



VANESSA KAJIMOTO DELLAROSA

**ORÇAMENTO BASE ZERO: OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO EM UMA
ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER**

Londrina – PR

2015



VANESSA KAJIMOTO DELLAROSA

**ORÇAMENTO BASE ZERO: OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO EM UMA
ADMINISTRADORA DE SHOPPING CENTER**

Trabalho apresentado ao curso MBA em Gestão estratégica de Empresas, Pós-Graduação *lato sensu*, Nível de Especialização, do Programa FGV Management da Fundação Getulio Vargas, como pré-requisito para a obtenção do Título de Especialista.

José Carlos Franco de Abreu Filho

Coordenador Acadêmico Executivo

Theodomiro S. M. Delpim

Orientador

Londrina - PR

2015

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

PROGRAMA FGV MANAGEMENT

MBA EM GESTÃO ESTRATÉGICA DE EMPRESAS

O Trabalho de Conclusão de Curso

Orçamento Baze Zero: os impactos da implantação em uma administradora de shopping center elaborado por Vanessa Kajimoto Dellarosa e aprovado pela Coordenação Acadêmica, foi aceito como pré-requisito para a obtenção do certificado do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* MBA em Gestão Estratégica de Empresas, Nível de Especialização, do Programa FGV Management.

Data da Aprovação: Local, Data

José Carlos Franco de Abreu Filho

Coordenador Acadêmico Executivo

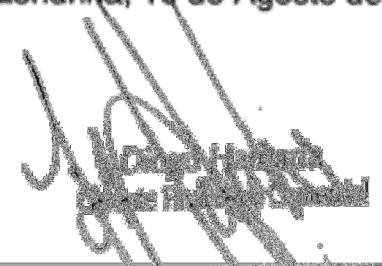
Theodomiro S. M. Delpim

Orientador

DECLARAÇÃO

A empresa Londrina Norte Shopping, representada neste documento pelo Sr.(a) Diogo Hamada, gerente comercial, autoriza a divulgação das informações e dados coletados em sua organização, na elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Orçamento Base Zero: os impactos da implantação em uma administradora de shopping center realizado pela aluna Vanessa Kajimoto Dellarosa, do curso de MBA em Gestão Estratégica de Empresas, do Programa FGV Management, com o objetivo de publicação e/ ou divulgação em veículos acadêmicos.

Londrina, 10 de Agosto de 2015


Diogo Hamada
Gerente Comercial
Londrina Norte Shopping

TERMO DE COMPROMISSO

A aluna Vanessa Kajimoto Dellarosa, abaixo assinada, do curso de MBA em Gestão Estratégica de Empresas, Turma 3/2013, do Programa FGV Management, realizado nas dependências da instituição conveniada ISAE, no período de 01/2014 a 08/2015, declara que o conteúdo do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Orçamento Base Zero: os impactos da implantação em uma administradora de shopping center é autêntico e original.

Londrina, 10 de Agosto de 2015



Vanessa Kajimoto Dellarosa

Dedicatória

Agradeço primeiramente a Deus por mais esse sonho concretizado, ao ensinamento de todos os professores, ao apoio da minha família, amigos e a mim que mantive o meu foco para não desistir dos meus ideais.

Resumo

O processo de elaborar um orçamento dentro de uma empresa é considerado importante se não fundamental para o planejamento e controle financeiro. O orçamento não deve ser somente visto como instrumento de gestão, mas também como uma ferramenta de estratégia. Frente aos variados modelos existentes de orçamento, este trabalho busca apresentar conceitos e características, vantagens e desvantagens de se implantar o Orçamento Base Zero – OBZ em uma administradora de shopping Center, tendo como base metodológica a pesquisa descritiva e documental, tendo como análise uma empresa administradora de shopping Center. O objetivo deste trabalho é mostrar o impacto causado na estrutura organizacional após a implantação do método OBZ em uma administradora de shopping centers no Brasil. Assim, o estudo contribuirá para uma análise do método OBZ e de sua implantação, buscando colocar em prática a teoria, apontando pontos positivos e melhorando os negativos em sua fase de implantação, tendo assim uma otimização de processo bem como consequência, a redução de custos. O método utilizado para a elaboração deste trabalho foi o de pesquisa descritiva e documental. Como resultados, implantar este método traz maior conhecimento sobre os gastos e ainda auxilia na empresa em reduzir custos, aproveitando uma oportunidade consolidada de conhecimentos e otimizando a classificação contábil dos custos da administradora de shoppings.

Palavras-chave: Orçamento, Orçamento Base Zero, Shopping Center, Redução, Custos.

Abstract

The process of preparing a budget within a company is considered important if not critical to financial planning and control. The budget should not only be seen as a management tool, but also as a tool of strategy. Faced with various existing budget models, this article seeks to present concepts and characteristics, advantages and disadvantages of deploying Zero Base Budgeting - ZBB administrator in a shopping center, having as a methodological basis descriptive and documentary research, and analyze how a company Administrator shopping Center. The purpose of this article is to show the impact on the organizational structure after the implementation of ZBB method in a manager of shopping centers in Brazil. Thus, the study will contribute to an analysis of ZBB method and its implementation, seeking to put into practice the theory, pointing out positives and negatives in improving its implementation phase, thus having an optimization process as well as result in cost savings . The method used for the preparation of this article was descriptive and documentary research. As a result, implementing this method provides greater insight into spending and also helps the company to reduce costs by leveraging a consolidated knowledge and opportunity to optimize the accounting classification of the costs of managing malls.

Keywords: Budget, Zero Based Budgeting, Shopping Center, Reduction, and costs.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 ORÇAMENTO – ORIGENS E CONCEITOS.....	13
2.2 O ORÇAMENTO BASE ZERO – OBZ	17
3. METODOLOGIA	23
4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	25
4.1 RESUMO DA EMPRESA.....	25
4.2 A NECESSIDADE DE MUDANÇA	26
4.3 A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA OBZ.....	27
4.4 PROCESSOS DE CONSULTORIA.....	28
5. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	31
6. RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES	34
7. CONCLUSÕES	35
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37

1. INTRODUÇÃO

As empresas, atuantes no mercado, tem buscado cada vez mais espaço para implantar melhorias, e seus gestores são os agentes responsáveis por analisar, desenvolver, criar tais soluções, implementando-as com as ferramentas adequadas para cada caso a ser implantado.

Para que melhorias sejam implantadas, os gestores devem analisar a real situação da empresa, analisando informações contábeis, com foco no planejamento, no controle e tomadas de decisões, dentro de um sistema de informação contábil. Assim, a contabilidade gerencial está ligada com o fornecimento de informações para os gestores, os quais são responsáveis pela direção e pelo controle das operações, apresentando informações para acionistas, credores e entre outros.

A contabilidade gerencial tende a manter a relação entre ações locais dos gestores com a lucratividade da empresa onde estes saibam qual caminho seguir. Ela acaba servindo como agente motivador, bonificando pessoas que contribuem para que a empresa atinja seus objetivos, ofertando informações para que os gestores decidam qual o melhor caminho para a empresa. Sua principal função é ser ferramenta fundamental para o processo de tomada de decisão, fazendo com que as informações sejam reais, compiladas e analisadas.

