNENO_C1	BP21_ADMCD_C1
Limpeza	BP21_ADMSP_D1	BP21_ADMSUL_D1	BP21_ADMCEN_D1	BP21_ADMNENO_D1	BP21_ADMCD_D1
Serventes	BP21_ADMSP_E1	BP21_ADMSUL_E1	BP21_ADMCEN_E1	BP21_ADMNENO_E1	BP21_ADMCD_E1
Latas de energético	BP21_ADMSP_F1	BP21_ADMSUL_F1	BP21_ADMCEN_F1	BP21_ADMNENO_F1	BP21_ADMCD_F1
Produtos de limpeza	BP21_ADMSP_G1	BP21_ADMSUL_G1	BP21_ADMCEN_G1	BP21_ADMNENO_G1	BP21_ADMCD_G1
Produtos de banheiro	BP21_ADMSP_H1	BP21_ADMSUL_H1	BP21_ADMCEN_H1	BP21_ADMNENO_H1	BP21_ADMCD_H1
Manutenção preventiva	BP21_ADMSP_I1	BP21_ADMSUL_I1	BP21_ADMCEN_I1	BP21_ADMNENO_I1	BP21_ADMCD_I1
Mantenção de TI	BP21_TISP_A1	BP21_TISUL_A1	BP21_TICEN_A1	BP21_TINENO_A1	BP21_TICD_A1
Equipe terceira de TI	BP21_TISP_B1	BP21_TISUL_B1	BP21_TICEN_B1	BP21_TINENO_B1	BP21_TICD_B1
Licenças de TI	BP21_TISP_C1	BP21_TISUL_C1	BP21_TICEN_C1	BP21_TINENO_C1	BP21_TICD_C1

FONTE: Autor.

6.2.2.4 Pacotes de projetos

O último grupo mapeado é o mais genérico e que pode ser válido para a identificação de Pacotes de Decisão de todas as diretorias e grupos de despesas. Por projetos, nesse agrupamento, refere-se a despesas que não são contínuas/constantes e que não são estritamente necessárias para o funcionamento da Super Bebidas, apesar de serem importantes para o negócio da mesma.

De acordo com o mapeamento feito dos últimos anos, o percentual que esse grupo de pacotes representa no total das despesas indiretas tende a variar mais do que nos outros, por dois motivos principais: primeiro por conta do caráter não essencial dessas despesas, o que faz com que não sejam priorizadas (em especial num processo em que não há uma análise e priorização justas dos benefícios das mesmas) e, segundo, porque é aqui também que geralmente são alocados recursos adicionais quando há um projeto novo e que não foi criado na base histórica (como aconteceu, por exemplo, em 2020 com a nova parceria de distribuição com uma grande indústria de bebidas que necessitou um investimento adicional).

Tabela 13: Representação de Projetos no total de custos indiretos.

Tipo de pacote	Agrupamento despesa	Fonte informação	Valores orçados para cada ano			
			2018	2019	2020	2021
Funcionários	Folha de pagamento	RH	35.567	46.000	40.056	47.482
Funcionários	Benefícios Telefonia	TI	300	347	379	354
Funcionários	Benefícios Carros	Administração	2.280	2.857	2.661	2.544
Funcionários	Benefícios RH	RH	3.626	5.667	5.116	6.519
Facilities	Aluguel	Administração	4.152	4.502	4.673	5.366
Facilities	Operação escritórios	Administração	771	942	1.007	1.014
Facilities	Seguros	Administração	160	160	336	410
Facilities	Suprimentos escritório	Administração	265	233	424	380
Facilities	Telefone	Administração	207	163	162	160
Facilities	Bonificação de latas	Administração	725	832	563	1.444
Facilities	TI	TI	1.164	1.220	1.647	1.342
Viagens	Viagens	Centro de custo	8.776	11.736	9.493	8.770
Projetos	Consultoria financeira	Centro de custo	1.687	1.940	1.504	2.238
Projetos	Entretenimento	Centro de custo	207	11.865	1.302	9.062
Projetos	Legal	Centro de custo	1.218	599	812	845
Projetos	Outros	Centro de custo	1.377	-957	967	974
Projetos	Recrutamento	Centro de custo	584	1.079	1.246	1.145
Projetos	Reuniões	Centro de custo	1.274	562	2.827	4.182
Projetos	Serviços contratados	Centro de custo	10.565	11.370	12.604	8.229
Projetos	Treinamentos	Centro de custo	682	656	683	269
Projetos	Promotores terceirizados	Centro de custo	3.934	4.341	5.855	8.886
Projetos Total			19.634	17.651	24.994	24.529
Depreciação	Depreciação	Sitêmico	3.944	4.361	3.832	3.983
Total das despesas indiretas			83.464	110.475	98.148	115.598
Projetos %			24%	16%	25%	21%

FONTE: Autor.

Se por um lado esses pacotes de decisão tendem a ser mais criteriosamente avaliados no novo processo, por outro projetos de grande impacto (e consequentemente necessitam de muitos recursos), que antes teriam que ser alocados no orçamento de uma única diretoria, passam no novo processo a concorrer igualmente por todo o orçamento, possibilitando sua implementação. Pacotes com custo/benefício favoráveis, mesmo que a princípio não priorizados, forçarão a gestão a olhar com mais cautela para os pacotes primariamente “essenciais” e buscar formas de reduzir seus pesos.

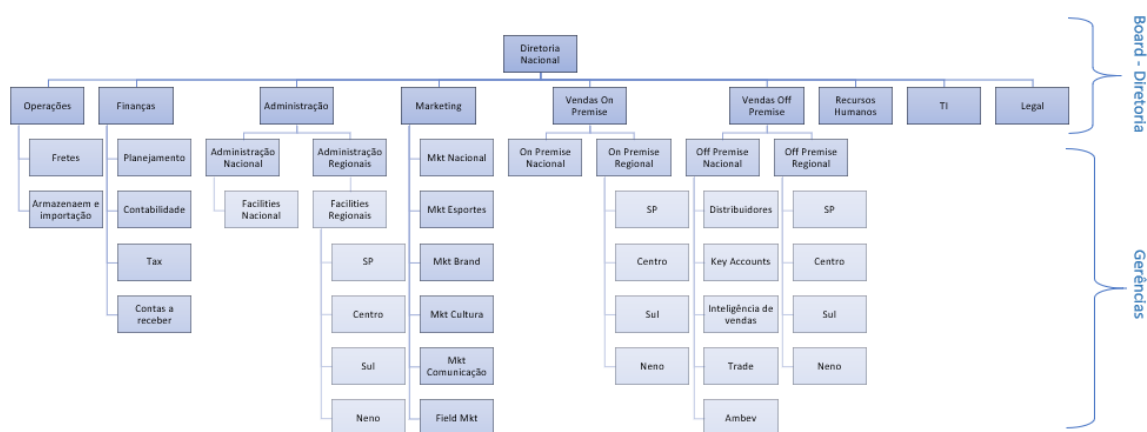
A identificação dos pacotes de decisão de Projetos, como o próprio nome diz, devem ser feitas no nível da atividade, com todas as despesas associadas dentro do mesmo pacote. Seguindo as orientações da Super Bebidas, cada um desses pacotes deve então possuir uma única ordem interna pertencente ao centro de custo referente.

6.2.3 Definição da matriz de responsabilidades

Seguindo as etapas sugeridas na revisão bibliográfica para o novo processo orçamentário, uma vez identificados os Pacotes de Decisão, é necessário associar as pessoas ideais para preencher cada um com as informações necessárias para uma boa priorização. Para isso, de acordo com os autores, a melhor sugestão para definir uma matriz de responsabilidades é utilizar o organograma da empresa. Chama-se de matriz de responsabilidades pois cada Pacote de Decisão deveria ser alocado para elaboração no cruzamento entre uma diretoria e um nível hierárquico.

Uma vez que, conforme citado na **seção 6.2.2**, os pacotes já serão identificados pelas próprias diretorias a partir de suas atividades e propostas, resta descrever como cada diretoria deveria decidir qual nível hierárquico será responsável pela elaboração de cada pacote. Para esse estudo, retomaremos o organograma apresentado no levantamento de dados (resumido) e os tipos de pacotes identificados na seção anterior.

Figura 16: Organograma resumido da Super Bebidas.



FONTE: Autor.

Podemos identificar acima 4 níveis de gestores no organograma da Super Bebidas, sendo que obviamente algumas diretorias possuem uma estrutura maior enquanto outras possuem apenas um diretor:

- Diretor Nacional;
- Diretores;
- Gerentes Sêniores;
- Gerentes Plenos.

Em geral, os Pacotes de Decisão devem ser elaborados no nível mais próximo da operação possível, por dois motivos principais: primeiro, porque na teoria quanto mais próximo maior será a capacidade desse funcionário ter uma visão mais próxima da realidade, das dificuldades e custos de cada atividade; segundo, por conta do grande volume de atividades, o que tornaria impossível para um diretor, por exemplo, elaborar pessoalmente todos os pacotes de uma área grande com diversas gerências. Cabe então ao nível superior a quem elaborou revisar os Pacotes antes do exercício de priorização.

Como vimos, porém, essa definição não cabe ao caso dos Pacotes de Decisão de Funcionários, pois a elaboração precisará necessariamente ser concentrada no nível dos Diretores. Especialmente para as diretorias com várias gerências é recomendado que os Diretores consultem seus times nessa formulação, mas quem deve redigir, propor, calcular e priorizar é o Diretor.

Tabela 14: Matriz de responsabilidades de diretorias.

Tipo de pacote	Matriz de responsabilidades			
	Funcionários	Facilities	Viagens	Projetos
Diretor Nacional	priorização	priorização	priorização	priorização
Diretores	elaboração	elaboração e priorização	elaboração e priorização	elaboração e priorização
Gerentes Sêniores		elaboração e priorização	elaboração e priorização	elaboração e priorização
Gerentes Plenos		elaboração	elaboração	elaboração

FONTE: Autor.

