



**ESTUDO DE CASO: IMPLANTAÇÃO DO MODELO ORÇAMENTO BASE
ZERO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE *SHOPPING CENTERS***

Marcelo Pinheiro Saint Martin Filho

Ramon Ronê Duarte de Carvalho

Projeto de Graduação apresentado ao Curso de Engenharia de Produção da Escola Politécnica, Universidade Federal do Rio de Janeiro, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Engenheiro.

Orientador: D.Sc. José Roberto Ribas

Rio de Janeiro

Abril de 2013

ESTUDO DE CASO: IMPLANTAÇÃO DO MODELO ORÇAMENTO BASE ZERO
EM UMA EMPRESA DO RAMO DE *SHOPPING CENTERS*

Marcelo Pinheiro Saint Martin Filho

Ramon Ronê Duarte de Carvalho

PROJETO DE GRADUAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO CURSO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO DA ESCOLA POLITÉCNICA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO COMO PARTE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE ENGENHEIRO DE PRODUÇÃO.

Examinada por:

Prof. José Roberto Ribas, D.Sc.

Prof. Regis da Rocha Motta, Ph.D.

Prof^a. Thereza Cristina Nogueira de Aquino, D.Sc.

Rio de Janeiro, RJ – Brasil

Abril de 2013

Martin Filho, Marcelo Pinheiro Saint

Carvalho, Ramon Ronê Duarte de

Estudo de caso: Implantação do modelo orçamento base zero em uma empresa do ramo de *shopping centers* / Ramon Ronê Duarte de Carvalho e Marcelo Pinheiro Saint Martin Filho. – Rio de Janeiro: UFRJ/Escola Politécnica, 2013

IX, 61 p.: il.; 29,7 cm.

Orientador: José Roberto Ribas (D.Sc.)

Projeto de Graduação – UFRJ/ Escola Politécnica/ Curso de Engenharia de Produção, 2013.

Referências Bibliográficas: p. 58-61.

1. Orçamento Base Zero 2. Gestão Condominial de Shoppings 3. Custos Condominiais

I. Ribas, José Roberto. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro, Escola Politécnica, Curso de Engenharia de Produção. III. Estudo de caso: Implantação do modelo orçamento base zero em uma empresa do ramo de shopping centers.

Resumo do Projeto de Graduação apresentado à Escola Politécnica / UFRJ como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Engenheiro de Produção.

Estudo de Caso: Implantação do Modelo Orçamento Base Zero em uma Empresa do
Ramo de *Shopping Centers*

Marcelo Pinheiro Saint Martin Filho

Ramon Ronê Duarte de Carvalho

Abril/2013

Orientador: D.Sc. José Roberto Ribas

Curso: Engenharia de Produção

O processo de elaboração do orçamento em uma organização, seja pública ou privada, é parte importante no planejamento e controle financeiro. Na busca das empresas por diferenciação no mercado, o orçamento deve ser visto não só como instrumento de gestão, mas também como uma ferramenta estratégica. Diante dos diferentes modelos de orçamento existentes, o presente trabalho busca compreender as etapas, os benefícios e os riscos do modelo de Orçamento Base Zero por meio de sua conceituação em uma pesquisa bibliográfica detalhada e de sua aplicação a partir de um estudo de caso em uma empresa de shopping centers. Dessa forma, o estudo contribui com uma análise crítica do método estudado e de sua implementação em uma empresa real, comparando teoria e prática, identificando pontos de atenção nas fases de implantação do modelo e propondo melhorias.

Palavras-chave: Orçamento, Estudo de caso, Orçamento Base Zero, *Shopping Center*.

Abstract of Undergraduate Project presented to POLI/UFRJ as a partial fulfillment of the requirements for the degree of Industrial Engineer.

Case Study: Implementation of Zero Based Budgeting Model in a Company of the
Shopping Mall Business

Marcelo Pinheiro Saint Martin Filho
Ramon Ronê Duarte de Carvalho

April /2013

Advisor: D.Sc José Roberto Ribas

Course: Industrial Engineering

The process of budgeting in an organization, whether public or private, is an important part in financial planning and control. In the search for market differentiation by companies, the budget should be seen not only as a management instrument, but also as a strategic tool. Given the different budget existing models, this paper seeks to understand the steps, the benefits and risks of Zero Based Budgeting model through its conceptualization in a detailed literature search and its application from a case study in a shopping mall company. Thus, the study provides a critical analysis of the studied method and its implementation in a real company, comparing theory and practice, identifying points of attention in the model deployment and proposing improvements.

Keywords: Budgeting; Case Study; Zero Based Budgeting; Shopping Mall.

Sumário

1. Apresentação	1
2. Motivação.....	2
3. Metodologia	3
4. Referencial teórico	5
4.1. Origem do orçamento	5
4.2. Conceito de Orçamento	8
4.3. Classificações.....	16
4.4. Modelos	18
4.5. As fases do processo orçamentário.....	21
4.6. Orçamento Base Zero (OBZ).....	23
4.6.1. Características.....	23
4.6.2. Conceitos do OBZ	27
4.6.3. Etapas	29
5. Estudo de Caso: Empresa de <i>Shopping Centers</i>	31
5.1. Estrutura da empresa.....	31
5.2. Gestão Condominial	33
5.2.1. Classificação das despesas condominiais	35
5.3. Definição da nova metodologia de orçamentação: OBZ	40
5.4. Etapas de implantação	44
5.5. Particularidades do caso estudado	53

6. Análise Crítica.....	54
7. Conclusão	56
8. Bibliografia.....	58

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Condições à Implementação do Orçamento em uma Empresa.....	11
Figura 2 - Relação entre Orçamento, Controle, Planejamento Estratégico e Operações14
Figura 3 - Fases de Implementação do Processo Orçamentário	21
Figura 4 – Etapas do Modelo Genérico de Padoveze	22
Figura 5 - Comparação entre OBZ e Orçamentos Tradicionais	27
Figura 6 - Relação Hierárquica entre PBZ, NBZ e VBZ.....	28
Figura 7 - Tipos de Despesas da Empresa Estudada	36
Figura 8 - Gráfico Pareto dos Centros de Custo da Empresa	38
Figura 9 - Evolução Mensal dos Custos Condominiais por m ² em 2011	42

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Fases do Processo Orçamentário do OBZ de Pyrhh.....	30
Tabela 2 - Lista de Centros de Custos	37
Tabela 3 - Lista de pacotes	48

1. Apresentação

A engenharia está constantemente em busca de soluções que permitam transformar processos e potencializar seus resultados. Nos mais variados tipos de organizações há sempre espaço para melhorias, e os engenheiros são os agentes responsáveis por criar tais soluções e implementá-las com as ferramentas adequadas para cada caso.

No estudo que se segue, é abordada uma solução que visa diminuição de custos sem comprometimento da operação. Essa solução, denominada Orçamento Base Zero (OBZ), será explorada não só do ponto de vista teórico, mas também expandida ao setor empresarial a partir de um estudo de caso.

O presente trabalho descreve a implantação dessa metodologia em uma administradora de *shopping centers* brasileira, na qual a solução OBZ foi usada na orçamentação de condomínio dos *shoppings* geridos. O estudo abrange desde o processo decisório de adoção da metodologia até a atual fase de implantação – que ainda não foi concluída.

Em paralelo, suportando o entendimento das principais etapas do processo de implantação, foi realizada uma pesquisa pela literatura geral relacionada ao tema. Esta pesquisa foi feita com o objetivo de elucidar características das diferentes metodologias existentes, com foco principal na metodologia OBZ.

Dessa forma, foi possível analisar e criticar a abordagem do método pela empresa, identificando falhas em relação ao recomendado segundo a bibliografia pesquisada e propondo melhorias que contribuem não só para a empresa estudada, como também podem ser consideradas pelas demais empresas que estejam em fase de implantação ou que pretendam aplicar o modelo OBZ.

2. Motivação

O estudo foi motivado principalmente pela importância que a metodologia representa para a tarefa de orçamentação. Mais especificamente, conhecer seus fundamentos, suas características e alternativas.

Há várias opções de metodologias que podem ser adotadas ao se elaborar um orçamento. Sem dúvida, uma das mais particulares é a OBZ, pois essa opção assume que todos os custos devem ser avaliados como se a operação nunca tivesse ocorrido. Isso incentiva uma avaliação mais criteriosa dos gastos orçados, mantendo-se apenas aqueles que são realmente necessários.

Tal avaliação indica que a metodologia OBZ é eficaz para eliminar custos que não são necessários, uma vez que os dados históricos, apesar de importantes para entender a operação, não determinam diretamente o que será orçado no futuro. Essa característica foi determinante para a escolha do tema.

3. Metodologia

O método de pesquisa utilizado no presente trabalho foi o estudo de caso com propósito descritivo. Uma definição para este método científico de pesquisa é dada a seguir:

“A case study is centrally concerned both with time and with description. It seeks to record why a given decision was taken, how it was worked out, and what happened as a result”.

Wilbur Schramm (1971)

“Um estudo de caso tem como interesses centrais tanto tempo quanto descrição. Ele busca registrar por que dada decisão foi tomada, como foi trabalhada, e o que se deu como resultado”.

Wilbur Schramm (1971)

Tradução livre dos autores

Sendo assim, o foco do estudo de caso único¹ que se segue é a decisão de implementação do sistema de orçamento base zero em uma empresa de *shopping centers*. Compreender a motivação para essa mudança, as etapas de implantação adotadas e as metas estabelecidas para os resultados a serem obtidos.

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

¹ A pesquisa pelo método de estudo de caso pode ser baseado em um único caso – quando a coleta de dados e análise são baseadas em apenas uma empresa/caso – ou em casos múltiplos – quando a coleta de dados e análise são baseadas em diversos casos de diferentes empresas.

da 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.

Durante a realização do estudo foram realizadas orientações acadêmicas para suportar cientificamente os autores e fornecer os encaminhamentos necessários.

Os dados numéricos fornecidos pela empresa que estão apresentados ao longo do trabalho foram descaracterizados, ou seja, multiplicados por uma constante de forma a manter a proporção entre os valores e a confidencialidade dos dados.