Desta forma, a contabilidade gerencial tem o intuito de planejar, chegando a um controle eficaz, controlando as atividades da empresa e ainda, organizando o sistema gerencial permitindo que a gestão tenha ciência dos fatos ocorridos bem como os resultados obtidos.

Complementando a contabilidade gerencial, tem-se o orçamento que são as receitas e despesas da empresa, analisando um determinado período, sendo geralmente anual, podendo ser bimestral, trimestral. Pode-se dizer que o orçamento é originário do processo de planejamento da gestão.

A administração de qualquer empresa privada deve ter objetivos estabelecidos e metas a serem atingidas em um determinado período, sendo eles materializados em planos financeiros, contendo valores em moeda para que sejam acompanhados, analisados e avaliados pela gestão.

Sabe-se que o fenômeno da globalização faz com que haja diversidade e inovação em seus negócios, sendo cada vez mais exigentes para as empresas que

querem buscar seu lugar no mercado competitivo. No decorrer de suas atividades as empresas acabam criando e recriando ferramentas gerenciais que são necessárias para conduzir seus objetivos e propósitos.

Este desenvolvimento e o avanço das ferramentas gerenciais deu força para que surgisse um modelo de se obter um orçamento aprimorado frente aos modelos tradicionais, o OBZ, Orçamento Base Zero. Tal ferramenta orçamentária faz com que dados históricos das despesas e receitas da empresa fiquem de lado, sendo analisada toda e qualquer despesa futura, bem como da receita em relação ao exercício em questão, possibilitando a elaboração uma nova justificativa para a real necessidade. Diminui-se a probabilidade de que os erros constatados anteriormente sejam perpétuos.

Oliveira (2007) diz que o Orçamento é uma expressão quantitativa e formal dos objetivos dos administradores, e este é usado para o controle e implementação dos objetivos. Complementa ainda informando que o orçamento global reúne todos os setores da empresa. Ou seja, é uma ferramenta quantitativa dos objetivos da organização e mostra o que é necessário para se atingir tais objetivos.

Muitos gestores buscam reduzir custos em suas operações de forma que não comprometa o andamento da operação, sendo tal processo denominado de Orçamento Base Zero – OBZ o qual será apresentado não somente na teoria, mas também como exemplo, será citado no setor empresarial envolvendo shopping, o qual é o objetivo principal deste artigo.

Segundo Horngren (2004, pág. 230), os orçamentos apoiam os gestores não apenas para examinar o passado, mas também o futuro. E este também pode ser utilizado para comparar o desempenho real com o estimado.

Diante deste contexto buscou-se responder o seguinte problema de pesquisa “qual o impacto na estrutura organizacional de uma administradora de shopping center após a implantação do Orçamento Base Zero – OBZ?”.

Descreve-se o objetivo deste artigo como o impacto na estrutura organizacional após a implantação deste método em uma administradora de shopping centers no Brasil, onde o OBZ pode ser utilizado na orçamentação de condomínios dos shoppings.

O desenvolvimento deste estudo apresenta desde o surgimento do orçamento, do OBZ, suas características e sua implantação em tal segmento, mostrando assim sua representatividade e sua forma de se desenvolver na empresa.

Justifica-se a elaboração deste trabalho a existência de inúmeros métodos que podem ser usados para se analisar e elaborar um orçamento onde o OBZ é um dos mais usados, pois assume todos os custos que devem ser avaliados como se a operação não tivesse acontecido.

Sendo assim, foi possível elucidar questões de conceitos sobre o tema em questão, analisar e criticar a abordagem do OBZ utilizado pela empresa, mostrando falhas e apontando melhorias que podem contribuir para as administradoras de shoppings.

O artigo foi desenvolvido pela representatividade que o método é para a orçamentação, conhecendo seus fundamentos, suas características e suas alternativas.

Avaliar pelo método OBZ é considerado altamente eficaz a fim de se reduzir e eliminar custos desnecessários, onde dados históricos, mesmo importantes para ter conhecimento da operação, não são determinantes do que será orçado no futuro.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO – ORIGENS E CONCEITOS

A origem da palavra orçamento aconteceu no império romano devido à cobrança de impostos, afirma Lunkes (2009) a qual era realizada por cobradores denominados *fiscus*. Na França, os cobradores usavam esta mesma palavra denominando a tesouraria e ainda seus funcionários que faziam uso dela.

O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores. Em termos gerais é considerado um dos pilares de gestão e uma das ferramentas fundamentais para que o *accountability*, a obrigação de prestar contas, possa ser encontrado (Frezatti, 2008)

Desde os tempos das cavernas o homem faz uso de práticas consideradas orçamentárias como o estoque de comida em períodos de inverno, onde faziam previsão de consumo para tal período, mantendo-se vivo.

Lunkes (2003) cita que o marco considerado marcante no decorrer da história do orçamento foi no início do século XX quando os Estados Unidos passou a aplicar o orçamento público em todo o seu governo.

Antes deste marco, o orçamento era usado para se obter o menor custo e foi partindo do orçamento de desempenho que se notou os resultados conseguidos pelo governo. Assim, surgiram várias maneiras de se avaliar o orçamento, mostrando a sua preocupação com o desenvolvimento, sendo então o diferencial do sistema anteriormente usado, voltado ao controle de gastos.

Com o passar do tempo, novas técnicas eram necessárias a fim de se obter um maior controle sobre os gastos, e dentre essas técnicas surgiu o Orçamento Base Zero que tinha o objetivo de construir todas as despesas partindo de um ponto zero, onde para cada ciclo um novo orçamento era realizado, considerando apenas o momento e não mais o passado. Os orçamentos então passaram a ser usados nas empresas privadas a partir do início do século XIX.

Sá e Moraes (2005) conceituam o orçamento como sendo um meio de gestão que se faz útil e necessário para qualquer organização independente de tamanho ou atividade econômica. O orçamento projetará possíveis receitas, analisando se a organização terá suporte para se manter ativa no mercado.

É através do orçamento que se pode desenvolver um planejamento financeiro tendo uma maior eficácia e ainda, aumentar o controle das despesas e gastos da organização.

Sá e Moraes (2005, p.59) conceituam o orçamento empresarial como:

Um instrumento de gestão necessário para qualquer empresa, independentemente de seu porte ou tipo de atividade econômica. Assim, a técnica orçamentária projetará as prováveis receitas, verificando, assim, se a empresa encontrará suporte para manter-se no mercado. É preciso especializar-se, conhecer profundamente o mercado e o cliente, para antecipar-se às tendências, detectar as mudanças e atender às suas necessidades e exigências para obter maior precisão na elaboração do orçamento.

Atkinson ET AL (2000, p. 465) complementa conceituando o orçamento como uma ferramenta que visualiza o plano financeiro da empresa, vendo se ela será capaz de atingir suas metas pré-estabelecidas pelo planejamento estratégico. Assim, o orçamento analisa e acaba por mostrar os recursos financeiros por cada unidade organizacional, tendo por base as atividades executadas e ainda objetivas em curto prazo.