6.2.4 Elaboração dos Pacotes de Decisão

Uma vez definidas as diretrizes estratégicas, identificados quais os Pacotes de Decisão para o orçamento em questão e mapeados os responsáveis por cada um deles, a próxima etapa deve ser sua elaboração de fato. Essa é sem dúvidas a etapa mais pulverizada do trabalho, envolvendo diversos funcionários e, por esse motivo, torna-se essencial que através do treinamento e dos materiais disponibilizados a Coordenação do OBZ padronize ao máximo os conceitos e formatos a serem seguidos, e esse será o foco desta seção.

6.2.4.1 Arquivo Consolidador de Pacotes

A coordenação do OBZ disponibilizará para cada diretoria um arquivo de Excel para que sejam elaborados os seus Pacotes de Decisão, que será a principal ferramenta para operacionalizar esta etapa (e a próxima, de priorização). Esse arquivo, nomeado Consolidador de Pacotes, conterá quatro estruturas, cada qual em uma diferente aba:

- a) base de orçamentos passados: uma base com orçamentos dessa diretoria para os últimos anos;
- b) pacote de decisão: um formato padronizado com as informações necessárias para que eles sejam analisados, aprovados e priorizados pelos níveis acima;
- c) memória de cálculo do Pacote de Decisão: cada aba com um pacote de decisão, deverá ter também uma aba com a justificativa tanto dos recursos necessários quanto dos benefícios, caso esses sejam quantitativos;
- d) priorização dos pacotes: um resumo de todos os pacotes levantados pela diretoria já priorizados.

Cada diretoria terá um arquivo Consolidador de Pacotes e nele deverá constar todos os pacotes que estão sob avaliação e priorização, cada qual em uma aba diferente. Ou seja, cada arquivo terá uma aba de base, uma aba de priorização duas abas para cada Pacote de Decisão proposto, sendo uma com seu resumo e uma com sua memória de cálculo.

6.2.4.2 Formato do pacote

As abas para preenchimento de cada Pacote de Decisão possuem todas o mesmo formato, com alguns campos desbloqueados de preenchimento. Importante que seja respeitado o formato de forma a facilitar e possibilitar a consolidação e as análises automatizadas. Um exemplo de Pacote de Decisão é trazido abaixo, nas **figuras 17 e 18**. As células em branco são as que podem (e devem) ser preenchidas.

Figura 17: Alternativas de esforço dos pacotes de decisão.

Alternativas de esforço:	
Código:	Pacote de decisão:
BP21_FIN_A1	Consultoria de processos financeiros (1 de 3)
BP21_FIN_A2	Consultoria de processos financeiros (2 de 3)
BP21_FIN_A3	Consultoria de processos financeiros (3 de 3)

FONTE: Autor.

Figura 18: Exemplo de Pacote de Decisão da Super Bebidas.

Código do Pacote de Decisões	BP21_FIN_A1																		
Nome do Pacote de Decisões:	Consultoria de processos financeiros (1 de 3)																		
Cenário:	BP 2021																		
Agrupamento de despesas:	Consultorias Financeiras																		
Tipo de pacote	Projetos																		
Diretoria:	Finanças																		
Gestor:	Guilherme Miyashita																		
Data:	24.06.2021																		
Finalidade (nível mínimo de esforço):	O pacote tem por objetivo a contratação de uma consultoria para rever os processos de aprovação dos prazos de pagamentos de compras. Esse pacote inclui a consultoria para rever o processo de aprovação de prazos, sem revisão dos fluxos de solicitação e sem um sistema acoplado ao SAP. Total de 120h da consultoria The Best Consulting.																		
Premissas:	A consultoria está alinhada com a diretriz estratégica de revisão sistêmica de processos para melhoria do fluxo de caixa. Os valores nela considerados dependem da manutenção da equipe atual de controladoria e a alocação de um recurso interno 1 dia por semana.																		
Alternativas:	<table border="1"> <tr> <td>Não execução:</td> <td>não considerar uma ampliação nos prazos de pagamentos de fornecedores para 2021.</td> </tr> <tr> <td>BP21_FIN_A2</td> <td>aumentar o tempo de consultoria para 180h, adicionando a revisão do fluxo de aprovações</td> </tr> <tr> <td>BP21_FIN_A3</td> <td>contratar da The Best Consulting também o pacote que inclui o sistema compatível com o SAP</td> </tr> <tr> <td>0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>0</td> <td></td> </tr> </table>	Não execução:	não considerar uma ampliação nos prazos de pagamentos de fornecedores para 2021.	BP21_FIN_A2	aumentar o tempo de consultoria para 180h, adicionando a revisão do fluxo de aprovações	BP21_FIN_A3	contratar da The Best Consulting também o pacote que inclui o sistema compatível com o SAP	0		0									
Não execução:	não considerar uma ampliação nos prazos de pagamentos de fornecedores para 2021.																		
BP21_FIN_A2	aumentar o tempo de consultoria para 180h, adicionando a revisão do fluxo de aprovações																		
BP21_FIN_A3	contratar da The Best Consulting também o pacote que inclui o sistema compatível com o SAP																		
0																			
0																			
Recursos necessários:	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>2020</th> <th>2021</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>BP21_FIN_A1</td> <td>R\$ 200.000</td> <td>R\$ 240.000</td> </tr> <tr> <td>BP21_FIN_A2</td> <td>R\$ -</td> <td>R\$ 60.000</td> </tr> <tr> <td>BP21_FIN_A3</td> <td>R\$ -</td> <td>R\$ 100.000</td> </tr> <tr> <td>0</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>0</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		2020	2021	BP21_FIN_A1	R\$ 200.000	R\$ 240.000	BP21_FIN_A2	R\$ -	R\$ 60.000	BP21_FIN_A3	R\$ -	R\$ 100.000	0			0		
	2020	2021																	
BP21_FIN_A1	R\$ 200.000	R\$ 240.000																	
BP21_FIN_A2	R\$ -	R\$ 60.000																	
BP21_FIN_A3	R\$ -	R\$ 100.000																	
0																			
0																			
Benefícios Financeiros Diretos	<table border="1"> <tbody> <tr> <td>R\$</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>R\$</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>R\$</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	R\$	-	R\$	-	R\$	-												
R\$	-																		
R\$	-																		
R\$	-																		

FONTE: Autor.

- Alternativas de esforço:** cada Pacote de Decisão deverá, salvo algumas exceções, considerar alternativas de esforço para uma mesma atividade. Conforme detalhadamente explicado na revisão bibliográfica, cada nível de esforço deverá ser considerado um sub-pacote a parte, que pode ou não ser priorizado. No exemplo acima, o nível mínimo de contratação da consultoria custa 240 mil reais, o que quer dizer que por menos que isso não há uma alternativa viável. As alternativas de esforço existentes devem ser consideradas como pacotes à parte, e custam 60 mil e 100 mil reais;
- Agrupamento de despesas:** esse é um campo com limitação de opções, onde o gestor do pacote deverá selecionar um dos agrupamentos existentes (e listados no levantamento de dados) ou uma opção “Outros”, caso não se enquadre. Esse campo alimentará automaticamente o campo “Tipo de pacote”, uma vez que um é associado ao outro;
- Finalidade (nível mínimo de esforço):** deve descrever o serviço a ser prestado, qual seu objetivo, os benefícios esperados. É o espaço destinado à “defesa” de porque esse

recurso deve ser alocado neste pacote. Pode considerar também uma comparação com o nível de esforço atual, se for compatível;

- d) **Premissas:** as premissas para que o pacote seja aprovado e possa ser implementado, devendo estar alinhadas com as diretrizes estratégicas definidas pelo Board de Diretores (PDDI);
- e) **Recursos necessários:** deve apresentar os recursos totais necessários para que cada nível de esforço seja aprovado, tendo necessariamente sua memória de cálculo demonstrada com clareza na aba específica para isso. Caso esteja disponível, deve também demonstrar os recursos alocados no ano anterior (esse levantamento demandará um maior trabalho no primeiro ano, pois as atividades ainda não estavam mapeadas por Pacotes, mas será mais automática para os próximos ciclos);
- f) **Benefícios Financeiros Diretos:** todos os Pacotes devem ter seus benefícios, qualitativos ou quantitativos, descritos no campo de Finalidade, mas nesse campo devem ser preenchidos benefícios financeiros diretos, dividido pelos níveis de esforço. Um exemplo de benefício financeiro direto seria uma consultoria de renegociação do aluguel do escritório, onde o próprio resultado do serviço pode gerar os fundos necessários;

6.2.4.3 Nomenclatura e código

Cada pacote de decisão deverá ter um nome que descreva a atividade de forma sucinta e clara. Caso o pacote possua mais de um nível de esforço, deverá ser seguido de uma ordenação entre parênteses. No exemplo da **figura 18**, o nome é “Consultoria de processos financeiros (1 de 3)”, o que indica que é o pacote de mínimo esforço de um total de 3 níveis.

Já o código padronizado deverá seguir o seguinte padrão:

[Código Cenário][ano]_[Código Diretoria]_[Ordem Pacote][Alternativa de esforço]

Sendo:

- a) Código Cenário: indica se é um pacote sendo avaliado para o BP, FRE ou SRE (ver **tabela 15**);
- b) Ano: indica a qual ano pertence o cenário, com apenas dois dígitos;
- c) Código Diretoria: indica a qual diretoria pertence o pacote (ver **tabela 15**);

- d) Ordem Pacote: cada pacote de cada diretoria deve ser nomeado de A a Z. Caso ultrapasse 26 pacotes, o próximo deve ser o pacote AA, AB, assim por diante;
- e) Alternativa de esforço: indica qual alternativa de esforço do Pacote refere-se.