4. Referencial teórico

4.1. Origem do orçamento

Lunkes (2003) conta que desde o tempo das cavernas o homem possui práticas que podem ser comparadas às atividades orçamentárias. Como exemplo, é possível citar o inverno, época na qual era necessário estocar comida. Nessa situação faziam-se previsões do quanto seria consumido durante o período, a fim de que fosse possível manter-se vivo durante toda a estação.

Lunkes (2009) comenta que a palavra “orçamento” tem sua origem no império romano, onde os cobradores de impostos utilizavam uma bolsa chamada de “fiscus” para realizar a coleta. Essa mesma palavra foi utilizada pelos franceses para identificar as bolsas da tesouraria e os funcionários que as usavam. Esse termo era conhecido na França como “bouge” ou “bouguete”. Sabe-se que durante o século XV o termo “bougett” foi acrescentado à língua inglesa.

Outro marco importante na história do orçamento aconteceu nos Estados Unidos, no início do século XX. De acordo com Lunkes (2003) Nova York, no ano de 1907, foi a primeira cidade a aplicar o Orçamento Público em seu governo.

Em meados do século XX as reformas orçamentárias possuíam diferentes tendências nos países centrais e em desenvolvimento. Nos primeiros, a tendência era reduzir o controle legislativo, enquanto nos últimos existia um foco em planejamento e desenvolvimento. Desta tendência surgiu o Orçamento de Desempenho, cuja principal característica era trazer um foco em efetividade ao invés de eficiência.

Anteriormente os orçamentos eram elaborados a fim de que se alcançasse o menor custo possível, a partir do Orçamento de Desempenho passou-se a observar

também os resultados obtidos pelo governo. Com isso passaram a existir várias formas de avaliação dos propósitos dos orçamentos, mostrando seu foco em desenvolvimento, sendo essa a grande diferença para o sistema anterior que era voltado, exclusivamente, ao controle de gastos.

Apesar de ser um grande avanço para a época em que surgiu, o Orçamento de Desempenho ainda não possuía uma ligação íntima com o planejamento do governo, apenas relacionava objetivos e custos.

Alguns anos após o surgimento do Orçamento Desempenho, por volta de 1960, foi identificada a necessidade de maior controle sobre os gastos públicos. A busca por uma nova técnica focava a diminuição de despesas, a fim de melhorar a eficiência dos planejamentos. Dentre as novas técnicas que surgiram estava o Orçamento Base Zero, que visava construir todas as despesas a partir do zero, ou seja, a cada ciclo orçamentário era feito um novo orçamento, que não levava em conta o passado financeiro. Este será abordado em maiores detalhes no decorrer do trabalho.

Outra técnica utilizada na época foi o PPBS (Planning, Programming and Budgeting System), que propunha mudanças estruturais no orçamento público. Um dos principais objetivos desta técnica era alinhar planejamento e orçamento. Nessa época foram registradas mudanças nos sistemas de contabilidade e foi possível perceber que implantar novos planos utilizando os instrumentos orçamentários como mecanismos eficientes era mais crítico do que elaborar um planejamento.

Mais tarde, na década de 70, novas técnicas ainda surgiam, principalmente por causa da existência de vários problemas já enfrentados anteriormente, como os problemas para definição de objetivos e pelo número considerável de decisões ainda

feitas fora do processo orçamentário. Após a crise do petróleo, em 1973, diversas formas de controle de eficiência foram elaboradas a fim de cortar as despesas públicas.

Antes de o setor privado utilizar esta técnica para prever melhor os custos de suas atividades, os governos já vinham desenvolvendo o Orçamento Público por anos. O orçamento passou a ser usado nas empresas privadas por volta do início do século XIX.

Devido à grande contribuição do Orçamento Público para o desenvolvimento das técnicas de orçamento empresarial, será feita uma descrição dos vários modelos de orçamento que surgiram ao longo dos anos para atender às necessidades dos governos.

4.2. Conceito de Orçamento

As organizações têm buscado cada vez mais diferenciais competitivos e formas de melhorar sua estratégia e seu desempenho no mercado. Uma das ferramentas que é essencial para a sobrevivência e competitividade de uma empresa é o orçamento. Através dele é possível criar planos financeiros com maior assertividade e aumentar o controle sobre os gastos da organização.

Uma boa definição de orçamento empresarial é dada a seguir:

“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.”

Sá e Moraes (2005, p. 59)

De acordo com Atkinson et al (2000, p. 465) o orçamento é uma ferramenta que auxilia a visualizar se o plano financeiro de uma organização será capaz de atingir as metas estabelecidas pelo planejamento estratégico. O orçamento mostra a alocação de recursos financeiros por cada unidade organizacional, se baseando nas atividades executadas e objetivos de curto prazo.

É importante ressaltar que o orçamento objetiva criar um plano para os próximos exercícios². De acordo com Gomes (2000, p. 12) o orçamento é um ato de previsão da

² Exercício é o período compreendido entre dois balanços ou orçamentos.

gestão econômico-administrativa de determinado exercício. Diferente do balanço patrimonial³, o orçamento não se refere a fatos ocorridos no passado. Ele se concentra na previsão daquilo que ocorrerá em exercícios futuros.

Brookson (2000) reforça, dizendo que o orçamento é um plano de atividades futuras. Ele reflete, geralmente, os departamentos de uma organização e ela mesma em termos financeiros, o que faz com que, através da comparação desse orçamento com os resultados obtidos durante o exercício, seja possível avaliar o desempenho da empresa.

As empresas devem criar o orçamento enquanto estão planejando seus próximos passos. As ferramentas de auxílio à gestão, como o orçamento, devem sempre estar alinhadas aos objetivos da organização. Caso a empresa crie ferramentas sem vínculos com sua estratégica, as mesmas não servirão como auxiliares.

Lunkes (2003) diz que o orçamento é uma etapa dentro do planejamento estratégico. Nessa etapa são atendidas as necessidades e os objetivos da organização através da estimativa e definição das melhores relações entre despesas e resultados.

Ainda Lunkes (2009), faz um comentário importante sobre as características do orçamento: “A falta de flexibilidade do orçamento pode inibir a inovação e a criatividade. Como o orçamento atua em várias funções vitais da empresa, ele deve estar imbuído de tais características, buscando o aprimoramento contínuo. Em decorrência disso, o processo orçamentário vem evoluindo para adaptar-se às novas exigências”.

³ Segundo Iudícibus (1985 p.153), balanço patrimonial é a demonstração contábil que representa a situação patrimonial da empresa em um dado momento. Ele contém as informações do ativo – bens e direitos –, passivo – obrigações com terceiros – e patrimônio líquido.

Para confirmar a importância do orçamento, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.230) citam seus três principais benefícios:

- Os orçamentos fazem com que os gestores pensem no futuro através da formalização de suas responsabilidades para com o planejamento;
- Os orçamentos fornecem expectativas definidas, facilitando a análise de desempenho dos resultados;
- Os orçamentos auxiliam os gestores na coordenação de seus esforços, fazendo com que os planos das subunidades estejam mais alinhados aos planos da organização.

Muitos praticam o orçamento com a visão de que o mesmo auxilia apenas no planejamento da organização, mas suas funções não se resumem apenas a esse objetivo. São inúmeras as influências da aplicação dessa ferramenta, conforme detalhamento a seguir.

De acordo com Brookson (2000), os orçamentos são necessários ao planejamento e controle da empresa. Através deles é mais fácil, por exemplo, controlar o comprometimento com os objetivos da empresa e coordenar ações de líderes de áreas variadas. O autor cita os seis principais objetivos do orçamento:

- Planejamento: Auxiliar a programar 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 de 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 avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Para que uma organização possa implementar o orçamento, são necessários alguns requisitos. Zdanowicz (1983) diz que para implementar o orçamento a empresa deve ter, pelo menos, as condições descritas na Figura seguinte:

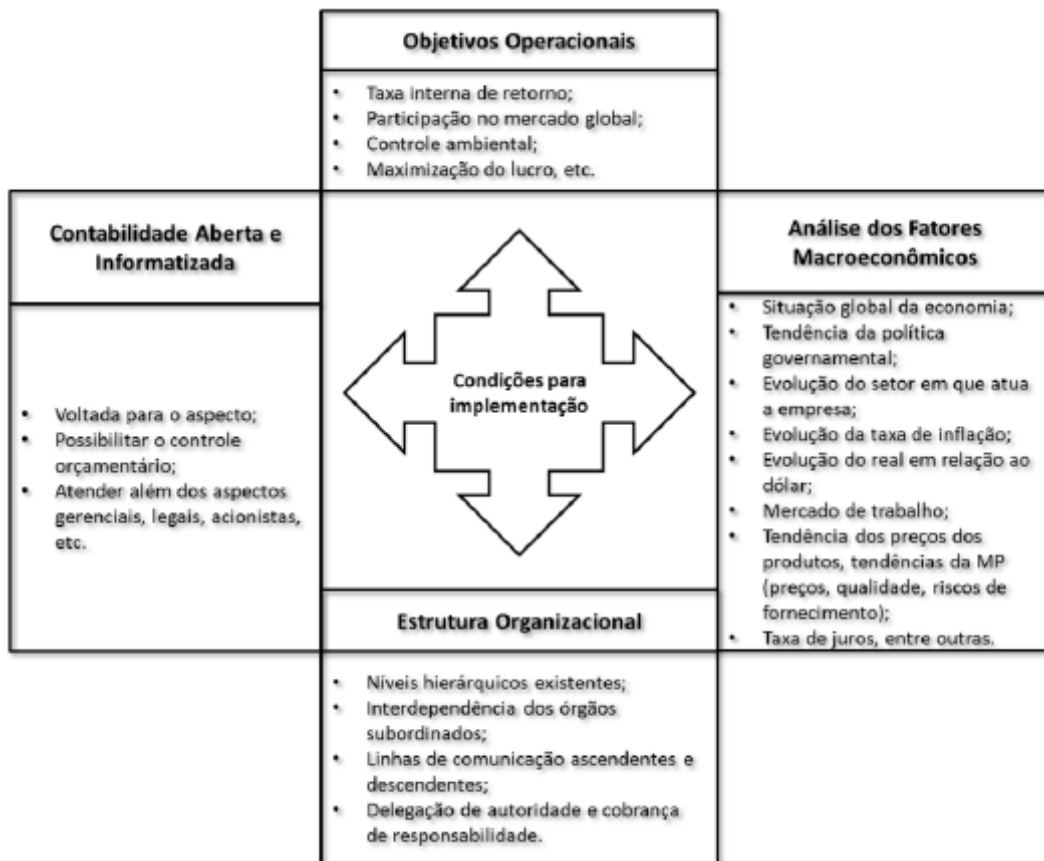


Figura 1 - Condições à Implementação do Orçamento em uma Empresa

Fonte: Adaptado de Zdanowicz, 1983

É importante entender claramente os pontos em que o orçamento pode auxiliar em uma empresa. Sua adoção e implementação também exigem planejamento e devem ser feitas para que sejam atingidos pontos específicos. Por exemplo, um corte de gastos excessivos, que ocorrem de forma descontrolada após um crescimento desordenado da empresa, pode ser planejado por um orçamento. Alguns dos benefícios gerados pela implementação do orçamento são citados por Perez et al. (1995) e Oliveira et al (2004):

- Os objetivos, estratégias e planos da empresa ficam mais bem formalizados;
- Os interesses das áreas tornam-se os mesmos interesses da organização;
- Datas e atividades são quantificadas;
- Há economia no uso de recursos;
- Maior facilidade de coordenação e comunicação.