Assim, as empresas devem criar o orçamento enquanto estão planejando sua estrutura e desenvolvimento, tendo suas ferramentas de ação sempre alinhadas aos objetivos almejados pela empresa.

Gomes (2000) diz que o orçamento faz com que as empresas possam planejar o período seguinte sendo uma forma de se prever a gestão econômica de um período determinado auxiliando assim nos processos de tomada de decisões.

Lunkes (2009) comenta que a falta de flexibilidade do orçamento acaba inibindo a inovação e ainda a criatividade, devendo estar incluído em suas características, sempre com o objetivo de melhorar constantemente.

Horngren, Sundem e Stratto (2004) afirmam a real representatividade do orçamento citando três benefícios principais como: fazem com que os gestores analisem o futuro da empresa com base nas responsabilidades e planejamento; eles

fornece expectativas definidas; auxiliam os gestores a coordenar seus esforços, com planos mais alinhados aos da empresa.

Brookson (2000) afirma que orçamentos são fundamentais ao planejamento e controle da organização, podendo analisar e ainda controlar o comprometimento com os objetivos da empresa e supervisionar ações de líderes das áreas. Ele cita cerca de seis objetivos do orçamento como mostra a tabela abaixo:

Tabela 1 – Características do Orçamento

Objetivos	Características
1	Planejar – auxiliando a programação das atividades de forma lógica e sistemática;
2	Coordenação – auxiliando a coordenar atividades das variadas partes da empresa;
3	Comunicação – informando os objetivos, as oportunidades e os planos da empresa aos gerentes e líderes de equipes;
4	Motivação – fornecer um estímulo aos variados gerentes atingindo metas pessoais e da própria organização.
5	Controle – controlar as atividades da empresa comparando com os planos originais, ajustando quando necessário;
6	Avaliação fornece base para avaliar cada gerente visando suas metas pessoais e do departamento.

Fonte: Brookson 2000

Ainda, Brookson (2000) complementa afirmando que o orçamento reflete os departamentos da empresa e ela financeiramente, podendo avaliar o desenvolvimento da empresa durante o exercício, comparando os orçamentos com os resultados realizados.

Segundo Perez et al (1995) existem alguns benefícios que devem ser citados como: objetivos e planos da empresa ficam mais bem formalizados; interesses do departamento passam a ser o mesmo que da empresa; quantificação das datas e atividades; economia quanto a recursos; e facilidade na coordenação e comunicação.

Além das vantagens e dos benefícios, o orçamento tradicional apresenta algumas desvantagens que devem ser citadas, conforme citam Lunkes (2009, p. 37):

Tabela 2 – Desvantagens do orçamento

Desvantagens	
1	Usa dado relacionado a tendências históricas para estabelecer objetivos;
2	Aplica cortes nos custos sem análise aprofundada de contexto;
3	A análise dos dados só é possível muito tempo depois, impedindo correções imediatas;
4	Não possui capacidade em adaptação dentro de um ambiente lotado de mudanças, tanto de metas quanto de orçamento.

Fonte: Lunkes 2009

O controle orçamentário é visto por Sá e Moraes (2005) como uma forma possível de se identificar pontos de ineficiência, tomando atitudes para corrigi-los, não ignorando dados históricos por completo e não orçando apenas com base no passado.

Sá e Moraes (2005) ainda afirmam que cada gestor tem a necessidade de se responsabilizar no controle dos indicadores primários, sendo as visões de forma geral de um determinado departamento, podendo assim ser composto por indicadores secundários.

Programar um orçamento pode ser considerado uma decisão estratégica, exigindo comprometimento da empresa e de seus funcionários, assim, Sá e Moraes (2005) citam alguns requisitos para se elaborar um orçamento como: comprometimento de toda a diretoria; criar um setor específica de orçamentos; criar um sistema para o seu desenvolvimento; adaptar o sistema já existente ao novo processo.

Embora o orçamento traga inúmeros benefícios, citam-se algumas limitações existentes no orçamento tradicional que necessitam ser notadas pelos profissionais que irão adota-lo como citado por Oliveira et al (2004): muito tempo exigido dos gestores na fase inicial; excesso de padrões; orçamento dependendo de estimativas baseadas nas incertezas mercadológicas podendo tornar o orçamento incerto; encarecimento da manutenção devido a complexidade do processo orçamentário.

Assim, a evolução dos modelos orçamentários se deu devido às mudanças ocorridas na economia e na sociedade em geral onde cada mudança via-se uma nova necessidade, ajustes e conseqüentemente novos modelos iam surgindo. Dentre os modelos de orçamento existentes como o Orçamento de Desempenho, de

Programa, Tradicional, Plurianual, Participativo e o Base Zero, este é o que mais tem se destacado e têm sido implantado devido a sua eficácia em se reduzir custos.

2.2 O ORÇAMENTO BASE ZERO – OBZ

O Orçamento Base Zero é visto como uma técnica operacional de planejamento o qual exige de seus gestores a responsabilidade e cuidado na elaboração do orçamento empresarial, devendo assim ser construído sem considerar as receitas e as despesas realizadas no passado.

O OBZ surgiu em 1960 onde em 1973 Pyrr foi denominado o responsável por melhorar a metodologia no processo orçamentário em um estado dos EUA. Assim, a sua criação deu-se por problemas comuns vistos nos orçamentos tradicionais como o não alinhamento com as decisões estratégicas; a falta de envolvimento operacional para a definição e ainda, o controle da quantidade necessária x alocações erradas dentro do orçamento empresarial.

Segundo Schick e Hatry (1982), o Orçamento Base Zero deve possuir gastos de um determinado período menores que o período anterior, sendo considerado o corte dos gastos ao invés de se obter uma oportunidade de se pontuar melhorias. Sua função deveria ser, segundo os autores, como a busca pelo meio mais enxuto de gestão de custos, mas se limitou.

Segundo Padoveze (2000, p. 384) a filosofia do orçamento base zero rompe o relacionamento com o passado, não devendo tê-lo como base de informações pois eles podem conter informações que poderiam ser perpetuadas, alterando assim o desenvolvimento do orçamento base zero.

Segundo Pyhrr (1970) o Orçamento Base Zero – OBZ surgiu na divisão de Assessoria e Pesquisa da Texas Instruments durante a década de 1960, sendo o primeiro a publicar sobre o tema. Este mesmo autor, em 1973 foi contratado a fim de programar a metodologia que é proposta no processo orçamentário em Geórgia, nos EUA, que na época era governado por Jimmy Carter.

Ainda, Atkinson et al. (2000, p. 495) afirmam que o OBZ tem por fim de combater os orçamentos incrementais indiscriminados, já que tal abordagem pode requerer o mínimo de raciocínio, resultando em uma má contribuição do OBZ no Planejamento e Controle de Resultados.

O surgimento do OBZ está fundamentado em três problemas encontrados nos orçamentos tradicionais os quais não eram alinhados as decisões estratégicas da empresa, não existindo assim envolvimento nos níveis operacionais para definir e controlar as quantias necessárias e ainda, era comum haver alocações errôneas nos orçamentos.