Por exemplo, suponhamos que a diretoria de Marketing pretende elaborar dois Pacotes de Decisão apenas para o BP do ano de 2022. O primeiro com 3 alternativas de esforço (sendo 1 mínima e as outras 2 adicionais) e o outro com 2 alternativas de esforço. Os códigos de seus Pacotes deveriam ser:

- BP22_MK_A1
- BP22_MK_A2
- BP22_MK_A3
- BP22_MK_B1
- BP22_MK_B2

Tabela 15: Códigos de diretorias e cenários.

Código Diretoria		Código Cenário	
Administração	AD	Business Plan	BP
Finanças	FI	First Revision	FRE
Legal	LG	Second Revision	SRE
Marketing	MK		
Operações	OP		
Recursos Humanos	RH		
TI	TI		
Vendas Off Premise	OFF		
Vendas On Premise	ON		

FONTE: Autor.

6.2.4.4 Memória de cálculo

Conforme citado no início da **seção 6.2.4**, cada aba de Pacote de Decisão deve acompanhar também uma outra aba contendo sua memória de cálculo. Essa documentação nada mais é do que uma comprovação do recurso que está sendo solicitado para essa atividade.

A memória de cálculo pode ter diversos formatos, sendo que é responsabilidade do gestor do pacote buscar a alternativa mais assertiva e definitiva para que o processo de priorização seja efetivo. Algumas possibilidades são:

- a) contrato já assinado e, portanto, com um valor fixado e acertado (nesse caso o contrato pode ser adicionado no arquivo);
- b) proposta de contrato (pode ser adicionada no arquivo);
- c) valor estimado para funcionários, viagens e benefícios calculados a partir do número de pessoas/ocorrências vezes o custo unitário enviado junto com as despesas transversais (times de suporte da Equipe OBZ);
- d) valor orçado através de benchmarking com outras empresas;
- e) valor estimado através de comparação histórica.

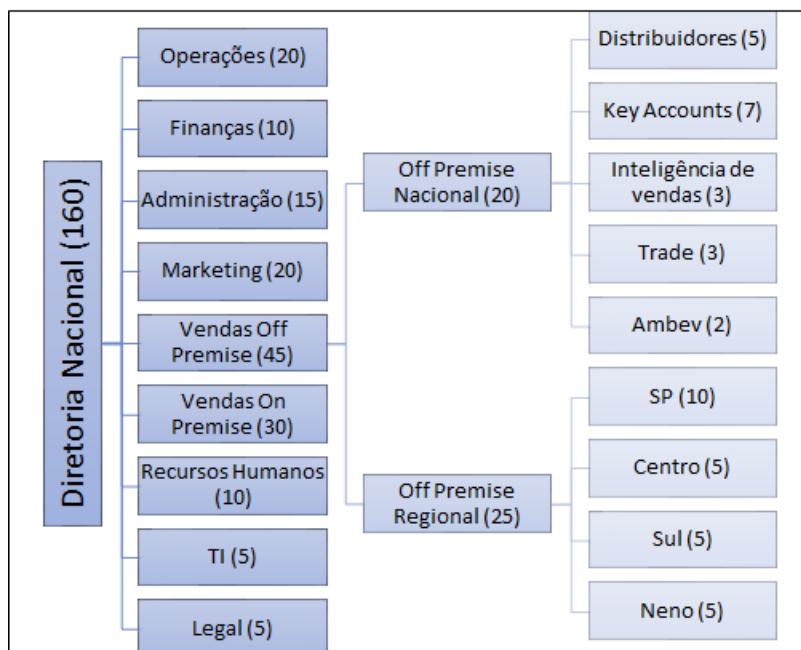
6.2.5 Priorização dos pacotes de decisão

A quinta etapa do processo OBZ é a priorização dos pacotes de decisão que foram identificados e elaborados por cada diretoria. Conforme indicado na revisão bibliográfica, essa é uma etapa crítica no sucesso do orçamento.

Para a sua organização, levou-se em consideração duas limitações essenciais: se por um lado a priorização de todos os pacotes pela alta gestão poderia gerar uma alta carga de esforço (uma vez que, quanto maior o nível hierárquico, mais Pacotes de Decisão deveriam ser analisados), por outro não seria possível manter as decisões apenas ao nível das diretorias, pois assim não haveria uma priorização entre elas, mantendo o problema da base histórica.

A **figura 19** representa um exemplo de fluxo de priorização através do organograma, dando ênfase na diretoria de vendas. Entre parênteses está o número de Pacotes de Decisão que será acumulado àquele cargo de gestão, mostrando que se no nível da diretoria tivessem que ser aprovados todos os Pacotes, seria uma tarefa impossível por conta do volume.

Figura 19: Exemplo de priorização de pacotes na diretoria de vendas.



FONTE: Autor.

Para garantir que o processo seja possível, em termos de volume e esforço de cada nível hierárquico, mas também garanta que estão sendo priorizados os pacotes corretos para toda a empresa, as próximas seções detalharão o passo-a-passo dessa etapa, seguindo a proposta de Pyhr (1981) de concentrar para a alta gestão os pacotes mais subjetivos, ou seja, que têm a sua aprovação menos óbvia.

6.2.5.1 Priorização dentro das diretorias

O Arquivo Consolidador de Pacotes recebido por cada diretoria, conforme anteriormente citado, já possui uma aba para a priorização de seus Pacotes. Os objetivos desta aba são ajudar os times no processo de priorização e padronizar o resultado para os próximos passos.

Na formação da matriz de responsabilidades, cada Pacote de Decisão ficará sob gestão de um gerente, que por sua vez contará com o suporte de seus analistas e especialistas. Esse gestor deve então priorizar seus pacotes antes de enviar para o próximo nível, que fará o mesmo exercício para todos os pacotes dos gerentes que respondem a ele. Esse processo deve ser repetido até chegar à diretoria, conforme mostrado na **figura 19**.

Em cada etapa de priorização, é responsabilidade do gestor não somente elencar quais Pacotes devem ser priorizados, mas também analisar de forma qualitativa e quantitativa os Pacotes construídos pelo seu time. É essencial aqui entender se os valores foram calculados com assertividade, se as alternativas de esforço foram pensadas de forma coerente e buscando a eficiência do processo e se a alternativa mínima de fato não pode sofrer uma redução.

O preenchimento da planilha de priorização pode ser considerado simples, sendo a parte mais importante dessa etapa a avaliação individual dos Pacotes. A **figura 20** apresenta um exemplo de priorização da diretoria financeira, com 3 atividades a serem priorizadas (A, B e C) e cada uma com mais de uma alternativa de esforço (respectivamente 3, 5 e 2 alternativas cada), totalizando 10 pacotes de decisão a serem aprovados.

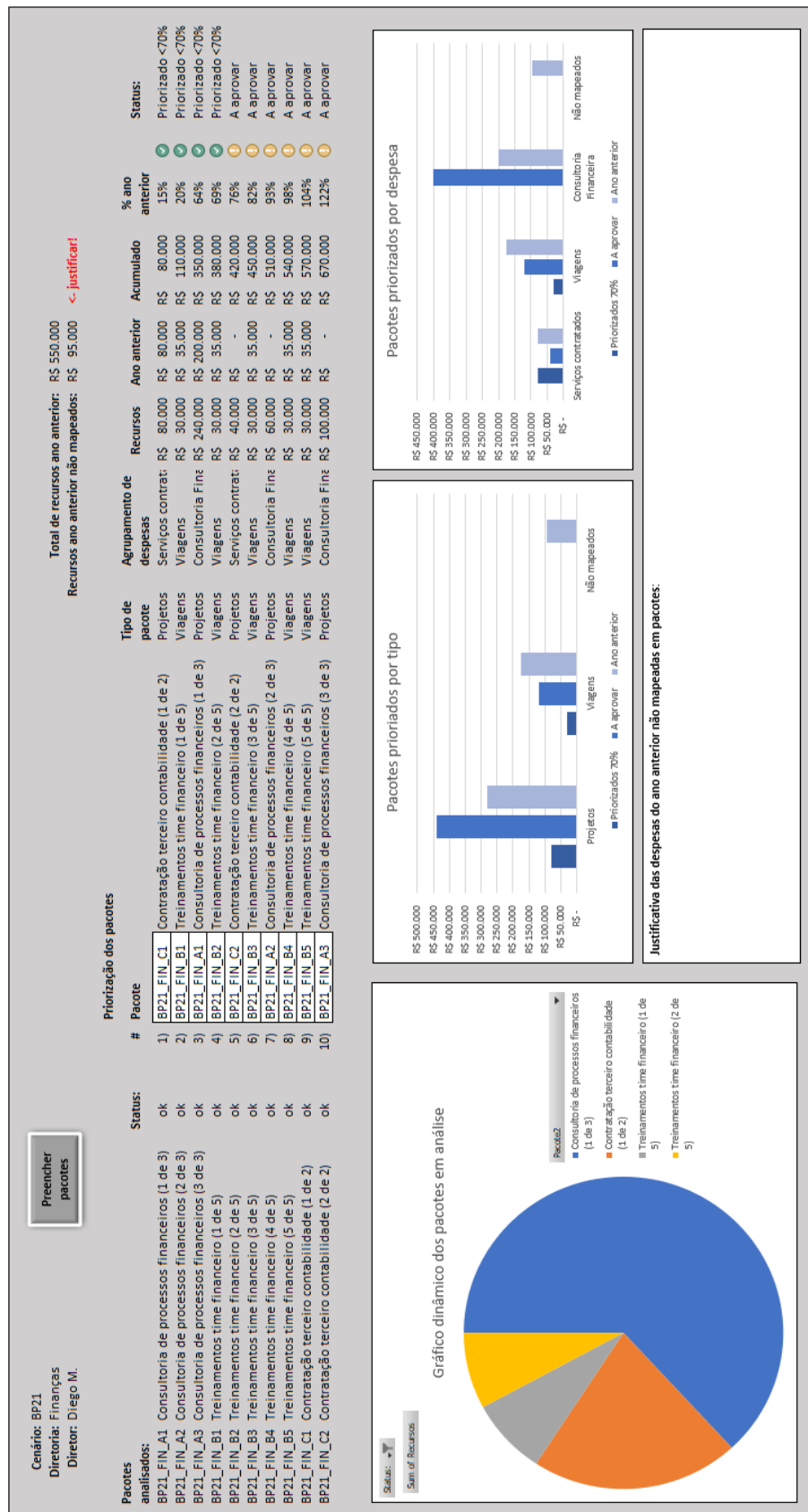
A planilha é automatizada, cabendo ao gestor preencher apenas as células em branco (garantindo, assim, a uniformidade entre os documentos de cada diretoria). Os principais campos da planilha são:

- a) botão preencher pacotes: aciona uma macro que traz para a coluna “Pacotes analisados” todos os pacotes inseridos nas abas próprias para isso;
- b) pacotes analisados: é uma lista de todos os pacotes preenchidos no arquivo Consolidador. À sua direita pode-se ver um “status”, que indica se todos os Pacotes já foram priorizados pelo gestor;
- c) total de recursos do ano anterior: traz da aba “Base de dados” o total de recursos orçados pela diretoria no ano anterior;
- d) priorização dos pacotes: nas células em branco o gestor deve adicionar os seus pacotes na ordem priorizada, e o arquivo atualiza a partir disso:
 - i) o nome da atividade (Pacote);
 - ii) tipo do Pacote;
 - iii) agrupamento de despesas;
 - iv) recurso necessário;
 - v) recurso do ano anterior para o mesmo pacote;
 - vi) acumulado (recursos acumulados se forem aprovados do primeiro priorizado até o pacote da linha);
 - vii) % do ano anterior (quanto os recursos acumulados representam percentualmente ao total de recursos do ano anterior);
 - viii) status (indica se o pacote já é pré-aprovado pela diretoria, ou deve seguir para aprovação da comissão);

- e) recursos ano anterior não mapeados: refere-se a diferença entre o total de recursos do ano anterior e os recursos do ano anterior que puderam ser alocados nos pacotes referentes. Esses recursos devem ser justificados no campo específico;
- f) gráfico dinâmico dos pacotes: um gráfico dinâmico onde o gestor pode alterar se quer ver a distribuição de todas as atividades, apenas aquelas priorizadas, etc;
- g) gráfico “Pacotes priorizados por tipo”: traz a evolução dos tipos de pacotes de um ano contra o outro;
- h) gráfico “Pacotes priorizados por despesa”: traz a evolução dos agrupamentos de despesas de um ano contra o outro.

Uma vez que os pacotes foram colocados em ordem decrescente de prioridade, pode-se delimitar uma linha de corte para recursos acumulados de 70% do orçamento do ano passado, para os quais os pacotes acima dela estão pré-aprovados. Ou seja, a diretoria tem a autonomia para pré-aprovar seus Pacotes essenciais que somem até 70% do orçamento do ano anterior. De acordo com Pyhrr (1981), esses são os pacotes que essencialmente seriam aprovados de qualquer forma, deixando para os níveis superiores a priorização dos pacotes mais subjetivos.

Figura 20: Priorização de Pacotes de Diretoria Financeira da Super Bebidas.



FONTE: Autor.

6.2.5.2 Priorização dos Pacotes de Funcionários

Conforme foi citado na seção 6.2.2.1, os Pacotes de Funcionários não devem ser discutidos e priorizados a nível dos gestores das áreas, sendo incluídos apenas no nível das diretorias. Esses pacotes devem apresentar, para cada time, os níveis de esforços referentes às despesas de mão de obra. Em um arquivo de Consolidação separado, mas semelhante a esse, o diretor deve adicionar os Pacotes de Decisão relativos a funcionários, para encaminhamento para o próximo passo.

6.2.5.3 Apresentação dos Pacotes para o Board

Cada diretor deverá então apresentar ao Board de Diretores os seus pacotes. Para evitar o problema de volume, porém, deverão ser divididos os Pacotes entre pré-aprovados e aqueles que estão ainda sob aprovação. Cada apresentação deve destinar 20% para apresentar o que já foi pré-aprovado e 80% nos Pacotes que precisam ainda ser priorizados. Vale ressaltar e relembrar que cada diretoria pode (e até deve) propor mais do que o orçamento do ano anterior.

O Diretor Nacional, juntamente com o Diretor Financeiro, responsável pelo planejamento, terão que tomar decisões sobre os pacotes abaixo das linhas de corte. A decisão de quantos pacotes e qual o valor total, somando todas as diretorias, vai depender então das definições estratégicas destacadas no início do processo. Se, por exemplo, previu-se um corte de 10% no total das despesas indiretas para o próximo ano em comparação ao anterior, sobraria para aprovação 20% apenas. Caso haja necessidade, podem ser revisitados também pacotes que foram pré-aprovados.

Finalizado esse passo, deve ser comunicado a cada diretoria quais pacotes foram aprovados para que o sistema do BI seja alimentado e reportado, conforme **seção 5.2.4**. Cada diretoria será responsável por traduzir seus pacotes de decisão em ordens internas e contas contábeis, enquanto o time de planejamento financeiro deve garantir a correta alocação dos recursos.

6.2.6 Aplicação dos Recursos

A sexta etapa do processo do OBZ refere-se à aplicação dos recursos que foram aprovados na etapa de priorização. A única alteração em comparação ao processo atual, explicado na **seção 5.2.5**, é a criação de um controle durante a aprovação dos pedidos de compra de cada área.

Conforme previamente explicado, as solicitações de compra são inseridas em um sistema específico de aprovações. Com o OBZ, todas as compras (que hoje necessariamente já são aprovadas pelo time de Planejamento Financeiro) serão comparadas aos Pacotes de Decisão aprovados, de forma a garantir que todos os serviços e produtos contratados pela Super Bebidas estão de acordo com o orçamento.

6.2.7 Acompanhamento

De acordo com Pyhrr (1981), a sétima etapa do OBZ refere-se ao acompanhamento mensal das variações do orçamento em comparação aos recursos de fato comprometidos.

O acompanhamento dos desvios do orçamento será feito através de uma agenda mensal com as diretorias, onde cada uma deve justificar os desvios no detalhe de ordem interna e conta contábil. O sistema BI da Super Bebidas permite que o time de planejamento financeiro automatize um reporte específico para área, filtrando a combinação de ordens e contas específicas de sua responsabilidade, a ser recebido todo primeiro dia útil de cada mês.

A área deve então justificar cada desvio, informando principalmente se é uma variação temporal (ou seja, a despesa foi postergada ou antecipada mas dentro do mesmo ano orçamentário) ou de fato uma variação nos valores do pacote (podendo ser nesse caso um aumento, diminuição, cancelamento ou faseamento temporal que ultrapasse o ano orçamentário). É responsabilidade do time de planejamento financeiro (que compõe a coordenação do OBZ) manter um controle sobre essas variações, de forma possibilitar a liberação de novos Pacotes da lista de priorização, ou o cancelamento de Pacotes aprovados.

A **figura 21** traz um exemplo de um dos reportes gerados mensalmente pelo BI para as despesas de projetos da diretoria de Operações.

Figura 21: Exemplo de reportes mensais gerados pelo BI.