Apesar dos benefícios proporcionados, existem limitações do orçamento tradicional⁴ que precisam ser conhecidas por aqueles que desejam implementá-lo.

Oliveira et al (2004) e Vasconcelos (2003) citam essas limitações:

- Os líderes gastam bastante tempo nas etapas iniciais, que exigem muito de sua participação;
- A excessiva padronização pode trazer inflexibilidade;
- O orçamento depende de estimativas, portanto a maneira que essas estimativas são encontradas e a própria incerteza do mercado em que organização se encontra, podem tornar a ferramenta em algo muito incerto;
- Caso o processo orçamentário se torne muito complexo, sua implementação e posterior manutenção serão muito caras;

⁴ Orçamento Tradicional é um modelo de orçamento comumente utilizado nas organizações. É um modelo simples, caracterizado por basear-se nos custos do ano anterior para estimar os custos do ano atual.

Boisvert (1999) apud Lunkes (2009, p. 37) fala um pouco mais sobre as desvantagens do orçamento tradicional:

- Usa dados relacionados a tendências históricas para estabelecer objetivos;
- Aplica cortes nos custos sem análise aprofundada de contexto;
- A análise dos dados só é possível muito tempo depois, impedindo correções imediatas;
- Falta de capacidade para se adaptar a um ambiente de muitas mudanças, incluindo mudanças de metas no orçamento.

Para que o orçamento seja efetivo é necessário que se faça um acompanhamento rígido de seus resultados. O controle orçamentário é essencial na verificação do atingimento das metas estipuladas no plano inicial.

De acordo com Chiavenato (2004), o controle orçamentário deve acompanhar e realizar o controle das despesas programadas em todas as áreas da organização durante determinado exercício. Esse controle deve identificar erros e apresentar as devidas ações que devem ser realizadas para corrigi-lo.

Frezatti (2000) acrescenta que o controle orçamentário deve fazer com que a organização possa avaliar seu desempenho ao comparar seus resultados com os objetivos e metas, estipulados inicialmente.

Já Sá e Moraes (2005) encaram o controle orçamentário como uma possibilidade de identificar pontos de ineficiência e tomar atitudes para corrigi-los. Dessa forma, ao mesmo tempo em que organização não deve orçar seu próximo exercício apenas com base no que foi orçado anteriormente, ela também não deve ignorar os dados históricos por completo.

A figura a seguir permite uma melhor compreensão da relação entre orçamento, controle, planejamento estratégico e operações:

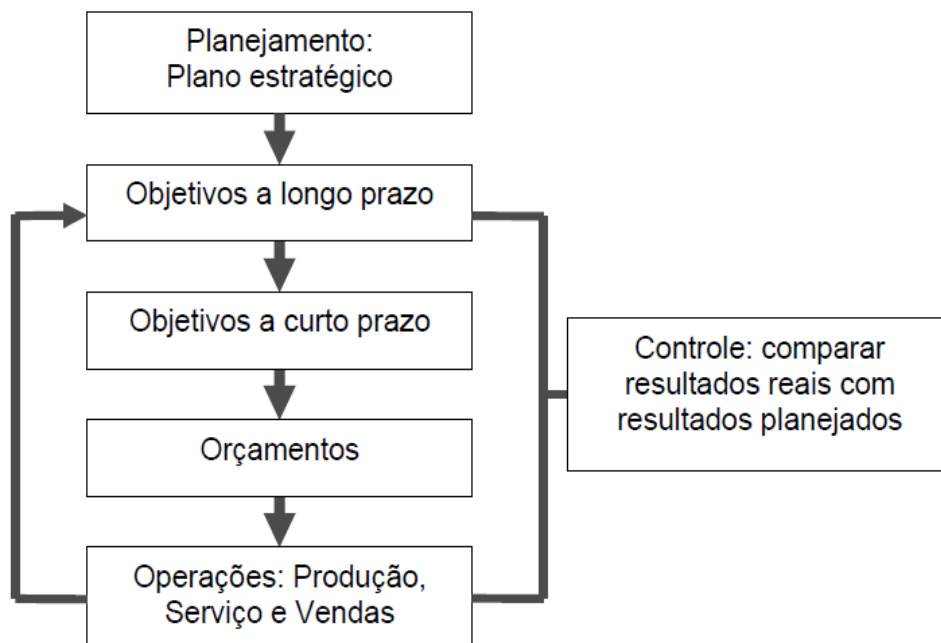


Figura 2 - Relação entre Orçamento, Controle, Planejamento Estratégico e Operações

Fonte: Hansen e Mowen (2001), p. 246

Sá e Moraes (2005) também afirmam que cada executivo deveria ser responsável por controlar de quatro a seis indicadores primários. Esses indicadores representam visões gerais de um departamento ou mesmo de uma fábrica e podem ser compostos de indicadores secundários.

Para que esse controle seja feito de forma correta por todos os executivos, deve-se prezar pela simplicidade dos indicadores. Esse fator é importante para a melhor aceitação daqueles que serão responsáveis por gerenciar tais indicadores.

A implementação do orçamento, por ser uma decisão estratégica, exige comprometimento da organização e de seus funcionários. Sá e Moraes (2005) enumeram os seguintes requisitos para a elaboração de um orçamento:

- Comprometimento da diretoria;

- Criação de um setor específico de orçamentos;
- Criação de um sistema para executar e acompanhar os orçamentos;
- Adaptação dos sistemas já existentes ao novo processo orçamentário.

Para uma melhor compreensão do orçamento serão descritas, a seguir, algumas classificações encontradas na literatura sobre o assunto.

4.3. Classificações

Ao longo do tempo o orçamento foi ganhando diversas classificações de acordo com o seu uso. Cada situação pode exigir características específicas de um orçamento. Conhecer suas classificações é uma boa forma de ser assertivo na decisão de como aplicá-lo na organização.

Uma das classificações é dada por Franco (1996). Ele diferencia os orçamentos de acordo com a abrangência, podendo ser parciais ou gerais, conforme descrito a seguir:

- Orçamentos parciais: fazem as previsões de determinadas operações, como ampliar um setor específico da fábrica, orçar custos de um produto ou serviço específico, prever gastos com publicidade para determinada campanha, dentre outros;
- Orçamentos Gerais: referentes a todas as operações que serão realizadas no período especificado, seu objetivo é entender melhor as possibilidades da gestão durante esse período.

Calderelli (1992) cita alguns exemplos de classificações segundo a finalidade do orçamento:

- Orçamento administrativo: faz a previsão dos fatos administrativos de uma empresa;
- Orçamento anual: faz a previsão das receitas e despesas que ocorrerão durante o ano;
- Orçamento complementar: faz uma previsão adicional, complementando um fato patrimonial ou verba;

- Orçamento de aquisições: faz a previsão daquilo que será investido;
- Orçamento de custos: faz a previsão das despesas realizadas na execução de determinada atividade;
- Orçamento público: instrumento da política financeira do governo, auxiliando o poder público a executar seu programa de forma mais eficiente. A lei orçamentária deve ser seguida para que sejam cobrados os impostos e realizadas as despesas do exercício corrente.

4.4. Modelos

A evolução dos modelos de orçamento ocorreu devido às mudanças nos panoramas econômico e social mundial. A cada mudança percebia-se uma nova necessidade e um novo modelo surgia para supri-la. Nesse tópico serão apresentados os diversos modelos que foram criados ao longo do tempo, além de algumas de suas características principais.

Segundo Schick (2007), no Orçamento de Desempenho as decisões orçamentárias são fundamentadas nos resultados e não nos gastos. Devem ser alocados mais recursos para as ações que obtêm os melhores resultados. Para que esta técnica obtenha sucesso é necessário um registro detalhado dos benefícios e custos de cada tópico do orçamento. Para que esse requisito seja atendido é necessário um sistema de contabilidade de custos robusto.

Segundo Leland (2008), uma técnica chamada Orçamento Tradicional busca mostrar as despesas por meio de grupos de gastos em que cada tipo de gasto, como pagamento de pessoal ou limpeza, é discriminado. Esse orçamento, inclusive para garantir facilidade e precisão de preenchimento, é dotado de informações simples.

No início, os governos que utilizavam esta técnica baseavam seus custos seguintes de acordo com o passado, o que pode gerar a propagação de diversas ineficiências. Além disso, essa atitude pode causar uma falsa sensação de estabilidade por causa do fato de o crescimento por ano ser feito em cima de uma taxa de correção que, em geral, era baseada apenas na inflação.

Em geral, o documento que representa o Orçamento Tradicional contém o ano anterior, o atual e o seguinte. Uma vantagem deste tipo de orçamento é o fato de separar os grupos de gastos, trazendo mais sentido a uma divisão de custos em um plano

financeiro. A aplicação desse tipo de orçamento a qualquer sistema de contabilidade é ampla, o que concede a ele vasta usabilidade.