Passarelli e Bonfim (2004) mostram a ferramenta OBZ como um meio de se diminuir custos e os vícios que acabam contaminando o planejamento orçamentário de uma empresa, mostrando uma disparidade entre o planejado e o realizado.

Atualmente ele é bastante usado e é visto como um meio de cortar custos em orçamentos não considerando os valores históricos como base de cálculo.

Lunkes (2009) diz que o OBZ nega a visão tradicionalista do orçamento e a ideia do orçamento incremental que considera os dados do ano anterior mais um adicional. O OBZ projeta suas peças como se fossem realizadas pela primeira vez.

O Orçamento Base Zero, segundo Schick e Hatry (1982), tem os gastos de um período sempre menor do que o gasto do período anterior e por isto, este tipo de orçamento é visto como um corte indiscriminado de gastos. A sua função devia ser a busca pelo meio mais enxuto que uma gestão poderia atuar, mas limitou-se a esse objetivo devido à confusão com a redução de custos obrigatória.

De acordo com Padoveze (2000) complementa ao dizer que a filosofia do OBZ é exterminar o passado, não considerar o passado, pois ele pode ter alguma ineficiência que possa perpetuar.

Tais detalhes evitam que erros passados estejam presentes no hoje e no amanhã, e acaba retirando a empresa da zona de conforto e incentiva a ter apenas custos essenciais para o desenvolvimento da operação seja ela orçada. Desta forma, o processo necessita que o responsável pelo orçamento explique em detalhes tudo o que é projetado.

Grande parte os autores veem o OBZ como uma metodologia de orçamentos que difere do tradicional e que tem o intuito em reduzir custos, evitando assim dados do passado.

Já Steven (2007) afirma que o OBZ faz com que atividades improprias sejam eliminadas do processo, mensurando atividades existentes com base as necessidades futuras da empresa, sem considerar históricos de períodos anteriores.

Bevan (2009) complementa dizendo que esta ferramenta auxilia a empresa a evitar possíveis fraudes em qualquer que seja o departamento.

O OBZ possui um perfil quase que totalmente analítico, colocando em pauta questões sobre a alocação de recursos que não são muito explorados pelos demais orçamentos. Todo gestor deve ter conhecimento sobre o que, quanto, como e onde usar seus recursos disponíveis, requerendo mais tempo de todos os envolvidos e permitindo um maior domínio sobre o assunto para discussões futuras.

Padoveze (2000) cita que o método OBZ é diretamente ligado ao custo padrão ideal, enfatizando que tal custo representa o do produto ou atividade que aconteça sem que exista desperdício, em boas condições e com os melhores equipamentos e pessoas.

Assim, o OBZ acaba dependendo principalmente das pessoas envolvidas no processo tanto de elaborar quanto de controlar, sendo influenciado pelo desempenho das mesmas.

Complementando, Lunckes (2009) cita as principais características e objetivos do OBZ:

Tabela 3 – Características do OBZ

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

Fonte: Lunckes (2009)

Padoveze (2000) cita algumas vantagens que são consideradas ao OBZ como:

Tabela 4 - Vantagens do OBZ

Vantagens	Identificar processos os quais não conseguem agregar valor a empresa. Todos os processos são revisados a cada novo orçamento realizado, os que não possuem um valor real são descartados. Tal ação é considerada um diferencial do OBZ;
	Fornecimento de informações detalhadas dos gastos necessários a fim de suprir as necessidades da empresa;
	Permite que os recursos sejam alocados devidamente e eficientemente. Assim, as alocações são feitas baseadas nas necessidades e benefícios das atividades;
	Incentivos em buscar soluções e ainda melhorias operacionais tendo um método que atrela a metas de reduzir custos, e seus gestores são incentivados a buscar alternativas tendo melhores relações custo x benefícios;
	Atribuição senso de responsabilidade aos funcionários envolvidos, submetendo-se os seus orçamentos a aprovação, estes funcionários acabam se tornando mais comprometidos com as tarefas previstas.

Fonte: Padoveze 2000

Ainda, o OBZ possui algumas desvantagens que devem ser consideradas e citadas, conforme Frezati (2004):

Tabela 5 - Desvantagens do OBZ

Desvantagens	Consumo de volume maior de energia para ser elaborado tendo muitos detalhes que exige mais tempo que o normal e o esforço;
	Necessário à justificação item a item, detalhado, beneficiando setores com um perfil mais tangível, voltados à produção, prejudicando setores que trabalham com variáveis pouco objetivas;
	Necessidade de treinamento específico dos envolvidos no processo de implantação. O OBZ enfrenta uma resistência e dificuldade para ser implantado nas empresas;
	Possui uma demanda de um sistema bom de armazenamento e organização de informações.

Fonte: Frezati 2004

O OBZ possui um volume muito maior de informações do que os orçamentos tradicionais e todos os dados extraídos devem ser registrados de forma que possam ser usados em diversas etapas que são propostas pela metodologia.

Então os núcleos base zero são considerados um nível de agrupamento de Variável Base Zero - VBZ de natureza similar, ajudando a organizar as VBZ e ainda a entender os gastos que existem de maneira mais clara, tendo como exemplo gastos relacionados ao departamento administrativo – salários, encargos, benefícios entre outros. E logo, os Pacotes base zero – PBZ que são grupos grandes que agregam diversos núcleos de similar natureza. Sendo assim, se faz necessário definir os conceitos do VBZ, do Núcleo Base Zero - NBZ e do PBZ, pois ambos têm uma forte ligação de hierarquia onde um PBZ agrupa vários NBZ que logo agrupa várias VBZ s.

Cada gestor então tem que se responsabilizar em preparar um pacote de decisões para cada atividade onde este pacote inclui análise de custos, finalidades, benefícios e alternativas. Assim os gestores primeiramente devem apontar as diversas formas de se executar cada atividade, avaliando a economia em terceirizar e ainda no esforço de gerenciamento das despesas, afirma Pyhrr apud Lunckes (2003).

O plano orçamentário deve ser organizado por cada gestor partindo dos pacotes de decisões, facilitando o processo de tomada de decisão e uma reavaliação de todas as atividades que compõem o agrupamento deve ser analisada, visualizado se são da mesma natureza ou possuem a mesma semelhança, de acordo com suas prioridades.

Para se iniciar então um OBZ, deve-se definir a estratégia e os objetivos de curto em longo prazo da empresa. Logo, ele pode ser dividido em duas grandes etapas: identificação e priorização dos pacotes.

Pyhrr (1981) diz que a primeira inicia-se ao descrever algumas atividades como suas metas, seu desempenho, a relação custo x benefício, e as consequências de não serem assim executadas. Logo após a descrição das atividades, é possível definir pacotes. Então se prioriza baseado no custo x benéfico determinando quais os recursos que serão alocados e onde.

Assim, Pyrrh (1981) acaba sugerindo que o OBZ seja dividido em cinco fases, englobando as atividades prévias e de acompanhamento posterior à finalização, a saber:

Tabela 6 - Fases do OBZ

Fase 1	Fase 2	Fase 3	Fase 4	Fase 5
Preparação da base orçamentária. Estabelecimento de metas e objetivos.	Coleta de dados.	Identificação e avaliação detalhada das atividades, alternativas e custos para realização dos planos.	Negociação do orçamento. Determinação das opções entre objetivos e custos.	Consolidação do orçamento e plano de operação.