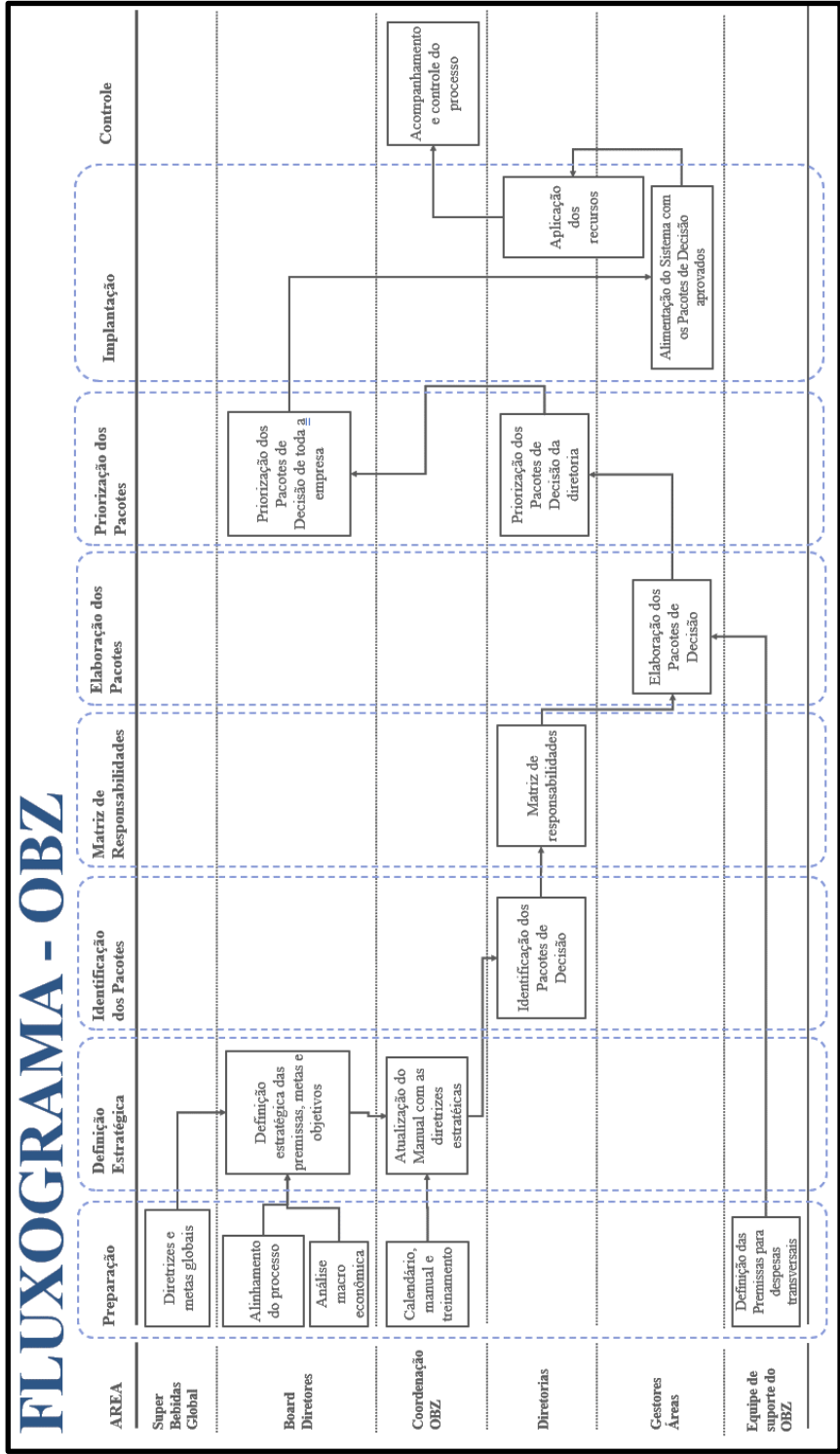
Cctr Category a		Order a		Account Number a			MAY21 BP	MAY21 ACT	MAY21 ACTΔBP	JAN21- MAY21 BP	JAN21- MAY21 ACT	JAN21- MAY21 ACTΔBP
Operations	Postage	BR_OUTSVOP	Outside Service Operations	CARB/761010	Express delivery	* 1.000 BRL	1		-1	5	15	10
		#	Not assigned	CARB/761010	Express delivery	* 1.000 BRL		0	0		3	3
				CARB/761011	Express delivery non-deductible	* 1.000 BRL					1	1
	Personnel Training	BR_OPMEET	Operations Meeting	CARB/777000	External Professional Training	* 1.000 BRL					2	2
	Outside Service	BR_OP3EMPLOY	Operations - Third Party Employees	CARB/783000	Other outside service	* 1.000 BRL		76	76		119	119
		BR_OP4OUTSOUR	Out. Service - Operations Outsourcing	CARB/783000	Other outside service	* 1.000 BRL	51	-30	-81	253	16	-237
		BR_OP4OUTSVOT	Logística Reversa De Resíduos	CARB/783000	Other outside service	* 1.000 BRL	3	10	8	13	18	5
		BR_OP4OPORCON	Porsche Consulting - Operations	CARB/783000	Other outside service	* 1.000 BRL				400		-400
		BR_OUTSVOP	Outside Service Operations	CARB/783000	Other outside service	* 1.000 BRL		-20	-20		6	6

FONTE: Autor.

6.3 Fluxograma detalhado

Uma vez definido com detalhes cada etapa e seus responsáveis, abaixo é apresentado o fluxograma detalhado do novo processo de orçamento baseado no OBZ para a Super Bebidas.

Figura 22: Fluxograma detalhado do novo processo orçamentário.



FONTE: Autor.

6.4 Ciclos de Revisão Orçamentária

Conforme vimos na **seção 5**, destinado a definir o processo atual, a Super Bebidas possui três ciclos oficiais de Revisão Orçamentária: o BP, FRE e SRE.

Todo o processo descrito nas **seções 6.1, 6.2 e 6.3** foram desenhados para o ciclo do BP, onde o planejamento deve ser feito a partir do zero, sem base histórica. Já nas duas revisões, o orçamento será feito em cima da base do BP e já com alguns meses realizado, portanto, o processo precisará sofrer algumas adaptações. Será detalhado abaixo, para cada uma das sete etapas do OBZ, quais as principais diferenças e cuidados.

- a) Definição estratégica: uma vez que o período disponível para os ciclos de revisão é bem menor que para o BP, é importante que a gestão antecipe ao máximo possíveis variações nas despesas indiretas;
- b) Identificação dos Pacotes: por conceito, os pacotes para as principais atividades do ano já foram criados e priorizados, mas pode haver a identificação de novos pacotes para o caso de mudanças na estratégica ou surgimento da necessidade de novos projetos ou a eliminação de pacotes que não fazem mais sentido;
- c) Matriz de responsabilidades: encaminhamento dos novos Pacotes de Decisão e revisão, caso haja necessidade, dos responsáveis;
- d) Elaboração dos Pacotes: nessa etapa, é importante que cada diretoria revise os seus pacotes para entender se houve mudanças de premissa, como por exemplo:
 - i) atualização do valor previsto para real;
 - ii) assinatura de contrato com valor definitivo;
 - iii) valores atualizados conforme variação cambial (premissa fixada na definição estratégica);
 - iv) mudança na estrutura da área (implicando em mais usuários, mais benefícios, etc);
- e) Priorização dos Pacotes: como já foi discutido, essa é uma das etapas mais importantes no ciclo de BP, e também será nas revisões. Para garantir a priorização correta, mas evitando o problema de aumento do esforço dado que esses ciclos são mais curtos, definiu-se o passo-a-passo abaixo:
 - i) mantém-se a priorização dos pacotes, sem alteração na ordem ou adição de novos pacotes, atualizando os valores dos mesmos, resultando em qual seria o valor total do orçamento mantendo as mesmas decisões do BP;

- ii) inclui-se os novos pacotes na ordem de priorização;
- iii) entende-se a variação entre o total dos pacotes priorizados com valor atualizado e o valor meta para despesas indiretas totais definidos estrategicamente na revisão;
- iv) caso o valor atualizado seja menor que o definido estrategicamente, deve-se aprovar os próximos pacotes da lista de priorização;
- v) caso o valor atualizado seja maior que o definido estrategicamente, deve-se rejeitar os últimos pacotes da lista que estavam priorizados;
- f) Aplicação: não há mudanças, exceto que os recursos disponíveis devem ser comparados ao novo cenário;
- g) Acompanhamento: não há mudanças, exceto que controles devem ser aplicados ao novo cenário.

6.5 Controle do processo

Uma vez garantido um processo em que a priorização dos recursos da companhia é feita de forma escalonada e aprovada pelo board de diretores, faz-se então essencial para a eficácia do novo processo criado garantir a assertividade dos pacotes de decisão aprovados. Ou seja, o controle da variação é um kpi essencial à qualidade do processo, pois quanto menores forem as variações entre o orçado e o realizado melhor.

$$\text{Var} = \text{Orçamento} - \text{Realizado}$$

Caso a variação seja positiva, ou seja, o valor realizado é menor do que o orçado, há um problema de processo, pois esse recurso não utilizado poderia ter sido usado para aprovar outro pacote. Já no caso de a variação ser negativa, ou seja, o valor realizado é maior que o orçado, há um problema de aplicação dos recursos, uma vez que se gastou mais do que foi aprovado (por falta de controle dos responsáveis e/ou mal planejamento do mesmo)

A fim de medir a evolução do kpi de variação com a implantação do novo processo, assim como mapear possíveis desvios em seu controle e suas causas, decidiu-se por aplicar um Gráfico de Controle para Valores Individuais e Amplitudes Móveis.

Uma vez que vamos trabalhar com um universo menor de análise, os testes a serem considerados foram adaptados da literatura para atender ao processo do OBZ na Super Bebidas, e se encontram na **tabela 16** abaixo:

Tabela 16: Testes de gráficos de controle individual.

Valores Individuais
Teste 1: Um ponto a mais ou a menos do que 3σ da linha central Identifica eventos atípicos e processo fora de controle, como por exemplo uma despesa não prevista, uma variação muito grande no valor de um pacote, etc
Teste 2: Quatro pontos consecutivos de um mesmo lado da linha central Identifica uma tendência na variação do processo, como por exemplo uma diretoria que por temor de faltar recursos orçou valores maiores que o necessário
Teste 3: Quatro pontos consecutivos alternando para cima e para baixo Identifica variações sistemáticas, como por exemplo um erro na mensuração das despesas previstas
Teste 4: Três de quatro pontos consecutivos a mais ou a menos do que 1σ da linha central Identifica pequenas mudanças no processo, como por exemplo projetos mal orçados por premissas insuficientes
Amplitude Móvel
Teste 5: Um ponto a mais ou a menos do que 3σ da linha central Identifica eventos atípicos e processo fora de controle, como por exemplo uma despesa não prevista, uma variação muito grande no valor de um pacote, etc

FONTE: Suporte Minitab.