De acordo com Willoughby (2008), o Orçamento Programa tem o objetivo de fazer com que a tomada de decisões seja baseada nos objetivos estratégicos da gestão. De forma diferente do Orçamento Tradicional, focado nos custos de aquisição e execução, o Orçamento Programa tem seu foco nos resultados e nos produtos da gestão. Os objetivos que devem ser alcançados são divididos em grupos de tarefas e essas tarefas são compostas por itens, nesse momento são estabelecidos os custos.

Schick e Hatry (1982) dizem que no Orçamento Base Zero os gastos de um determinado ano devem ser sempre menores do que os gastos do ano anterior. Por esse motivo, muitas vezes esse tipo de orçamento foi considerado um corte indiscriminado de gastos ao invés de uma oportunidade de encontrar melhorias. A função do Orçamento Base Zero deveria ser a busca pela forma mais enxuta que uma gestão poderia funcionar, mas acabou limitando esse objetivo por causa da confusão com a redução de custos obrigatória e, muitas vezes, com valor percentual pré-determinado para essa redução.

De acordo com Jones e McCaffery (2005) o PPBS surgiu propondo uma forma de tomar as decisões orçamentárias através do uso de métodos analíticos e quantitativos complexos. Esse modelo foi criado pelo Departamento de Defesa dos EUA durante o governo de John Kennedy, na década de 60. Por ter sido criado dessa forma, o PPBS era mais uma metodologia de enfrentamento de ameaças do que um simples modelo orçamentário. Ele foi usado, principalmente, para atender as demandas da Guerra Fria. O modelo não teve tanto sucesso, pois exigia muita atenção devido à grande quantidade de parâmetros utilizados.

Boex et al (2000) dizem que o Orçamento Plurianual tem como premissa básica estimar os custos para dois ou três anos além do ano atual. Ele possui diversas vantagens, como por exemplo, explicitar melhor os objetivos e prioridades da organização e trazer continuidade ao processo orçamentário. Apesar disso, ele também possui algumas desvantagens, como uma possível inflexibilidade devida ao planejamento de muitos anos, justificativas de altos gastos baseadas em projeções muito otimistas e possível complexidade para estimar custos e receitas de tantos anos à frente.

Por fim, existe o Orçamento Participativo. Esse modelo é mais voltado para governos, mas possui características que podem ser adaptadas para o orçamento empresarial. Shah (2007) diz que o Orçamento Participativo coloca as decisões nas mãos dos cidadãos que negociam a distribuição dos recursos. As grandes vantagens desse modelo são fazer com que os cidadãos se sintam parte do governo, além da grande transparência.

4.5. As fases do processo orçamentário

A divisão do processo orçamentário em fases permite um maior entendimento sobre sua implementação. Padoveze (2005) criou um modelo genérico, que pode ser resumido em três grandes fases:



Figura 3 - Fases de Implementação do Processo Orçamentário

Fonte: Os autores

- **Previsão:** fase relacionada aos cálculos, definição dos valores presentes no orçamento;
- **Reprojecção:** fase relacionada a rever as previsões feitas na fase anterior, baseando-se em análises das próprias áreas atingidas por cada ponto do orçamento e nos próprios objetivos da organização;
- **Controle:** fase relacionada ao acompanhar os resultados, a fim de compará-los com o que foi previsto, e verificar o atingimento dos objetivos.

O autor, de forma mais detalhada, divide o modelo em dez etapas. Além disso, ele atrela cada etapa a um responsável. Um desses responsáveis, nomeado “controladoria”, é o setor específico responsável por implantar, coordenar e manter o sistema orçamentário. Além disso, existe o “Comitê orçamentário”, composto de figuras com maior poder de decisão e aprovação dentro da organização. Por fim, existem fases executadas pela própria área responsável por determinadas atividades descritas no orçamento. Segue figura elaborada pelo autor para facilitar a visualização dessas etapas.

Etapas	Área Responsável
Etapa 1 – Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 – Aprovação inicial	Comitê orçamentário
Etapa 3 – Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 – Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 – Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê orçamentário
Etapa 6 – Ajuste das sugestões em cima das reorientações do Comitê	Controladoria e áreas responsáveis
Etapa 7 – Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 – Elaboração do orçamento geral e projeção dos demonstrativos contábeis	Controladoria
Etapa 9 – Controle orçamentário	Controladoria
Etapa 10 – Reporte das variações	Áreas responsáveis

Figura 4 – Etapas do Modelo Genérico de Padoveze

Fonte: Padoveze (2005)

4.6. Orçamento Base Zero (OBZ)

O Orçamento Base Zero surgiu pela primeira vez na divisão de Assessoria e Pesquisa da *Texas Instruments* durante a década de 1960. Pyhrr (1970) fez a primeira publicação sobre o tema. Em 1973, esse autor foi contratado para implementar a metodologia proposta no processo orçamentário do estado da Geórgia, localizado nos Estados Unidos da América (EUA), então governado pelo futuro presidente dos EUA, Jimmy Carter.

Seu surgimento está relacionado a três problemas comumente encontrados nos orçamentos tradicionais. Os orçamentos em geral não estavam alinhados com as decisões estratégicas da empresa, não havia envolvimento nos níveis operacionais para definição e controle das quantias necessárias e era comum haver alocações errôneas nos orçamentos.

Apesar de ter nascido na década de 60, o OBZ ganhou visibilidade apenas em 1977, quando o presidente Carter anunciou que usaria essa metodologia para todo o processo orçamentário federal. Apesar de ter sua origem muito ligada à gestão pública, o OBZ ganhou grande popularidade também no setor privado ainda na década de 70.

4.6.1. Características

O OBZ, apesar de ter sua origem na década de 60, é bastante utilizado atualmente. Visto como uma forma de efetivamente cortar custos nos orçamentos, essa abordagem trata todo processo de orçamentação como se fosse o primeiro, não levando em consideração os valores históricos como base de cálculo.

Segundo Lunkes (2009), “o OBZ rejeita a visão tradicional do orçamento e, principalmente, a ideia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados do ano passado mais um adicional. Em vez disso, o OBZ projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez”.

Padoveze (2000) corrobora, afirmando que “a filosofia do orçamento base zero está em romper com o passado, ou seja, nunca deixar o orçamento a partir das observações dos dados do passado, pois estes podem conter ineficiências que poderiam ser perpetuadas”.

Essa característica evita que erros do passado sejam perpetuados, retira a organização da zona de conforto e incentiva que apenas custos essenciais para o funcionamento da operação sejam orçados. Assim, o processo exige que o responsável pelo orçamento justifique detalhadamente tudo o que é projetado.

Para Pyhrr (1981) “o OBZ é um processo funcional de planejamento e controle operacional, segundo o qual cada gestor deve justificar todas as solicitações de dotações orçamentárias em detalhe, a partir do ponto zero, para serem avaliadas por análises sistemáticas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais”.

De fato, a maioria dos autores concorda que o OBZ se trata de uma metodologia de orçamentação bastante diferente das tradicionais, com grande foco em redução de custos e rompimento com o passado. Na literatura sobre o assunto podem ser encontrados outros autores com visões similares acerca das características do OBZ, porém, não foi encontrado nenhum que discordasse dessa interpretação.

Por ser de perfil bastante analítico, o OBZ incita questionamentos acerca da alocação de recursos que são pouco explorados pelas demais formas de orçamentação.

Os gestores devem saber o que, quanto, como, onde e por que utilizar seus recursos. Esse tipo de análise requer mais tempo e esforço dos envolvidos e permite maior domínio dos assuntos para futuras discussões.

A seguir são listadas algumas vantagens que podem ser atribuídas ao OBZ.

- Identifica processos que não agregam valor à organização. Uma vez que todos os processos são revisados a cada vez que o orçamento é feito, aqueles que não apresentam real valor podem ser eliminados, evitando alocação indevida de recursos. Essa análise crítica detalhada é um dos principais diferenciais do OBZ;
- Fornece informações detalhadas acerca dos gastos necessários para realizar as atividades da empresa. Como a metodologia exige que se tenha memória de cálculo⁵ para todos os itens orçados, é possível que se tenha mais informações detalhadas. Isso permite análises mais aprofundadas dessas informações e geração de conhecimento, que se torna diferencial competitivo intransferível;
- Permite que os recursos da empresa sejam alocados de forma eficiente. Dado que a priorização dos gastos faz parte dessa abordagem, a alocação é feita baseada nas necessidades e benefícios das atividades;
- Incentiva a busca por soluções e melhorias operacionais. A metodologia é geralmente atrelada a metas de redução de custos, os gestores são incentivados a buscar alternativas com melhores relações de custo-benefício;

⁵ Memória de cálculo pode ser entendida, em geral, como uma descrição detalhada dos cálculos efetuados, uma espécie de caminho até o resultado final.

- Atribui maior senso de responsabilidade aos colaboradores envolvidos. Ao submeterem seus orçamentos à aprovação, essas pessoas tornam-se mais comprometidas com as tarefas previstas.

Apesar de suas vantagens, o OBZ apresenta também algumas desvantagens que também devem ser citadas. São elas:

- Consome mais energia para ser elaborado. Seu elevado nível de detalhamento exige que se gaste muito mais tempo e esforço na elaboração do que os processos incrementais tradicionais;
- A necessidade de se justificar cada item detalhadamente pode beneficiar setores de perfil mais tangível, como aqueles voltados a produção, e prejudicar setores que trabalham com variáveis menos objetivas, como setores de pesquisa e desenvolvimento. Isso ocorre porque os setores de perfil tangível conseguem traduzir suas justificativas e possíveis ganhos valores, enquanto os de perfil menos tangível, em geral, utilizam argumentos mais subjetivos;
- Exige treinamento específico das equipes na implantação. Por ser uma metodologia complexa quando comparada às abordagens tradicionais, o OBZ encontra certa resistência e dificuldade para ser implementado nas organizações;
- Demanda um bom sistema de armazenamento e organização de informações. Por sua complexidade, apresenta um volume de informações maior do que no caso do orçamento tradicional, por exemplo, e para que o esforço dedicado se justifique, é preciso que os dados sejam registrados de forma que possam ser trabalhados nas diversas etapas propostas pela metodologia.