Fonte: Pyrrh (1981)

Tais fases estão todas voltadas a empresas que já sabem do método e o usa, devendo então durar aproximadamente trinta dias cada fase. Para as empresas que estão em fase de implantação do OBZ, a demanda das fases já é maior, devendo cada uma ser criteriosamente executada.

Findando cada etapa de orçamentação, se faz necessário acompanhar os gastos detalhadamente, realizando comparações entre o orçado e o real, avaliando assim a eficiência da gestão e a qualidade do orçamento elaborado. Assim, logo, se inicia um novo ciclo buscando o orçamento do exercício seguinte.

3. METODOLOGIA

O método utilizado para a elaboração deste artigo foi o de pesquisa descritiva e documental onde a descritiva, segundo Gil (2008) descreve as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. E a documental, sendo muito parecida com a bibliográfica. A diferença está na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

Ainda, foi realizado um estudo de caso onde uma empresa administradora de shoppings centers foi brevemente analisada quanto a sua questão orçamentária, sendo ela analisada e vista a decisão de programar o sistema orçamento base zero, compreendendo qual o motivo a levou para tal implementação.

A empresa BRMALLS é a maior empresa integrada de shopping centers da América Latina, tendo cerca de 51 shoppings, totalizando 1.620 mil m² de área bruta. É considerada a única empresa nacional de shopping centers que possui presença em todas as cinco regiões do Brasil.

Seu principal objetivo é de atender as necessidades de seus consumidores, lojistas e investidores da melhor forma, crescendo sem deixar de lado as questões ambientais e sociais importantes para a prosperidade da sociedade.

Assim, Marconi e Lakatos (1992) afirmam que a pesquisa bibliográfica nada mais é que o levantamento da biografia já publicada em livros, internet, revistas, imprensa escrita. Tem por objetivo fazer com que o pesquisador contate diretamente com todo o material escrito sobre um determinado assunto, buscando auxiliar o cientista na análise de suas pesquisas ou ainda na manipulação das suas informações.

Desta forma, para qualquer pesquisa científica, ela é considerada o primeiro passo, a busca da informação.

Vale salientar que até o momento de conclusão da pesquisa, o primeiro ciclo orçamentário baseado no OBZ da empresa estudada ainda não havia sido finalizado, logo, o processo de implantação ainda não pode ser considerado integralizado. Dessa forma, não será possível apresentar os resultados quantitativos

e qualitativos completos implantação. Serão destacadas apenas as mudanças percebidas desde a fase de planejamento até a fase de execução em detrimento daquelas que ocorrerão durante e após a fase de conclusão do processo/ciclo.

A coleta de dados e o acompanhamento do andamento do caso em estudo foram realizados por meio de visitas a campo, observação e, principalmente, entrevistas com os envolvidos no processo de implantação do OBZ na empresa. Em paralelo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica detalhada para melhor entendimento do tema, possibilitando uma futura análise das decisões tomadas.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 RESUMO DA EMPRESA

As administradoras de shopping centers atuam não somente na administração, mas bem como no desenvolvimento e na comercialização de lojas internamente nos shoppings centers do Brasil, possuindo em diversas regiões do país e detendo participações societárias em outros.

Os diretores e executivos bem como gerentes corporativos ficam em uma unidade central denominada holding, sendo eles responsáveis pelas principais decisões da empresa e ainda pelas políticas pertinentes a todos os shoppings da rede.

A administradora possui um centro de serviços compartilhados o qual é responsável pela realização dos processos administrativos dando suporte para os shoppings, e tendo por objetivo a padronização dos processos e conseqüentemente a redução de custos.

Na unidade citada, ficam os responsáveis por financeiro, contábeis, recursos humanos entre outras áreas e departamentos, servindo de base facilitadora para o desenvolvimento da empresa e fazendo com que haja uma maior integração de aquisições.

Cada unidade ou shopping tem seu condomínio onde os lojistas são os condôminos e a administradora a responsável pela gestão da arrecadação do dinheiro. Para um shopping é fundamental que os custos do condomínio sejam bem administrados, estando sob controle frequente a fim de não impactar de forma negativa na saúde financeira dos lojistas e logo da administradora.

Quando os custos do condomínio são altos, os lojistas acabam pagando por tal diferença a fim de quitar os compromissos do shopping com seus fornecedores porem acaba reduzindo sua margem de lucro, e prejudicando assim o desempenho financeiro da empresa.

Mesmo não tendo fins lucrativos, os condomínios devem manter os custos a níveis mais baixos possíveis, sendo de interesse tanto para os lojistas quanto para a administradora. Sendo assim, devem-se analisar detalhadamente quatro fases da

administração de um condomínio como o orçamento, a cobrança, o recebimento e a realização.

4.2 A NECESSIDADE DE MUDANÇA

Os orçamentos de condomínios dos shoppings eram realizados com base nos valores gastos no passado, sendo aplicados a estes percentuais estimados de crescimento e partindo disso, era determinado o cálculo de quanto seria considerado o orçamento para o próximo período, carregando assim ineficiências, custos desnecessários, fazendo com que o valor cobrado dos lojistas fosse cada vez mais alto.

Viu-se então que não existia controle de custos adequado, o que é agravado pelo fato de o lojista é o único financeiramente afetado, porém conseqüentemente, em longo prazo, o sucesso do shopping se dá pelo desempenho financeiro dos lojistas, tornando assim a falta de controle um risco ao desenvolvimento do shopping.

Recentemente viu-se que o gerenciamento dos shoppings era precário, não tendo a devida importância e atenção advinda da gestão. Assim, foi visto a necessidade de reavaliar e ainda de reduzir custos que vinham crescendo ano a ano.

Diante do apresentado, alguns fatores negativos foram apontados tais como: informações não confiáveis com alocação incorreta de custos; faltavam critérios definidos para se calcular valores orçados para cada conta, shopping; a Holding não era atuante, gestão superficial; falta de sistema integrado dificultando acesso a informações, tornando ineficiente o fluxo de informações; cada análise era feita de forma diferente e tais dados não eram repassados para todos os envolvidos no processo, sem saberem de atualizações; as mensagens nem sempre chegavam ao destino, afetando assim o desenvolvimento de forma correta do orçamento; falta de um melhor relacionamento com os seus fornecedores relacionados aos controles de faturamento e custos.

Tudo isso é causado pela ineficiência do modelo antigo de orçamento, incentivando assim a implantação de um novo modelo.

Assim, percebe-se que a motivação maior para implantar o modelo OBZ na empresa advém da ineficiência do controle e do acompanhamento dos custos condominiais onde o OBZ foi selecionado a fim de promover uma visão mais segmentada dos custos, fazendo com que a empresa seguir corretamente o seu plano de contas.

Desta forma, a sua implantação traz maior conhecimento sobre os tipos de gastos e ainda a reduzir custos, sendo então considerada uma oportunidade de consolidar conhecimentos e otimizar a classificação contábil dos custos da administradora de shoppings.