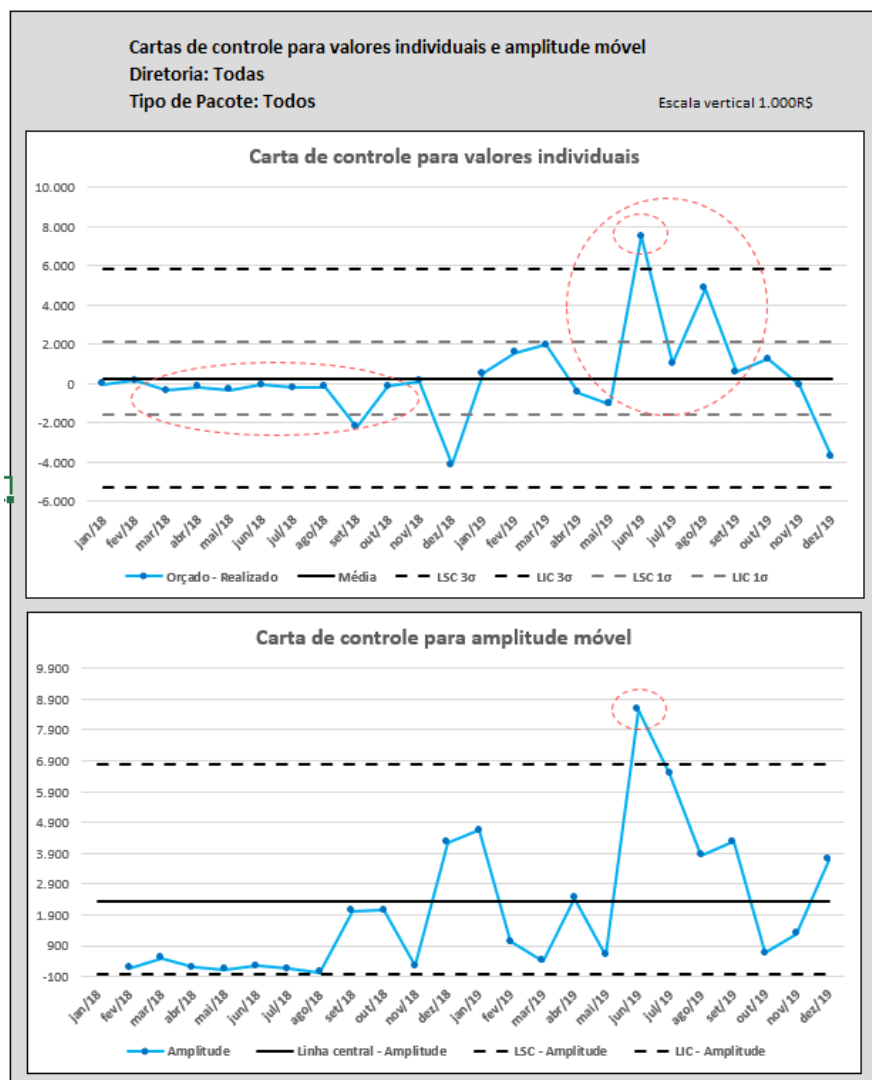
Os gráficos foram construídos considerando o período de vinte e quatro meses e, para fins didáticos, os exemplos abaixo são apresentados com os dados de 2018 e 2019, uma vez que 2020 tem grande impacto da pandemia COVID19. Alguns exemplos serão apresentados no corpo da seção, a fim de demonstrar alguns desvios que podem ser mapeados, mas todos os gráficos construídos encontram-se no **Apêndice D**.

A **figura 23** apresenta os gráficos de controle para todas as despesas indiretas da Super Bebidas, sem discriminação de tipo de despesa ou diretoria, no período de 2018 a 2019. Pode-se notar diversas faltas de controle do processo, o que se espera corrigir e melhorar com o OBZ. Pode-se observar:

- a média da variação está próxima a zero, o que nesse caso é um bom indicativo
- entre março e outubro de 2018 as variações apresentam-se menor que a média (e negativas)

- c) entre maio e setembro de 2019 os dados alternam-se para cima e para baixo, indicando um padrão de variação
- d) em junho de 2019 há uma variação maior que 3 desvios padrão da média
- e) essa variação, em junho de 2019, causa também uma variação mais que 3 desvios padrão
- f) no gráfico de amplitude móvel

Figura 23: Carta de controle geral da Super Bebidas.



FONTE: Autor.

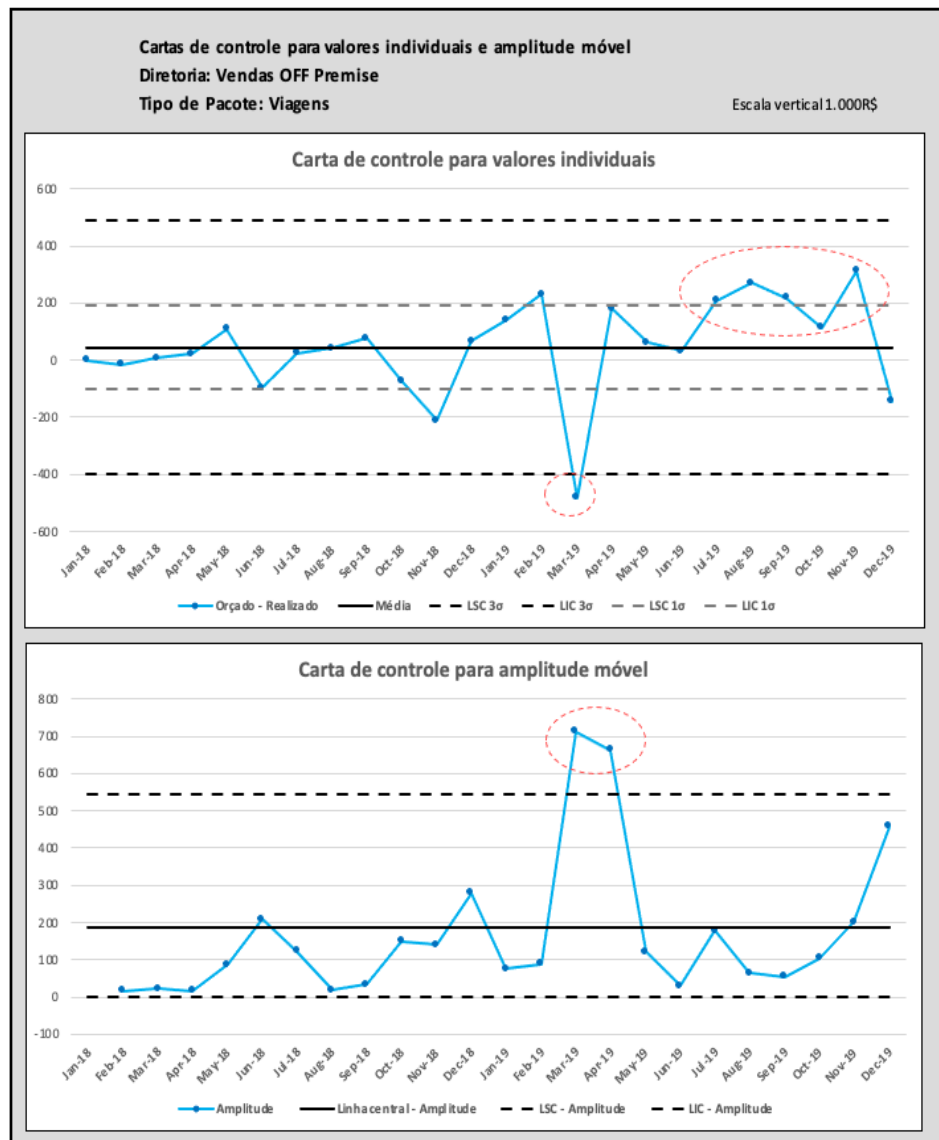
O gráfico acima, apesar de demonstrar a falta de controle, não possibilita, sozinho, mapear os principais causadores desse desvio. Por esse motivo, o controle do processo apresentará as cartas de controle para cada diretoria e tipo de pacote de decisão, permitindo

assim observar comportamentos anômalos nas suas elaborações e possíveis desvios de conduta, como aqueles citados na revisão bibliográfica causados pelo temor dos gestores em se adaptar a um novo processo orçamentário.

A **figura 24** apresenta o gráfico de controle para os Pacotes de Viagens da diretoria de Vendas Off Premise para o mesmo período. Pode-se observar e inferir, para posterior investigação:

- a) a média da variação no período foi de 45 mil reais mensais, ou seja, no período de dois anos a diretoria gastou aproximadamente 1 milhão de reais a menos que o aprovado em orçamento, recurso que poderia ter sido mais bem alocado para outros projetos
- b) em março de 2019 houve uma variação negativa, ultrapassando o limite de -3 sigmas da média, podendo significar despesas não aprovadas de viagens
- c) no período de julho a novembro de 2019 as variações ficaram sempre acima da média, sendo ainda quatro dos cinco meses com variações superiores a 1 sigma da média, podendo significar por exemplo que a diretoria previu viagens no orçamento que não tinham uma definição real
- d) entre março e abril 2019 a amplitude ultrapassou os 3 sigmas da média, demonstrando uma variação grande da diretoria em relação às suas despesas em comparação ao orçamento

Figura 24: Carta de controle da área de Vendas Off-Premise, pacote de viagens.



FONTE: Autor.

Após a implantação do novo processo, espera-se ter uma média das variações mais próxima do zero, assim como uma redução drástica dos problemas de controle do processo ao aplicar os testes. Ainda assim, quando identificado pela Coordenação OBZ, deve-se iniciar uma investigação com o suporte do acompanhamento mensal feito na sétima etapa do OBZ.

7. Conclusões

Momentos de crise e de grande transformação podem sempre ser enxergados pela óptica otimista de uma oportunidade de evolução, enfrentando o status quo de processos

obsoletos que impedem o crescimento de sua eficiência. Este cenário fez com que o trabalho fosse bastante bem aceito pelos gestores da área de Planejamento Financeiro, que é a responsável hoje por todo o processo (e da qual o autor é parte integrante). O novo processo será implantado para o próximo ciclo de planejamento, a acontecer entre julho e setembro de 2021, para o orçamento de 2022.

Mais do que encontrar oportunidades de redução das despesas totais, a gestão da Super Bebidas entende que precisa, hoje, ter maior eficiência nos recursos alocados em sua operação e velocidade e assertividade na tomada de decisões. O novo cumpre os objetivos, trazendo maior conhecimento de como os recursos estão sendo alocados e possibilitando, portanto, que se busque mais eficiência tanto na decisão de quais atividades serão priorizadas (independente da diretoria) como nos próprios recursos necessários a cada uma, com uma cultura de buscar o mesmo benefício com um custo menor.