Existem algumas diferenças entre o OBZ e os métodos tradicionais de orçamentação, o quadro a seguir traz um resumo dessas informações:

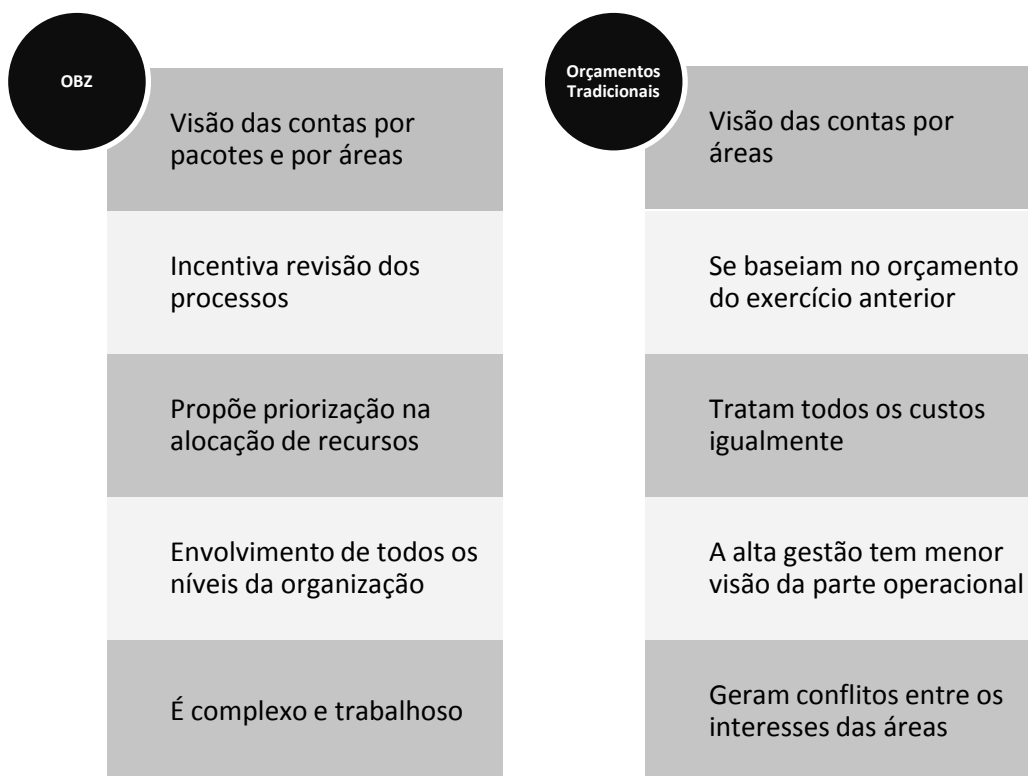


Figura 5 - Comparação entre OBZ e Orçamentos Tradicionais

Fonte: Os Autores

4.6.2. Conceitos do OBZ

O OBZ apresenta alguns conceitos próprios que são essenciais para o entendimento da metodologia. Esses conceitos permeiam todo o processo orçamentário e auxiliam a organização a alcançar os resultados esperados.

Inicialmente, é necessário definir o conceito de variáveis base zero (VBZ's), que são geralmente as contas contábeis de uma organização. São os níveis mais básicos de

registro de um gasto. Como exemplos é possível citar “Salários”, “Uniformes” e “Cópias”.

Já os núcleos base zero (NBZ's) nada mais são do que um primeiro nível de agrupamento de VBZ's de natureza similar. Ajudam a organizar as VBZ's e entender os gastos existentes de forma mais clara. Como exemplos é possível citar “Gente do departamento administrativo” (salários, encargos, benefícios, etc) e “Materiais de escritório” (canetas, papéis, cadernos, etc).

Finalmente, os pacotes base zero (PBZ's) são grandes grupos, que englobam diversos núcleos de natureza similar. Em geral, deve haver poucos pacotes e podemos citar como exemplo de pacotes “Departamento administrativo” (gente do departamento administrativo, materiais de escritório, aluguéis, etc) e “Limpeza” (gente de limpeza, materiais de limpeza, prestação de serviços de limpeza).

É importante definir os conceitos de “variável base zero (VBZ)”, “núcleo base zero (NBZ)” e “pacote base zero (PBZ)”. Esses elementos possuem forte relação de hierarquia, na qual um PBZ é o agrupamento de vários NBZ's, que por sua vez são agrupamentos de várias VBZ's. A figura a seguir ilustra essa relação.

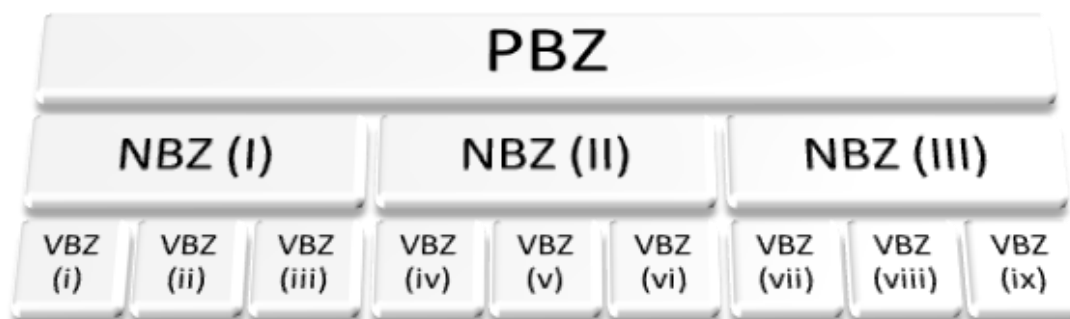


Figura 6 - Relação Hierárquica entre PBZ, NBZ e VBZ

Fonte: Os autores

Cada pacote deve ser gerenciado por um “dono de pacote”. Essa figura é responsável por acompanhar os orçamentos de todas as contas dentro de seu pacote, identificando anomalias no orçamento e corrigindo-as.

Ao dono de pacote é atribuída a função de estudar sobre os direcionadores da natureza de custos de seu pacote e ter profundo conhecimento para identificar e difundir melhores práticas, reduzindo custos, e até mesmo redefinindo a meta orçamentária. É também responsável pela elaboração da memória de cálculo para cada VBZ, aprovação dos gastos de seu pacote e defesa do orçamento frente ao gestor do OBZ.

4.6.3. Etapas

Assim como em outros processos orçamentários, o OBZ deve ser iniciado após a definição da estratégia e objetivos de curto e longo prazo da organização. Dessa forma há maior alinhamento dos elaboradores do orçamento com as principais diretrizes.

Além disso, quando se trata da primeira vez em que o OBZ é utilizado, ou seja, em sua implantação, é importante padronizar as contas contábeis. Isso deve ser feito previamente, o que torna a definição de VBZ's, NBZ's e PBZ's mais prática e confiável.

Após as atividades prévias descritas acima, é dado início ao OBZ de fato, que pode ser dividido em duas grandes etapas: identificação e priorização de pacotes.

A primeira, segundo Pyhrr (1981), tem seu início na descrição das atividades, incluindo suas metas, objetivos, medidas de desempenho, custo-benefício, alternativas e consequências de não serem executadas. A partir da descrição das atividades, é possível definir os pacotes.

Após a identificação dos pacotes, deve-se priorizá-los de acordo com custo-benefício ou mesmo avaliação subjetiva. Essa etapa determina quais recursos serão alocados e onde, decisões importantes e que devem estar completamente alinhadas com os objetivos estratégicos da organização.

Pyrhh (1981) sugere que o processo orçamentário do OBZ seja dividido em 5 fases, que englobam as atividades prévias e de acompanhamento posterior à finalização. Essas etapas estão ilustradas no quadro a seguir.

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.

Tabela 1 - Fases do Processo Orçamentário do OBZ de Pyrhh

Fonte: Pyrhh (1981)

As fases descritas no quadro são voltadas a organizações que já conhecem e usam a metodologia e devem durar cerca de um mês cada. Para organizações que estão implementando o OBZ, a demanda por etapas de preparação é maior e cada fase deve ser executada com maior cautela.

Ao fim de cada ciclo de orçamentação, deve-se acompanhar os gastos em detalhes, comparando o real com o orçado, para avaliar a eficiência da gestão e também a qualidade do orçamento elaborado. Em seguida, inicia-se um novo ciclo visando o orçamento do exercício seguinte.

5. Estudo de Caso: Empresa de *Shopping Centers*

5.1. Estrutura da empresa

A empresa em estudo atua na administração, desenvolvimento e comercialização de *shopping centers*. Possui *shoppings* em diversas regiões do país, além de deter participações societárias em *shoppings* nos quais não atua diretamente.

Em seu escritório central (*Holding*) ficam os diretores executivos e gerentes corporativos. Esses são responsáveis pelas principais decisões da empresa e pelo estabelecimento de políticas que afetam todos os *shoppings* da companhia.

A empresa conta também com um centro de serviços compartilhados, responsável por realizar processos administrativos de suporte para os *shoppings*, objetivando padronização dos processos e redução de custos.

Nessa unidade são realizadas funções de finanças, contabilidade, recursos humanos, tecnologia da informação, entre outras. Serve como plataforma facilitadora de crescimento, permitindo rápida integração de aquisições.

Os *shoppings* administrados apresentam organogramas bastante similares. Cada *shopping* possui um superintendente, figura de autoridade máxima na estrutura da unidade e responsável por todos os setores do *shopping*. Sob sua gestão, existem gerentes responsáveis pelas áreas “Financeiro/Comercial”, “Operações” e “Marketing”.

A área “Financeiro/Comercial” responde por todos os processos relativos às finanças do *shopping*, como cobrança de lojistas inadimplentes, planejamento financeiro, gestão de caixa, entre outros. Além disso, é responsável por comercializar as lojas do *shopping* que não estão locadas e negociar todas as renovações contratuais com lojistas.

A área “Operações” é de perfil mais técnico, sendo responsável pelo bom funcionamento das máquinas, como ar condicionado, dos serviços de segurança, limpeza, entre outros. É uma das áreas que tem maior interface com a gestão do condomínio, pois responde por muitos dos processos que demandam seus gastos.