4.3 A IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA OBZ

A implantação se deu com o surgimento de 8 pacotes onde o orçamento é realizado anualmente e apresentado mensalmente em reunião, tendo para cada pacote um responsável. A cada mês é analisado os gastos de cada um, bem como suas metas e *forecast*. Além da apresentação dos resultados, os mesmos são comparados com outros shoppings.

Durante o início da implantação utilizando-se de seus funcionários, foi elaborado um cronograma, as etapas e os resultados que esperam ter com a implantação do mesmo, executando assim a parte operacional.

Uma grande dificuldade encontrada foi à falta de padrão no cadastro em sistema, gerando várias contas contábeis e fazendo com que informações fossem cadastradas erroneamente, assim, a equipe tinha que recadastrar e atualizar toda a base de dados da empresa. Assim, já efetuaram um cadastro único de preenchimento contábil e de orçamento para todos os shoppings da rede.

Com a implantação de novos formulários, os shoppings foram instruídos e treinados quanto ao seu preenchimento para que ficassem todos usando um padrão de preenchimento. Desta forma, os shoppings foram orientados a rever seus custos e refazer planilhas para que a administradora pudesse atualizar informações e trabalhar com elas de forma correta e precisa.

Implantaram também uma ferramenta a fim de saber qual o real custo de um funcionário, onde digitando apenas o seu salário, todos os outros custos seriam calculados. Desta forma, os shoppings conheceriam os custos baseados em todos

os seus funcionários e funções. Esta ferramenta foi denominada “calculadora de gente”.

4.4 PROCESSOS DE CONSULTORIA

Neste início de implantação, a administradora viu que o conhecimento da equipe não era suficiente para dar sequência a implantação do OBZ na empresa, pois a equipe não dominava a metodologia e ainda, eles devem ter conhecimento de mercado forte e experiência sólida a fim de conduzir o trabalhoso método de implantação do OBZ em uma empresa considerada de grande porte. Desta forma, a administradora viu a necessidade de contratar uma consultoria a fim de dar sequência no processo de implantação.

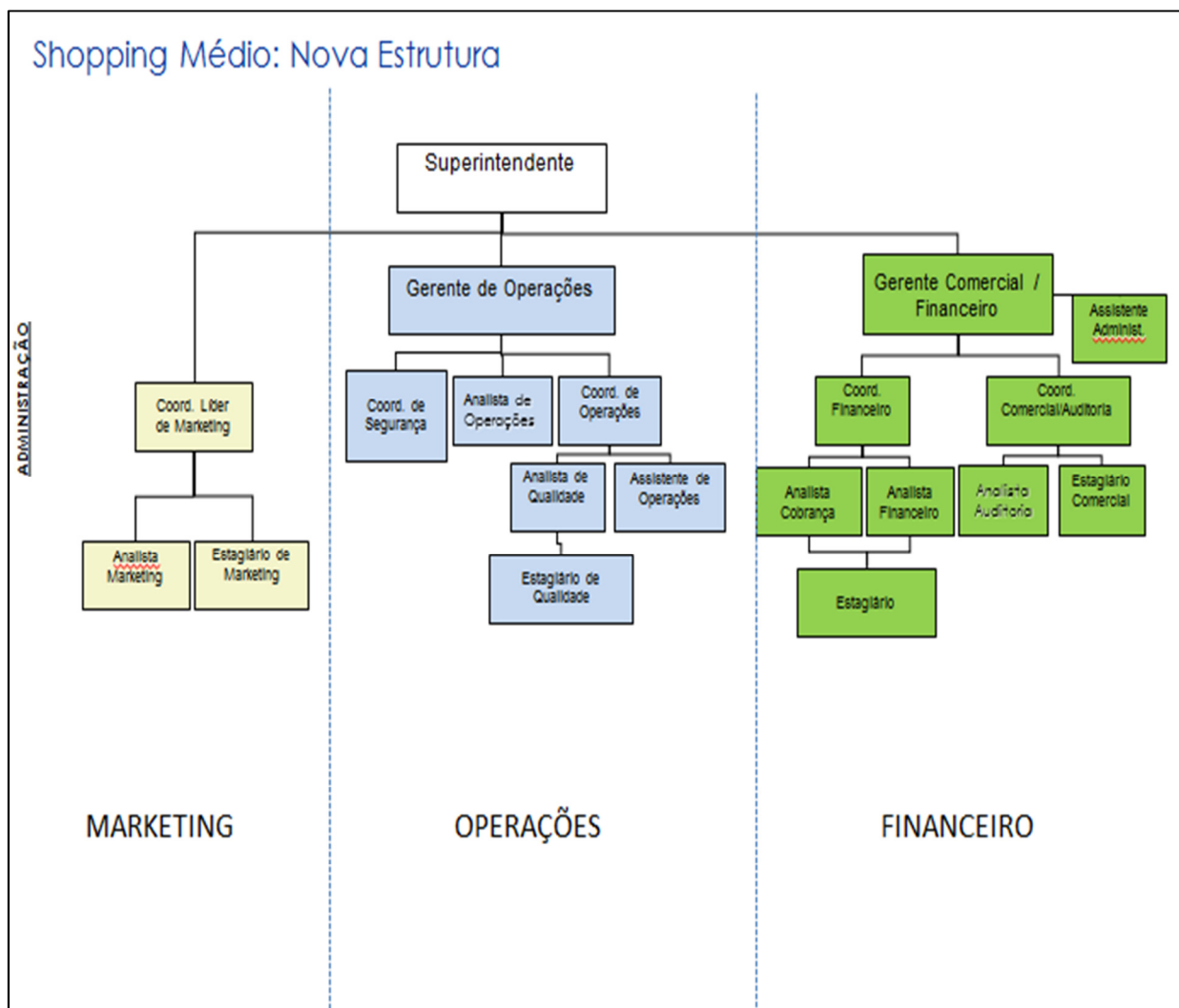
Em um primeiro momento, a consultoria fez uma breve análise da empresa, compreendendo o funcionamento dos condomínios mantendo reuniões com funcionários e analisando todo o material disponível. Em seguida, o banco de dados foi analisado e atualizado, mantendo as informações precisas para momento de tomada de decisões.

Logo, a consultoria definiu o melhor pacote a ser utilizado com base no conhecimento do negócio e na experiência da equipe interna. Cada pacote não poderia ser atingido por outro como o de energia, não afetaria o administrativo, que não afetaria o de limpeza, o de manutenção, de água e esgoto e de gastos gerais. Sendo assim, cada um foi tratado em sua particularidade.

Com todas estas etapas realizadas, a empresa passou a estabelecer metas individuais de redução de custos para os shoppings, vendo que algumas unidades se desenvolvem melhor que outras, analisando sua atuação a fim de melhorar aquelas que menos se destacaram, assim reduzindo custos e otimizando processos.