Durante o desenvolvimento do projeto e das conversas com os gestores, pôde-se prever, com a sua implantação, alguns benefícios além daqueles genéricos levantados pela bibliografia:

- a) Através do estudo dos gráficos de controle, foi possível identificar quais diretorias e despesas estão menos controlados e deverão ter maior foco durante os ciclos de orçamento. Além de um plano financeiro, o novo processo permitirá que as diretorias identifiquem mais rapidamente gerências e áreas que estejam sob uma gestão insuficiente de seus recursos.
- b) Liberação de recursos para projetos grandes e de longo prazo: com o fim da distribuição da verba por base histórica às diretorias, espera-se poder priorizar projetos grandes e com benefícios no longo prazo que, hoje, nenhuma das diretorias poderia pagar sozinha. Para esse ciclo, por exemplo, já estão mapeadas uma consultoria de fretes e logística e a segunda fase da consultoria de implantação do processo de compras, que devem ser priorizados pela gestão, em detrimento de verbas de outras diretorias;
- c) Agilidade nas tomadas de decisão entre os ciclos: apesar de possuir três ciclos bem definidos de planejamento, a previsão de vendas e custos é atualizada mensalmente por ser mais dinâmica e impactada pelo mercado, em especial durante a pandemia. Com a construção dos Pacotes de Decisão, as despesas indiretas passam a ser mais gerenciáveis entre os ciclos, sendo possível, por exemplo, congelar um recurso que

estava previsto seguindo a priorização, ou então disponibilizar um novo, caso os resultados da empresa apontem uma melhora;

- d) Compromisso dos gestores ao planejamento: uma das principais dificuldades no gerenciamento e reporte mensal das variações na aplicação do orçamento é a falta de compromisso dos gestores com seu próprio planejamento. Uma vez que o mesmo é construído sobre base histórica e sem correlação aos benefícios diretos de cada recurso, não há um envolvimento real das áreas na análise mensal, dificultando a interpretação se uma variação é real (devido a uma melhor negociação, por exemplo, ou cancelamento de um serviço) ou se é um faseamento mensal (ou seja, um serviço que será prestado em outro mês, ou um orçamento que foi adiantado).

A principal limitação levantada para a implantação do processo OBZ na Super Bebidas, para o primeiro ano, foi em relação à priorização dos Pacotes de Decisão de Funcionários. Assim como já havia sido previsto por Pyhrr (1981), esse é de fato um tema mais delicado e no qual os gestores têm maior temor em tomar ações e decisões, por isso ficou decidido que, para o orçamento (BP) 2022 estes Pacotes serão criados, de forma a formar uma base do custo benefício de cada área e o processo será aplicado para a solicitação de novos funcionários.

Por fim, é necessário destacar a aprendizagem do autor durante seu desenvolvimento e aprofundamento a uma metodologia tão útil para empresas que iniciam seu processo de gestão orçamentária de forma mais crítica, buscando a ruptura com as ineficiências históricas. Apesar de alguns trabalhos já existentes sobre o tema, em especial analisando sua aplicação na AMBEV, não foram encontrados autores que demonstrassem o desenvolvimento de cada etapa para implantação em uma empresa e quais as principais dificuldades, cuidados e benefícios. Além disso, foi preciso adaptar-se o principal autor, Pyhrr, para uma realidade onde os sistemas de informação podem auxiliar a desmistificar o principal desafio do OBZ: o aumento do esforço e da burocracia.

7.1 Extensões do estudo

Para o avanço do projeto e melhoria do processo, um passo importante seria o desenvolvimento dentro do BI de planejamento a visão de pacotes de decisão, com todas as suas propriedades, possibilitando dessa forma uma melhor gestão sobre a sua evolução e comparações. Apesar de o Excel facilitar a gestão dos pacotes, tendo um certo nível de

automatização, ainda depende de atividades manuais e está sujeito a erros e inferências negativas por parte dos gestores. Uma vez implantado e ajustado no Brasil, têm-se a expectativa que o projeto seja referência e benchmarking para as outras sedes da Super Bebidas, iniciando pela região da América Latina, e o sistema permitiria que a gestão global tenha uma visão unificada do processo.

Além dos benefícios apresentados no que tange diretamente o orçamento, a reorganização do processo orçamentário da Super Bebidas também possibilita outros avanços e melhorias para a empresa. A Super Bebidas iniciou a estruturação de uma área de Compras em 2019. Até então as compras eram feitas de maneira descentralizada por cada diretoria. O projeto estruturou uma área e processos a serem seguidos, porém não foi possível determinar targets assertivos sobre a expectativa de economia para cada diretoria, uma vez que o orçamento era feito de forma imprecisa, na maioria das vezes tratado como uma quantia total de dinheiro sem especificar quantos serviços ou materiais foram orçados, ou seja, sem definição clara dos benefícios daqueles recursos investidos. A ampliação da metodologia OBZ para os módulos de Compras possibilitará ao time responsável determinar qual a economia ao comprar a mesma quantidade de produto ou serviço descritos no Pacote Decisão, tornando mais realista a análise de eficiência de Compras.

O melhor planejamento do orçamento também possibilita à Super Bebidas uma melhor definição de metas e objetivos pessoais para os funcionários, conectando-os ao seu bônus anual. Com o processo antigo era impossível adicionar objetivos referentes à eficiência das despesas, ou mesmo calcular acréscimos ou reduções nas metas de vendas e faturamento devido à adição ou corte de um recurso.

Por último, pode-se propor a extensão dos controles gráficos de processo para os outros processos orçamentários da empresa como o volume previsto de vendas, o preço médio, logística e investimentos de marketing. Apesar de terem um processo mais robusto na priorização de recursos e esforços, não há hoje ferramentas oficiais de acompanhamento do processo e análise de sua evolução e melhoria contínua.

8. Referência Bibliográfica

Livros:

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

GITMAN, Lawrence J. Princípios de Administração Financeira. São Paulo : Pearson Prentice Hall, 2010.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. Beyond Budgeting. New York: Harvard, 2003.

LUNKES, R. J. Manual de Orçamento. São Paulo: Atlas, 2008.

MINTZBERG, H., LAMPEL, J.;QUINN, J. B.; GHOSHAL, S.O Processo da Estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. 4ª.ed, Porto Alegre: Bookman, 2006

MONTGOMERY, D.C. Introduction to statistical quality control. 6 ed. New York, John Wiley, 2009.

PADOVEZE, C L. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. Sao Paulo: Atlas, 2000.

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

WELSCH, G. A. Orçamento empresarial. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1983. Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente.

ZDANOWICZ, José Eduardo. Orçamento operacional: uma abordagem prática. Porto Alegre: Sagra, 1983.

ZIMMERMANN, Jerold L. Accounting for decision making and control. 3. ed. New York: Irwin McGraw-Hill. 2000.

Web:

CORONAVÍRUS: 70% das indústrias brasileiras perderam faturamento. Agência de Notícias CNI, São Paulo, 14 de maio de 2020. Disponível em:

<<https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/economia/coronavirus-70-das-industrias-brasileiras-perderam-faturamento/>>. Acesso em: 11 de junho de 2021

RODRIGUES, Leonardo. Aprenda como aplicar o Controle Estatístico de Processo (CEP) para a detecção de problemas. Grupo Voitto, 2019. Disponível em:

<<https://www.voitto.com.br/blog/artigo/controle-estatistico-de-processo>>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

MÉTODOS e fórmulas para Carta de Amplitude Móvel. Suporte Minitab, São Paulo, 11 de junho de 2021. Disponível em: <<https://support.minitab.com/pt-br/minitab/19/help-and-how-to/quality-and-process-improvement/control-charts/how-to/variables-charts-for-individuals/moving-range-chart/methods-and-formulas/methods-and-formulas-for-moving-range-chart/>>. Acesso em: 11 de junho de 2021.

VOLUME de produção do mercado brasileiro de energéticos dos anos de 2010 a 2019.

Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcoólicas, São Paulo, 11 de junho de 2021. Disponível em: <<https://abir.org.br/o-setor/dados/energeticos/>>. Acesso em: 11 de junho de 2021

VOLUME de produção do mercado brasileiro de bebidas não alcoólicas dos anos de 2010 a 2019. Associação Brasileira das Indústrias de Refrigerantes e de Bebidas não Alcoólicas, São Paulo, 11 de junho de 2021. Disponível em: <<https://abir.org.br/o-setor/dados/x-todas-as-bebidas-nao-alcoolicas/>>. Acesso em: 11 de junho de 2021

PANORAMA do mercado brasileiro de Bebidas não-alcólicas. Sintec Consulting, São Paulo, 19 de junho de 2018. Disponível em: <https://sintec.com/pt-br/p_innovador/panorama-do-mercado-brasileiro-de-bebidas-nao-alcoolicas/>. Acesso em: 11 de junho de 2021

Apêndice A: Lista de contas contábeis por agrupamento

Tipo de Pacote de Decisão	Agrupamento despesa	Conta contábil
Viagens	Viagens	Flights
Viagens	Viagens	Hotel Expenses
Viagens	Viagens	Food
Viagens	Viagens	Travel Costs Other Transportation
Viagens	Viagens	Travelcosts car rental, gas
Viagens	Viagens	Travel Costs Other Transportation. non-d
Viagens	Viagens	Kms Company Service
Projetos	Consultoria financeira	Tax consulting, auditors
Projetos	Consultoria financeira	Auditors
Projetos	Consultoria financeira	Release of Provisions Ind. Costs (Financ
Projetos	Entretenimento	External Entertainment
Projetos	Entretenimento	External Gifts
Projetos	Legal	Litigation - Legal
Projetos	Legal	Settlements/Recoveries/Damages
Projetos	Legal	General Commercial
Projetos	Outros	Express delivery
Projetos	Outros	Express delivery non-deductible
Projetos	Outros	Miscellaneous- Indirects
Projetos	Outros	Miscell. indirects-non deductible
Projetos	Promotores terceirizados	Merchandising activities
Projetos	Recrutamento	Headhunting
Projetos	Reuniões	Meeting Costs
Projetos	Reuniões	Internal Meetings
Projetos	Reuniões	Meeting Costs
Projetos	Reuniões	Internal Meetings
Projetos	Serviços contratados	Other outside service
Projetos	Serviços contratados	DP Recharges Salaries
Projetos	Serviços contratados	Bank charges
Projetos	Serviços contratados	Release of Provisions Indirect Costs
Projetos	Treinamentos	External Professional Training