A área de “Marketing” é responsável por promover o *shopping* para o público, atraindo visitantes e incentivando o consumo nas lojas. É responsável pela decoração para datas especiais, como Natal, eventos no *shopping* e divulgação da marca do *shopping* em diferentes meios de comunicação.

Essa última apresenta uma característica peculiar. O capital utilizado para financiar as atividades dessa área vem de um fundo especialmente constituído com esse fim, o “Fundo de Promoção e Propaganda” (FPP). Funciona de forma similar ao condomínio, cada lojista paga uma parte e o total arrecadado é totalmente destinado às atividades, sem lucro. Porém, esse fundo é bem menor do que o condomínio e de complexidade muito baixa, sendo assim, não será abordado em detalhes.

5.2. Gestão Condominial

Cada *shopping* possui seu próprio condomínio, no qual os lojistas são os condôminos e a empresa é responsável por gerir a arrecadação e uso do dinheiro destinado a esse fim.

Para um *shopping*, é importante que os custos condominiais sejam bem geridos e estejam sob controle, pois isso impacta diretamente na saúde financeira dos lojistas e, conseqüentemente, do empreendimento como um todo.

Quando os custos condominiais são elevados, é necessário cobrar mais dos lojistas para honrar os compromissos do *shopping* com seus fornecedores. Os lojistas, por sua vez, quando cobrados de valores elevados no condomínio têm suas margens de lucro diminuídas, o que prejudica seu desempenho financeiro.

O fato de um condomínio ser uma entidade que não tem caráter comercial é determinante para que seja de grande interesse, tanto dos lojistas quanto dos empreendedores, manter esses custos nos níveis mais baixos possíveis.

Antes de seguir em detalhes no caso da implantação do OBZ na empresa, é importante compreender claramente como é feita a gestão condominial nos *shoppings*.

Cronologicamente, existem quatro momentos na gestão de um condomínio que devem ser destacados. Esses estão detalhados a seguir:

- **Orçamento:** Estimativa de quanto será necessário gastar para manter o shopping em condições de funcionamento. São feitas no fim de um ano anterior e abrangem todo o período do ano subseqüente;
- **Cobrança:** Boletos com os valores de cada lojista são enviados, de forma a totalizar a arrecadação prevista;

- **Recebimento:** Quando os lojistas pagam seus valores devidos. O total recebido nem sempre é igual ao cobrado, pois existe a possibilidade de um ou mais lojistas não pagarem, caracterizando inadimplência;
- **Realização:** Valores são efetivamente gastos com a contratação de serviços e compra de produtos, de acordo com o orçamento.

O momento abordado neste trabalho é o do “Orçamento”. Portanto, apesar de serem importantes para a compreensão da dinâmica de funcionamento do condomínio de um shopping, os demais momentos não serão tratados de forma detalhada.

Antes da implantação do OBZ, os orçamentos de condomínio dos shoppings eram feitos com base nos valores gastos anteriormente, ou seja, sobre uma base histórica. A esses valores eram aplicados percentuais estimados de crescimento e a partir desse cálculo determinava-se o quanto seria considerado como orçamento para o ano seguinte.

Esse método apresenta como principal problema o carregamento de ineficiências. Isso significa que erros cometidos no passado e que geraram custos desnecessários eram orçados para o futuro como se fossem de fato necessários, inflando cada vez mais o valor cobrado dos lojistas. Portanto, não havia incentivo nenhum à disciplina no controle dos custos, o que é agravado pelo fato de que, em um primeiro momento, apenas o lojista é afetado financeiramente.

A médio e longo prazo, porém, o sucesso do shopping é determinado pelo desempenho financeiro dos lojistas, tornando o descontrole nos custos condominiais um risco para o shopping como um todo.

5.2.1. Classificação das despesas condominiais

Atualmente, as despesas são divididas em dois tipos: Comuns e Específicas.

As primeiras são pagas por todos os lojistas, de acordo com um coeficiente de rateio de despesas definido por contrato. Essas são despesas referentes a gastos que, de alguma forma, geram benefícios para todos. Como exemplo, podemos citar a limpeza das áreas comuns e vigilância do shopping.

Já as despesas específicas são cobradas apenas de alguns lojistas de acordo com o consumo de algum tipo de produto ou serviço específico. Como exemplos, podemos citar o gás utilizado por restaurantes ou a energia elétrica consumida por uma loja de eletrônicos. Os valores variam de acordo com o consumo e com o que está acordado em contrato com cada loja.

Para melhor compreensão do funcionamento dos condomínios, foram disponibilizadas informações referentes a uma amostra de dez shoppings da empresa. Esses dados foram descaracterizados, por serem de natureza sigilosa.

Com isso, foi possível verificar que o total de despesas comuns é maior do que o de despesas específicas, como pode ser observado no gráfico a seguir que mostra a relação entre os dois tipos de despesas.

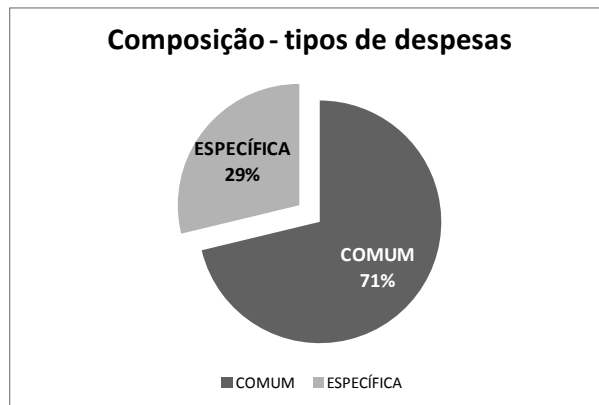


Figura 7 - Tipos de Despesas da Empresa Estudada

Fonte: Os autores

Além da divisão por tipo, descrita acima, cada despesa é registrada em uma conta contábil e um centro de custos. Os centros de custos são divididos em comuns e específicos, conforme a tabela a seguir:

Tipo de despesa	Centro de Custo
COMUM	ADMINISTRAÇÃO
	LIMPEZA E SANITIZAÇÃO
	SEGURANÇA
	SUPERVISÃO PREDIAL
	SERVIÇOS PÚBLICOS
	SERVIÇOS GERAIS
	TAXAS
	BRIGADA DE INCÊNCIO
	AR CONDICIONADO
	ELEVADORES E ESCADAS ROLANTES
	FINANCEIRAS E TRIBUTÁRIAS
	MANUTENÇÃO ELÉTRICA
	PAISAGISMO
	MANUTENÇÃO HIDRO-SANITÁRIA
	ESTACIONAMENTO
FACILITIES	
RECEITA/DESPESA EXTRAORDINÁRIA	
ESPECÍFICA	ENERGIA ELÉTRICA – LOJAS
	AR CONDICIONADO – LOJAS
	IPTU – LOJAS
	ÁGUA – LOJAS
	DIVERSOS – LOJAS
	GÁS – LOJAS
	SEGURO – LOJAS

Tabela 2 - Lista de Centros de Custos

Fonte: Os autores

Em alguns casos, é possível gerar receitas com venda de material reciclável e outros itens similares. Tais atividades contribuem positivamente para o caixa do condomínio. A alocação desses valores é feita no centro de custo “RECEITA/DESPESA EXTRAORDINÁRIA”, que pode apresentar saldo positivo.

Entre as informações disponibilizadas pela empresa, está a distribuição dos custos condominiais por centros de custos durante o ano de 2011⁶. Com esses dados foi possível elaborar um Gráfico de Pareto para identificação dos centros de custos de

⁶ Os dados são referentes à amostra de dez shoppings disponibilizada pela empresa.

maior expressividade. Nesta análise foi desconsiderado o centro de custos “RECEITA/DESPESA EXTRAORDINÁRIA”.

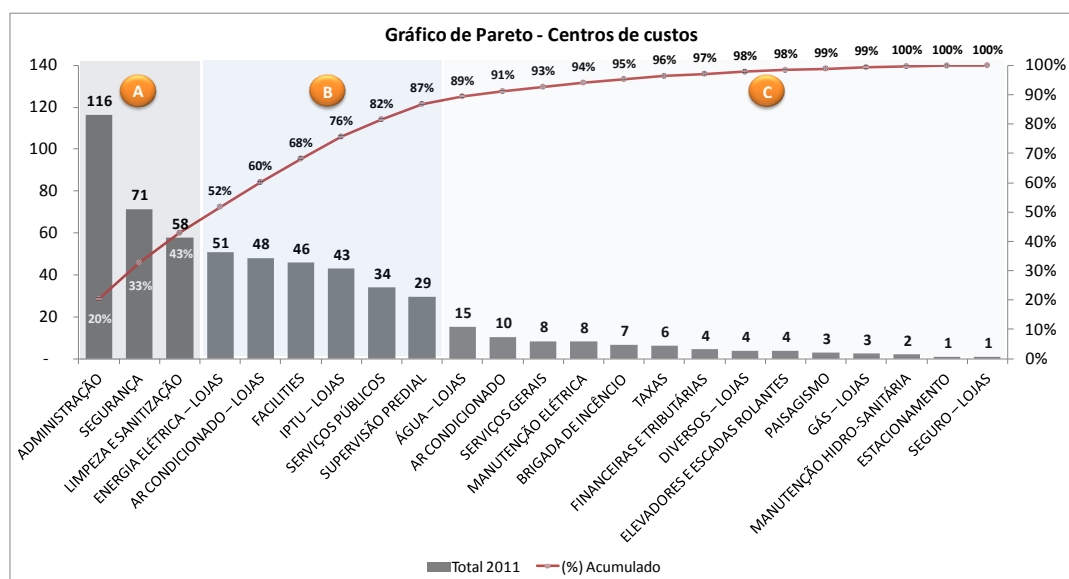


Figura 8 - Gráfico Pareto dos Centros de Custo da Empresa

Fonte: Os autores

Na análise acima é possível observar três grandes grupos de centros de custos, classificados de acordo com o critério ABC. No grupo “A” está o centro de custos “ADMINISTRAÇÃO” é o de maior expressividade, representando sozinho cerca de 20% de todos os custos condominiais no ano. Além disso, “SEGURANÇA” e “LIMPEZA E SANITIZAÇÃO” se destacam também com valores elevados nesse mesmo grupo.