Abaixo segue o organograma da empresa:

Tabela 7 - Organograma da Empresa



Fonte: próprio autor

Cada departamento é responsável por um dos pacotes o qual devem ser analisados periodicamente e conforme mencionados anteriormente, e que seguem descritos no quadro abaixo:

Tabela 8 - Pacotes Implantados

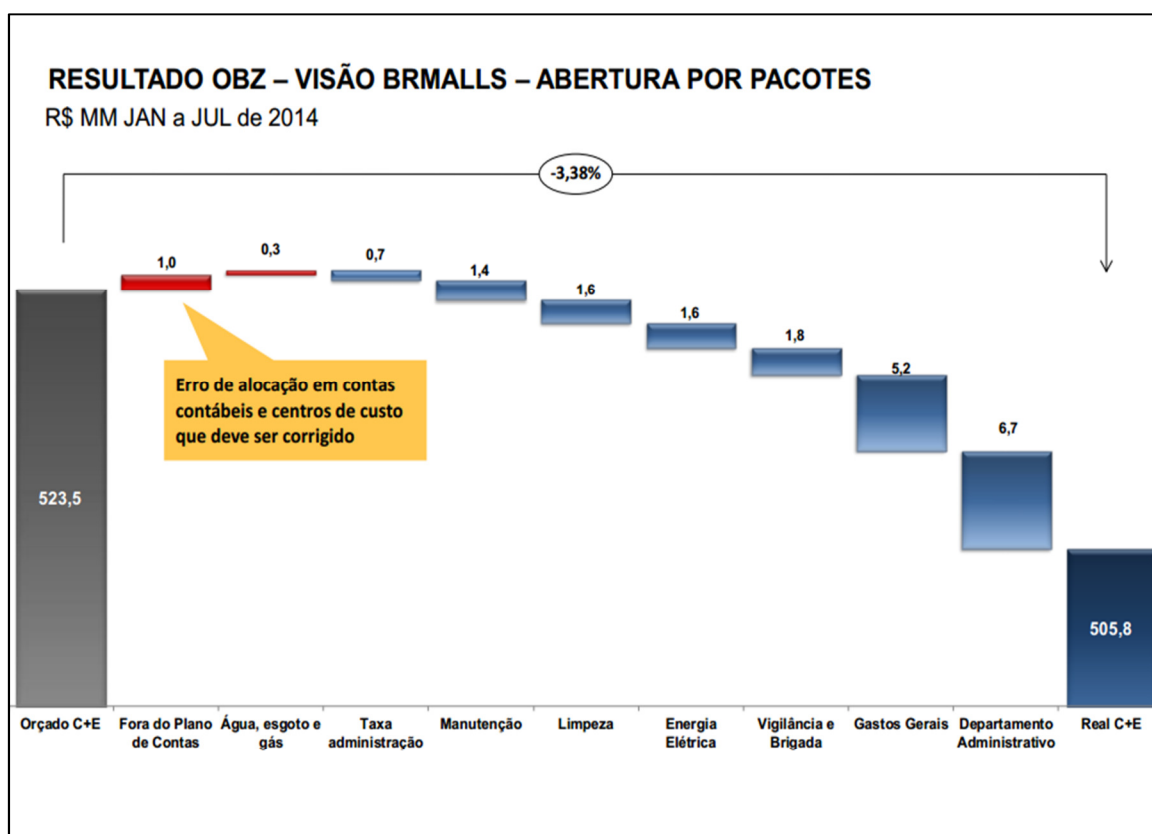
Donos Pacotes	Pacotes
Operações	Água, esgoto e gás;
Operações	Energia
Operações	Limpeza;
Operações	Manutenção;
Operações	Vigilância, Brigada e Ambulatório;
Financeiro	Taxas de administração;
Financeiro	Gastos Gerais;
Financeiro	Departamento administrativo.

Fonte: próprio autor

5. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Abaixo, segue o primeiro gráfico de resultado OBZ dos 8 pacotes nos seus primeiros seis meses de implantação:

Tabela 9 - Resultado OBZ por Abertura de Pacotes

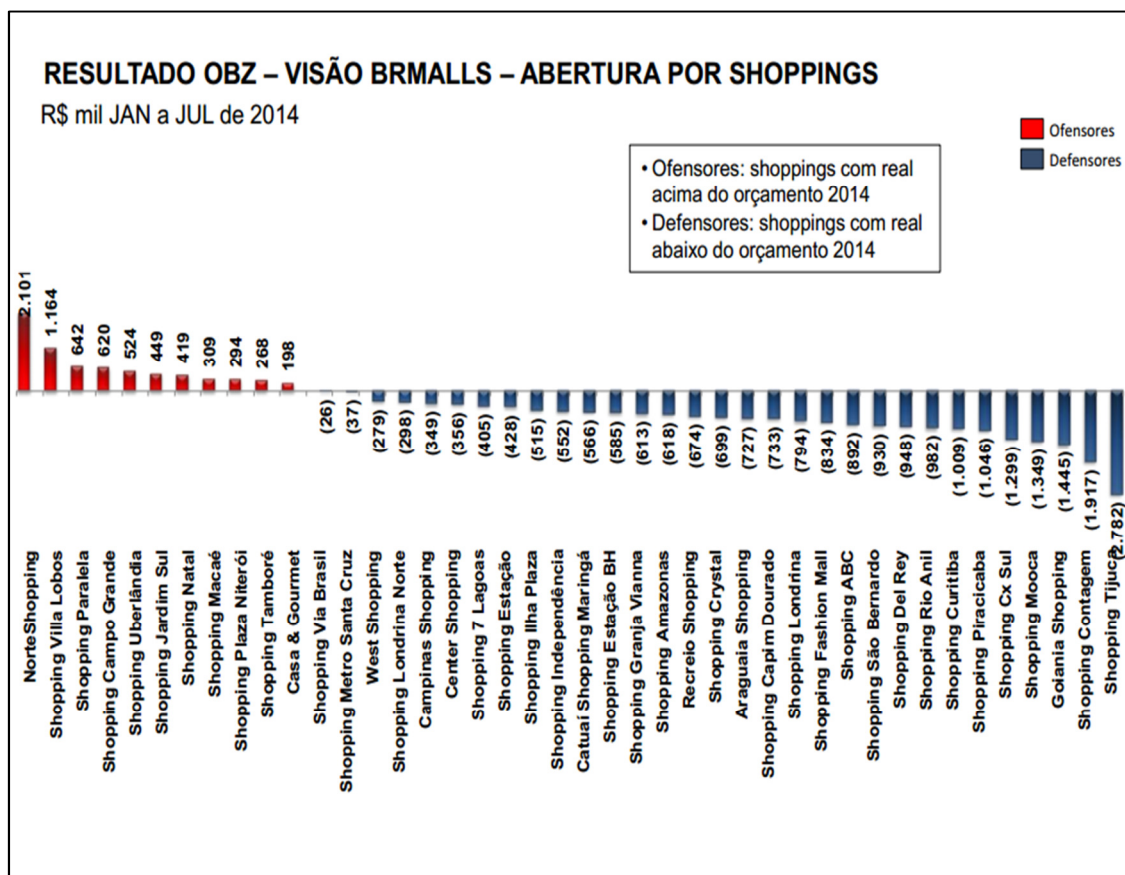


Fonte: BRMalls, julho/2014

Procedimentos foram estipulados e manuais de boa conduta e dos mandamentos da empresa também foram estabelecidos, fazendo com que todas as unidades respeitassem seu próprio trabalho, firmando a implantação do OBZ com informações sempre precisas.