Projetos	Treinamentos	Internal Training RB
Funcionários	Benefícios Carros	Other benefits (e.g. car cost allowance)
Funcionários	Benefícios Carros	Car costs
Funcionários	Benefícios Carros	Tax deductible services - cars
Funcionários	Benefícios Carros	Insurance Turism Car
Funcionários	Benefícios Carros	Car Cost - Other
Funcionários	Benefícios RH	Health and life insurance
Funcionários	Benefícios RH	Ticket restaurant
Funcionários	Benefícios RH	Misc. Employee related costs.
Funcionários	Benefícios RH	Moving cost employees
Funcionários	Benefícios RH	Employee transportation costs
Funcionários	Benefícios RH	Moving cost employees. non-deductible
Funcionários	Benefícios Telefonia	Mobile phone cost
Funcionários	Folha de pagamento	Salaries
Funcionários	Folha de pagamento	Bonus payments
Funcionários	Folha de pagamento	Temporary employees (Salaries)
Funcionários	Folha de pagamento	Other benefits (others)
Funcionários	Folha de pagamento	Severance payments
Funcionários	Folha de pagamento	Overtime
Funcionários	Folha de pagamento	Tax on salaries(INSS - social security)
Funcionários	Folha de pagamento	Vacation Expenses
Funcionários	Folha de pagamento	Expense for 13th salary
Funcionários	Folha de pagamento	Tax on salaries(FGTS)
Funcionários	Folha de pagamento	Other employee related costs
Funcionários	Folha de pagamento	Commissions
Funcionários	Folha de pagamento	Expense - union contribution
Facilities	Aluguel	RoU ord depr. Buildings
Facilities	Aluguel	Rent business office
Facilities	Aluguel	Rent office
Facilities	Aluguel	Rent parking space
Facilities	Aluguel	Rental residential buildings
Facilities	Aluguel	Expense - municipal taxes(IPTU)
Facilities	Bonificação de latas	Free goods employees
Facilities	Bonificação de latas	Tax Free goods employees
Facilities	Bonificação de latas	Free Goods Employees Freight TM

Facilities	Bonificação de latas	Free goods employees Tax
Facilities	Bonificação de latas	Taxes, Recycl. and Other Fees YFE
Facilities	Bonificação de latas	Free goods employees -manual
Facilities	Bonificação de latas	Free goods employees VAT manual
Facilities	Operação escritórios	Misc. Charges, taxes and levies, contrib
Facilities	Operação escritórios	Expense - taxes(CPMF / IOF)
Facilities	Operação escritórios	Specialized literature, books
Facilities	Operação escritórios	Cleaning outside services
Facilities	Operação escritórios	Electricity
Facilities	Operação escritórios	Water Cost
Facilities	Operação escritórios	Operating costs office
Facilities	Seguros	Insurance
Facilities	Suprimentos escritório	Office supply
Facilities	Suprimentos escritório	Spare parts
Facilities	Telefone	Telephone cost
Facilities	TI	IT Operation Service
Facilities	TI	IT Operation Maintenance
Facilities	TI	IT Support
Facilities	TI	IT Implementation
Facilities	TI	IT Functional Enhancement
Facilities	TI	IT Functional Enhancement. non-deductibl
Depreciação	Depreciação	Ordinary depreciation (Passenger Cars)
Depreciação	Depreciação	Ordinary depreciation (Leasehold improve
Depreciação	Depreciação	Ordinary depreciation (Office Furniture)
Depreciação	Depreciação	Ordinary depreciation (IT Hardware)
Depreciação	Depreciação	Ordinary depreciation (Software)

Apêndice B: Lista de centros de custo por diretoria

Diretoria	Gerência	Centro de custo	Centro de custo
Administração	Diretoria Nacional	601001AD	Administração Nacional
Administração	Facilities Nacional	601001AD	Administração Nacional
Administração	Administração SP	6010A1AD	Administração SP
Administração	Facilities SP	6010A1AD	Administração SP
Administração	Facilities Centro	602001AD	Administração Centro
Administração	Administração Centro	602001AD	Administração Centro
Administração	Facilities Sul	603001AD	Administração Sul
Administração	Administração Sul	603001AD	Administração Sul
Administração	Administração Neno	605001AD	Administração Neno
Administração	Facilities Neno	605001AD	Administração Neno
Finanças	Finanças Contabilidade	601001FI	Finanças Nacional
Finanças	Finanças Tax	601001FI	Finanças Nacional
Finanças	Finanças Creco	601001FI	Finanças Nacional
Finanças	Finanças Nacional	601001FI	Finanças Nacional
Finanças	Finanças Planejamento	609001CO	Finanças Planejamento Nacional
Recursos Humanos	Recursos Humanos Nacional	601001HR	Recursos Humanos Nacional
TI	IT Nacional	601001IT	IT Nacional
TI	IT Nacional	602001IT	IT Nacional
TI	IT Nacional	603001IT	IT Nacional
TI	IT Nacional	605001IT	IT Nacional
Legal	Legal Nacional	601001LG	Legal Nacional
Marketing	Field Mkt	601001MA	Field Mkt SP
Marketing	Field Mkt	602001MA	Field Mkt Centro
Marketing	Field Mkt	603001MA	Field Mkt Sul
Marketing	Field Mkt	604001MA	Field Mkt Centro
Marketing	Field Mkt	605001MA	Field Mkt Neno
Marketing	Marketing Comunicações	609001CM	Marketing Comunicações
Marketing	Marketing Cultura	609001CR	Marketing Cultura
Marketing	Marketing Brand	609001IB	Marketing Brand
Marketing	Marketing Nacional	609001MA	Marketing Nacional
Marketing	Marketing Esportes	609001SM	Marketing Esportes

Operações	Operações Nacional	601001OP	Operações Nacional
Vendas Off Premise	Sales Off Nacional	601001SA	Vendas Off Nacional
Vendas Off Premise	Sales Off Distribuidores	601001SA	Vendas Off Nacional
Vendas Off Premise	Sales Off Trade	601001SA	Vendas Off Nacional
Vendas Off Premise	Sales Off Inteligência	601001SA	Vendas Off Nacional
Vendas On Premise	Sales On Regionais	601001SG	Vendas ON SP
Vendas Off Premise	Sales Off SP	601201SA	Vendas Off SP
Vendas Off Premise	Sales Off Centro	602001SA	Vendas Off Centro
Vendas On Premise	Sales On Regionais	602001SG	Vendas On Centro
Vendas Off Premise	Sales Off Sul	603001SA	Vendas Off Sul
Vendas On Premise	Sales On Regionais	603001SG	Vendas On Sul
Vendas Off Premise	Sales Off Neno	605001SA	Vendas Off Neno
Vendas On Premise	Sales On Regionais	605001SG	Vendas On Neno
Vendas On Premise	Sales On Nacional	609001SG	Vendas On Nacional
Marketing	Field Mkt	601001FD	Field Mkt SP
Marketing	Field Mkt	602001FD	Field Mkt Centro
Marketing	Field Mkt	603001FD	Field Mkt Sul
Marketing	Field Mkt	605001FD	Field Mkt Neno
Marketing	Marketing Esportes	609001SP	Marketing Esportes
Vendas Off Premise	Sales Ambev	601001SA	Vendas Off Nacional
Marketing	Marketing Nacional	609001PM	Marketing Nacional
Vendas Off Premise	Sales Ambev	601101SA	Vendas ABI SP
Vendas Off Premise	Sales Ambev	602101SA	Vendas ABI Centro
Vendas Off Premise	Sales Ambev	603101SA	Vendas ABI Sul
Vendas Off Premise	Sales Ambev	605101SA	Vendas ABI Neno
Vendas Off Premise	Sales Ambev	609101SA	Vendas ABI Nacional

Apêndice C: Calendário Business Plan 2022 - Despesas Indiretas

Calendário BP22 - Despesas Indiretas PL4					
	Segunda	Terça	Quarta	Quinta	Sexta
JULHO	05/jul	06/jul	07/jul	01/jul	02/jul
	12/jul	13/jul	14/jul	08/jul	09/jul
	19/jul	20/jul	21/jul	15/jul	16/jul
	26/jul	27/jul	28/jul	22/jul	23/jul
				29/jul	30/jul
AGOSTO	02/ago	03/ago	04/ago	05/ago	06/ago
	09/ago	10/ago	11/ago	12/ago	13/ago
	16/ago	17/ago	18/ago	19/ago	20/ago
	23/ago	24/ago	25/ago	26/ago	27/ago
	30/ago	31/ago			
SETEMBRO	06/set	07/set	01/set	02/set	03/set
	13/set	14/set	08/set	09/set	10/set
	20/set	21/set	15/set	16/set	17/set
	27/set	28/set	22/set	23/set	24/set
			29/set	30/set	
OUTUBRO	04/out	05/out	06/out	07/out	01/out
	11/out	12/out	13/out	14/out	08/out
	18/out	19/out	20/out	21/out	15/out
	25/out	26/out	27/out	28/out	22/out
				29/out	29/out

Legenda:	
	Coordenação OBZ
	Board diretores
	Diretorias

Treinamento e envio do calendário do OBZ
Data limite para definição estratégica
Envio do manual do OBZ com diretrizes estratégicas
Identificação dos Pacotes de Decisão, elaboração e priorização dentro das diretorias
Semana de alinhamentos com Coordenação do OBZ sobre os Pacotes
Apresentação dos Pacotes ao Board
Priorização inter-diretorias pela Diretoria Nacional e Gerente Financeiro
Envio às diretorias dos Pacotes aprovados
Período de alimentação do sistema com os pacotes aprovados
Verificação das informações no sistema e reporte final