Em seguida pode-se observar o grupo “B”, no qual os valores são intermediários e já podem ser encontrados centros de custos específicos. Finalmente, o grupo “C” apresenta uma quantidade maior de centros de custos, porém todos com valores relativamente menores.

Vale ressaltar que é importante que os registros sejam feitos corretamente para se que possa gerir o condomínio eficientemente. Sem a devida alocação de contas

contábeis em seus centros de custos, não é possível identificar os pontos críticos e elaborar planos de ação para melhoria dos desempenhos.

5.3. Definição da nova metodologia de orçamentação: OBZ

Nos últimos anos a empresa verificou que o gerenciamento de condomínios dos shoppings era feito de forma precária, ou seja, esse assunto nunca recebeu a devida atenção por parte da gestão. Dessa forma, percebeu-se a necessidade de reavaliação e redução dos custos que vinham sendo inflados há anos.

Diante desse cenário, alguns aspectos da então atual situação orçamentária da empresa foram diagnosticados como motivação para a decisão de se iniciar um grande projeto voltado aos orçamentos condominiais. Esses fatores são descritos a seguir.

Primeiramente, as informações contábeis históricas dos condomínios não eram consideradas confiáveis. Muitas alocações de custos eram feitas de forma incorreta devido à falta de instrução direcionada aos funcionários responsáveis e também por não haver real compromisso com a assertividade desses registros.

O orçamento dos condomínios era feito de forma independente por cada shopping. Não havia, portanto, memória de cálculo, o que significa que não existiam critérios claramente definidos para calcular os valores orçados para cada conta. Esse fator é causador de grande desalinhamento entre os orçamentos de cada unidade.

A *Holding* apenas consolidava os dados, se envolvendo no assunto de forma superficial, sem realizar críticas aos orçamentos apresentados.

Além disso, não havia um sistema integrado para a orçamentação. Uma planilha modelo era disponibilizada aos shoppings, que a utilizavam como ferramenta de orçamentação. Essa planilha era totalmente preenchida pelos shoppings que, ao finalizarem, enviavam para os responsáveis na *Holding* por e-mail. As planilhas eram

recebidas e a consolidação era feita manualmente. Esse processo apresenta diversos pontos críticos que serão discutidos a seguir.

É possível observar que o fluxo de informações era ineficiente, pois a principal forma de comunicação era por mensagens eletrônicas. Esse tipo de comunicação, apesar de sua praticidade e uso frequente, é frágil quando utilizada para troca intensa de dados. Cada interlocutor pode interpretar os dados de maneira diferente ou tratá-los sem informar os demais envolvidos de alguma atualização. Finalmente, nem toda mensagem enviada é devidamente recebida e ruídos podem afetar o entendimento da mesma.

Além disso, planilhas são ferramentas frágeis que estão sujeitas a manipulação indevida e, dependendo de sua complexidade, exigem capacidade de processamento nem sempre disponível na máquina de cada usuário.

Grande parte do conhecimento relacionado a condomínios estava pulverizada pelas unidades. Alguns profissionais com ampla experiência e capacidade de gerenciamento desses custos usavam seu conhecimento apenas em seus shoppings, ao passo que outros enfrentavam dificuldades de gerenciamento.

Percebe-se a ausência de uma pessoa responsável por consolidar esse conhecimento pulverizado através da análise dos resultados de todas as unidades e da busca pelas melhores práticas, e difundi-lo nas unidades com desempenho inferior. Essa prática, por não ser realizada, trazia uma grande disparidade entre desempenhos de shoppings similares⁷.

⁷ Nesse caso, são considerados shoppings similares aqueles cuja estrutura de custos condominiais é semelhante.

Havia também pouco controle sobre as premissas contratuais de cada shopping com seus fornecedores. Caso essas premissas não fossem atualizadas ou controladas pelos próprios shoppings, a *Holding* seria incapaz de saber e agir de forma corretiva.

A herança de ineficiências gerada pelo modelo antigo de orçamentação também se caracteriza como fator de incentivo à mudança. Não havia foco na busca por eficiência nesses custos. Em geral, era aplicada uma taxa de inflação e uma taxa de crescimento sobre os custos do ano anterior para estimar os custos do ano seguinte.

Uma prática comum entre os shoppings era a compensação entre contas contábeis. A unidade poderia ter orçado determinado valor para uma conta e, caso o custo real fosse abaixo do valor orçado, ela utilizava essas sobras de orçamento para cobrir uma conta cujo custo real fosse acima do orçado. Com isso, os erros de orçamento não eram identificados claramente.

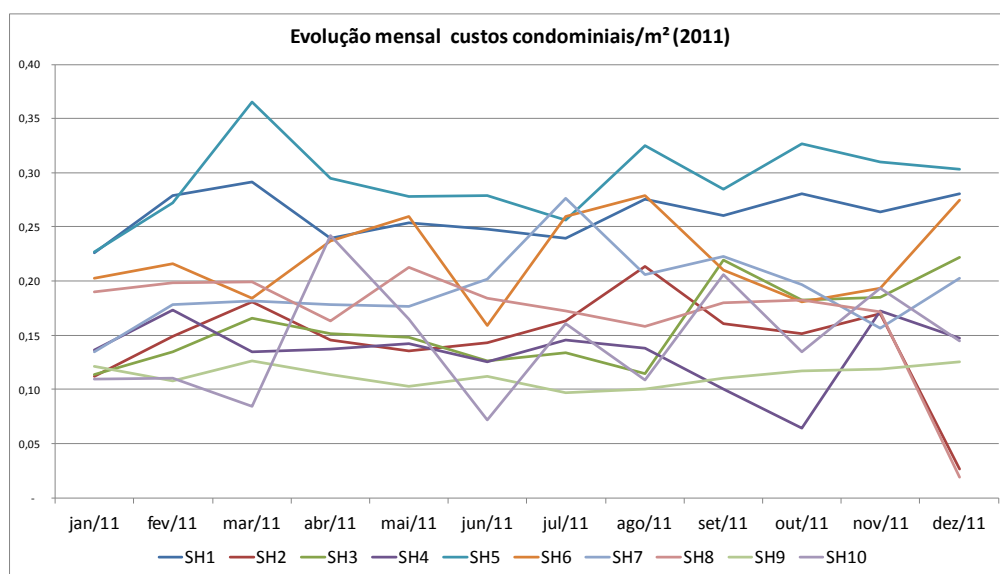


Figura 9 - Evolução Mensal dos Custos Condominiais por m² em 2011

Fonte: Os autores

No gráfico acima é possível observar o comportamento real dos custos condominiais por metro quadrado locável⁸ de um grupo de 10 shoppings da empresa durante o ano de 2011. Percebe-se que há grande variabilidade, tanto entre os shoppings quanto na evolução a cada mês.

A variabilidade entre shoppings pode ser explicada por diferenças como estrutura física, posicionamento geográfico e público alvo, por exemplo, que impactam na estrutura de custos condominiais.

Porém, há shoppings com custos em patamares duas vezes maiores do que outros, o que não poderia ser resultado somente desses fatores. Fica evidenciado, portanto, que há diferença de eficiência no desempenho entre unidades, provavelmente gerada pelo modelo descentralizado de gestão condominial e pelo conhecimento pulverizado entre os shoppings.

No geral, é possível perceber que a principal motivação para a implantação do OBZ na empresa estudada veio da falta de eficiência no controle e acompanhamento dos custos condominiais.

Foram estudados diversos modelos de orçamento pela empresa e o Orçamento Base Zero foi selecionado, pois promove uma visão segmentada dos custos, obrigando a organização a seguir seu plano de contas corretamente. Sua implementação é capaz de trazer maior conhecimento sobre os tipos de gasto e redução de custos.

Com isso, a solução OBZ foi vista como uma oportunidade de criar e consolidar conhecimento, além de melhorar a classificação contábil dos custos.

⁸ Os custos condominiais estão divididos por metro quadrado para que shoppings de diferentes tamanhos possam ser comparados.

5.4. Etapas de implantação

Inicialmente, a empresa optou por realizar a implantação por meio de seus próprios funcionários, que definiriam o cronograma, as etapas, os resultados esperados e executariam a parte operacional do projeto.

A primeira dificuldade encontrada pela equipe foi a existência de uma grande quantidade de contas contábeis. Havia cerca de trezentas contas diferentes cadastradas nos sistemas da companhia, muitas delas com nomes similares (ex: “PIS”, “PIS – Programa de Integração Social” e “PIS-Prog. de Integração Social”).

Com isso, a primeira etapa do trabalho foi padronizar as contas, eliminando aquelas que não tinham real utilidade e definindo um novo grupo de cerca de cem contas contábeis padrão a serem disponibilizadas para todos os shoppings.

Foi identificada, em paralelo, a necessidade da criação de um sistema único para o preenchimento dos orçamentos condominiais. Esse sistema foi pensado com o objetivo de resolver, principalmente, os problemas de falta de padronização das contas e descentralização das informações. Optou-se pela contratação de uma empresa para desenvolver uma plataforma online de preenchimento, na qual os shoppings informariam seus dados de forma orientada.

No sistema foram disponibilizadas opções previamente determinadas e criados níveis de acesso com diferentes responsabilidades para cada shopping. Dessa forma, foi possível garantir o correto preenchimento dos campos e a participação direta das áreas responsáveis por cada assunto no processo orçamentário.

Os shoppings receberam a instrução de preencher seus orçamentos de forma que o valor total tivesse “crescimento zero”. Isso significa que, mesmo com fatores como

inflação e outras taxas de crescimento, o valor total de custos condominiais orçados para 2013 deveria ser, no máximo, igual ao de 2012.

A estratégia por trás dessa meta era fazer com que os responsáveis pelo orçamento em cada shopping repensassem seus custos a ponto de reduzi-los de forma significativa. A empresa acreditou que, por não ter feito anteriormente uma boa análise de custos e carregar ineficiências nesses orçamentos pelos últimos anos, era possível cortar diversos gastos. Os responsáveis tiveram cerca de um mês para realizar o preenchimento de seus orçamentos.

Por ser um sistema novo, atrelado a um método de orçamento em implantação e com diversas mudanças, se comparado ao anterior, foi necessária a organização de um treinamento direcionado aos futuros usuários. Esse treinamento foi dado aos coordenadores financeiros, subordinados diretos dos gerentes financeiros nos shoppings, e ocorreu de forma presencial.