Dentre o processo de implantação da unidade Londrina PR em comparação com as outras unidades de todo o Brasil, é apresentado o seguinte resultado do primeiro semestre, como segue:

Tabela 10. Resultado OBZ por Abertura de Shoppings



Fonte: BRMALLS, Julho/2014

Assim, a consultoria dá sequência na sua implantação, onde a etapa final ainda não foi executada até o término deste trabalho.

Sendo assim, vale ressaltar que a empresa analisada possui um perfil jovem, tornando-a cada vez mais dinâmica e sendo aberta a mudanças, implementações, facilitando assim o projeto em questão.

Porém, a falta de comunicação adequada citada anteriormente acaba dificultando a implantação do OBZ, devendo a empresa melhorar o meio de se comunicarem, a forma que a informação é repassada.

A equipe de implantação deve estar orientada e capacitada para que a implantação ocorra em tempo hábil para que todos os shoppings entrem em sintonia com o sistema, que as informações estejam corretas e sejam a base para qualquer tomada de decisão no intuito de se reduzir custos na empresa.

E, por fim, toda forma de atenção durante o processo de implantação se faz necessário e fundamental para que o orçamento aconteça de forma correta e que informações erradas não prejudiquem o futuro da empresa.

6. RECOMENDAÇÕES E SUGESTÕES

De modo geral, a abordagem utilizada pela empresa estudada está alinhada com os conceitos apresentados relacionados ao OBZ. Porém, são encontradas também algumas diferenças.

Um importante ponto é a necessidade de se iniciar o OBZ somente depois de serem definidos os objetivos estratégicos da organização para que após sejam traçados meios de se chegar ao objetivo apresentado. Esse direcionamento não foi considerado, apesar de a motivação ter sido influenciada pela atenção dada pela alta gestão à redução de custos.

Uma recomendação antes de se iniciar o OBZ é de que as pessoas que irão trabalhar com esta ferramenta deverão ter um treinamento prévio e todos os conhecimentos necessários para análises e implantação.

Também vale ressaltar a necessidade de mais colaboradores para a implantação do OBZ, visto que foi utilizado o método de utilizar “donos” para cada pacote, ou seja, cada pessoa será responsável por uma área de OBZ, tanto em shopping, quando em Holding, que utiliza dessas informações para traçar objetivos e mensurar todos os resultados. Dessa forma, têm-se todas as análises de mesma métrica, podendo comparar todos os shoppings de maneira igual e assertiva.

7. CONCLUSÕES

Com a elaboração do referencial teórico e estudo de caso verificou-se a relação da teoria x prática, abordando o orçamento base zero dentro de uma empresa a qual foi verificada, apontando falhas e a necessidade da otimização do processo de orçamentação da empresa.

Viu-se que se faz fundamental iniciar a implantação do OBZ com os objetivos estratégicos já elaborados, sendo direcionada pela alta gestão a fim de se reduzir custos. Da mesma forma que se deve ter os objetivos, deve-se padronizar as contas contábeis a fim de encontrar as dificuldades ao definir os pacotes a serem utilizados. Ao implantar o OBZ deve-se também levar em conta os VBZs e os NBZs.

Sendo assim, o presente trabalho foi desenvolvido no momento de implantação do modelo OBZ, permitindo assim que pudesse acompanhar o motivo que os levaram a implantar bem como o seu processo de implantação.

Muitas vezes a teoria não é na sua totalidade aproveitada pelo usuário do método usado e que as mudanças acarretam em conteúdos que devem ser aproveitados pelos seus usuários a fim de se reduzir custos.

Diante do material apresentado e do estudo realizado na empresa BRMALLS quanto ao impacto na estrutura organizacional após a implantação do Orçamento Base Zero – OBZ, pode-se concluir que houve sim um aumento de demanda no processo de análise de resultados bem como uma demanda de uma maior equipe a fim de supervisionar os processos garantindo atingir os objetivos da empresa e otimizar a análise de resultados da empresa.

Com tantas características citadas conclui-se que além de ser um modelo e método que proporciona dados reais a empresa, o OBZ é considerado muito mais que um método de elaborar orçamentos, mas sim um modelo que auxilia a gestão e estrutura a cultura da empresa, auxiliando na redução de custos e otimizando os processos internos. Assim, para que uma empresa possa iniciar o processo de implementação do Sistema OBZ, ela deve conhecer quais são os seus gastos reais para que possa atingir seus objetivos.

Além das características, a empresa é uma empresa de perfil jovem, aberta a mudanças, implementações onde deve-se investir apenas nos canais de

comunicação, fazendo com que ela possa fluir facilmente entre os departamentos, auxiliando no desenvolvimento do controle de custos ou no OBZ pois os custos devem ser considerados e tratados em tempo real.

Finalmente, o conceito de donos de pacotes apresenta-se como aquele de maior aderência à literatura. O uso dessa figura e as responsabilidades atribuídas a ela pela empresa estão de acordo com o que é proposto pelos autores consultados.

Assim, os pacoteiros são responsáveis por garantir o controle dos custos, atingindo os resultados desejados pela empresa, devendo a mesma dar suporte para que o controle aconteça e o Sistema OBZ funcione, auxiliando a gestão nos processos de tomada de decisões.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, Anthony A. ET al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEVAN, S. **Corporate fraud. Credit Management**. Stanford, Abril de 2009.
- BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.
- FREZATTI, F. Além do orçamento: **existiria alguma chance de melhoria de gerenciamento?** Brazilian Business Review, Vitória, v. 1, n.2, 2004.
- GOMES, Regina Celi Vidal. **O orçamento base-zero como técnica de planejamento financeiro**. Taubaté: UT, 2000. Monografia (MBA), Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de empresas da Universidade de Taubaté.
- HORNGREN, C. T.; SSUNDEM, G.L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 1995.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- PADOVEZE, C L. Contabilidade gerencial: **um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PADOVEZE, Clóvis L. Planejamento Orçamentário: **texto e exercícios**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. de A. **Custos - análise e controle**. 3ª. Ed. São Paulo: Thomson IOB, 2004.
- PEREZ Junior, José H.; PESTANA, Armando O.; FRANCO, Sérgio P. C. Controladoria de Gestão: **teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- PYHRR, Peter A. Orçamento base zero: **um instrumento administrativo prático para avaliação das despesas**. Tradução de José Ricardo Brandão Azevedo. Rio de Janeiro: Interciência. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1981.
- SÁ, Carlos Alexandre, MORAES, José Rabello. O orçamento estratégico: **uma visão empresarial**. Rio de Janeiro, Qualitymark, 2005.
- SCHICK, Allen. Performance Budgeting and Accrual Budgeting: **Decision Rules or Analytic Tools?** OECD Journal on Budgeting, 7:2, 109-138, 2007.

SCHICK, Allen e HATRY, Harry. Zero Based Budgeting: **The Manager's Budget.** **Public Budgeting and Finance.** Spring 1982, p. 72-87.

STEVEN, G. **Management Accounting:** Performance Evaluation. Financial Management. Londres, 2007. Disponível em: Acesso em: 8 de Agosto de 2015.