No treinamento foram explicados os motivos da mudança e os conceitos da nova metodologia. Em seguida os usuários foram ensinados a navegar no sistema e preencher seus orçamentos de forma correta.

Podem ser citadas algumas mudanças principais no preenchimento do novo sistema, como a possibilidade de selecionar uma caixa de diálogo que indica a existência de um contrato que está relacionado a um determinado custo. Esse tipo de informação anteriormente era controlado apenas pelo shopping, sem que a *Holding* tivesse visibilidade. Com o novo sistema foi possível centralizar essas informações, permitindo maior nível de informação na holding.

Havendo um contrato, deveria ser preenchido também no sistema o tipo de reajuste acordado e o mês a ser aplicado. Em comparação com o modelo antigo, na

planilha bastava apenas preencher o valor total da despesa no ano, sem nenhuma informação adicional. Isso poderia gerar a dúvida se havia contrato, se o valor estava considerando o reajuste anual e se esse mesmo reajuste estava sendo aplicado no mês correto.

Outra mudança importante foi a chamada “Calculadora de Gente”. Com esse instrumento foi possível adicionar no sistema apenas a informação do salário de um determinado funcionário que a mesma calcula todos os impostos e provisões necessárias de forma automática. Comparando ao modelo antigo, o próprio shopping deveria fazer esse cálculo independentemente. Considerando-se a quantidade de shoppings e funcionários envolvidos, a probabilidade de erro era maior do que com o cálculo automático.

Durante o período de preenchimento do sistema a empresa identificou que o conhecimento de seus funcionários não seria suficiente para implantar o OBZ com a efetividade necessária. Apesar de terem experiência em gestão financeira e até mesmo com o próprio OBZ, não dominavam a metodologia de forma consistente a ponto de realizarem a implantação com sucesso sem assistência.

Além disso, é preciso conhecimento de mercado especializado e experiência sólida para conduzir o complexo processo de implantação da metodologia OBZ em uma empresa de grande porte, com ativos de alto valor e muitas unidades diferentes e independentes, o que trazia grande dificuldade para a padronização de atividades. Assim, uma consultoria externa foi contratada para auxiliar no projeto.

A primeira atividade da consultoria foi compreender o funcionamento dos condomínios, através de estudo detalhado dos materiais existentes sobre o assunto e reuniões com a equipe interna da empresa.

Além disso, foi tratada a base de dados existente a fim de torná-la mais confiável, finalizando o trabalho que já havia sido iniciado pela equipe interna da empresa e, por fim, foi definido e implementado o conceito de pacotes, descrito no item 4.6.2 deste trabalho.

Uma das principais contribuições da consultoria foi na etapa de definição dos pacotes. Utilizaram como critérios o conhecimento do negócio, baseado na experiência equipe interna, e o princípio de que os pacotes deveriam ser “autocontidos”.

Esse princípio, trazido pela consultoria, significa que o desempenho de cada pacote não deve ser afetado pelo de outros pacotes e, conseqüentemente, não pode afetá-los também. Isso significa que todas as decisões tomadas dentro de um pacote terão impacto, positivo ou negativo, apenas nele mesmo. Com isso, fica impedida a possibilidade de um dono de pacote alavancar seus resultados prejudicando outro.

Assim, os pacotes foram definidos segundo a tabela a seguir, que contém também um resumo dos assuntos abordados por cada um deles.

Pacote	Assuntos relacionados
ENERGIA	Concessionária; Combustível para geração de energia elétrica; Aluguel de gerador; Consultoria de energia elétrica;
LIMPEZA	Limpeza e conservação; Materiais de limpeza; Coleta de lixo e paisagismo; Gente (salários + encargos + benefícios); Vendas de equipamento/sucata/papelão;
VIGILÂNCIA, BRIGADA DE INCÊNDIO E AMBULATÓRIO	Vigilância patrimonial; Central de câmeras de vigilância; Brigada de incêndio; Gente (salários + encargos + benefícios); Ambulatório;
MANUTENÇÃO	Serviços de manutenção e facilities; Materiais; Gente envolvida na manutenção (salários + encargos + benefícios); Ar condicionado (excluindo energia elétrica e água); Supervisão predial;
ÁGUA, ESGOTO E GÁS	Água e esgoto; Gás (exceto para geração de energia); Tratamento de água;
DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO	Gente administrativo (salários + encargos + benefícios); Despesas com viagens; Telefone; Treinamentos, informática, material de escritório;
GASTOS GERAIS	IPTU, jurídico e taxa Abrasce; Consultoria (diversos); Serviços compartilhados (CSC); Recuperação de multas;

Tabela 3 - Lista de pacotes

Fonte: Os autores

Vale observar que os “Assuntos Relacionados” na tabela acima podem ser comparados aos núcleos descritos no item 4.6.2 deste trabalho.

Tais atividades da consultoria ocorreram paralelamente ao preenchimento dos orçamentos originais na plataforma *online*.

Em seguida, utilizando os orçamentos preenchidos pelos shoppings e a base de dados históricos, já revisada, a consultoria realizou mais uma etapa da implantação, o estabelecimento de metas individuais de redução de custo para os shoppings.

Durante a análise de dados foi possível perceber que algumas unidades possuíam desempenho muito superior a outras. Essa disparidade motivou uma análise de potenciais de redução e estudo das práticas utilizadas pelos melhores shoppings em cada conta, a fim de gerar um conhecimento que pudesse ser compartilhado por toda a empresa.

Com o conhecimento gerado através do estudo extensivo dos dados disponíveis e das contribuições dos gerentes dos shoppings, os quais dividiram suas melhores práticas com a *Holding*, foram estabelecidas alavancas de ganho para cada shopping.

As alavancas são oportunidades de redução de custo que podem ser identificadas tanto por uma abordagem “pura” do OBZ, quanto por uma abordagem “benchmark”. A primeira abordagem acontece ao se construir os custos de uma conta a partir do zero, sem nenhuma base histórica. Determina-se o orçamento levando-se em consideração apenas o que seria necessário para o funcionamento da operação e identificam-se maneiras de reduzir os gastos.

A outra abordagem, denominada “benchmark”, foi muito utilizada no caso estudado. Nela, os principais indicadores de desempenho são comparados entre os shoppings e o melhor exemplo de eficiência é identificado. Em seguida, as práticas desses shoppings são difundidas para os demais.

Alguns exemplos de alavancas serão citados a seguir para melhor compreensão do leitor:

Supervisão de brigada acumulada pelo Supervisor de segurança: A ociosidade identificada nos dois cargos e a possibilidade de acúmulo de função fez com que fosse percebida a oportunidade de transformá-lo em apenas um. Dessa forma há uma redução de custo no sub pacote “Salários e encargos” dentro do pacote “Departamento Administrativo”.

Readequação do orçamento de estagiários: Foi percebido no preenchimento dos orçamentos de 2013 que alguns shoppings fizeram a alocação de estagiários como funcionários CLT, ao invés de bolsa auxílio, o que gerou custo com encargos. Alocar os estagiários da forma correta evita esses custos, gerando também uma economia no sub pacote “Salários e encargos”.

Com o mapeamento das melhores práticas e as alavancas de ganho determinadas, foi elaborado um “Book de melhorias” para cada shopping. Cada *book* apresentava de forma detalhada, para todos os pacotes e suas subdivisões, que medidas poderiam ser tomadas pela unidade e como ela poderia realizar cada ação. Diversas formas de eliminar desperdícios e aumentar a eficiência da gestão condominial estavam descritas nesse documento de forma personalizada para cada unidade.

Outra característica interessante do *book* foi uma divisão entre “mandamentos”, boas práticas que deveriam ser realizadas por todos os shoppings obrigatoriamente, e “oportunidades”, boas práticas que poderiam ser aplicadas para aquele shopping individualmente, de acordo com a análise de seus dados e suas características individuais.

Em todo esse estudo e nos próprios *books* foram explicitadas as metas de cada shopping. Essas metas foram definidas como valores intermediários entre o orçamento originalmente proposto pelo shopping e a redução potencial identificada. Isso se deve a alguns motivos, citados a seguir.

Primeiramente, os cálculos de redução potencial foram feitos de forma estimada, havendo margem de erro e variáveis que poderiam não estar consideradas. Além disso, por ser a primeira vez que o método foi utilizado na empresa, certo conservadorismo foi adotado nesse sentido. Além disso, é interessante criar metas alcançáveis para as unidades, de forma a motivar a busca real por alcançá-las.

As reduções de custos foram atreladas ao quadro de metas não só dos shoppings, mas também dos gerentes e diretores da empresa, garantindo comprometimento com a execução do que foi proposto no projeto.

Vale ressaltar que os indicadores de qualidade também se encontram nas metas da empresa. Dessa forma não há estímulo a redução de custos em detrimento da boa qualidade dos serviços prestados.

Uma empresa externa realiza esta auditoria de qualidade, avaliando critérios como segurança, temperatura ambiente, atendimento, entre outros. Essa empresa é uma auditoria especializada que monitora os indicadores de qualidade constantemente e permite que a empresa identifique se estão se mantendo no mesmo padrão de qualidade.

A etapa seguinte do projeto, ainda não executada no momento da finalização deste trabalho, é o acompanhamento dos gastos reais com condomínio. Esses serão mensalmente comparados com os seus orçamentos e gerenciados pelos respectivos donos de pacotes. Essa etapa é essencial para a verificação da efetividade do método.

No final do ano de 2013 um novo ciclo de orçamentação será iniciado para o período de 2014. Nesse novo ciclo, é esperado que se tenha maior maturidade no método e que os benefícios da implantação atual já possam ser desfrutados.

A tendência é que se tenham informações mais confiáveis, donos de pacotes mais experientes e que a metodologia já esteja integrada à cultura da empresa. Dessa forma, será possível um aprofundamento ainda maior nos orçamentos e novos ganhos provenientes das práticas desenvolvidas durante o ano de 2013.

5.5. Particularidades do caso estudado

A empresa em questão apresenta um perfil jovem, com a maioria de seus funcionários entre as idades de vinte e trinta anos. Isso a torna dinâmica e aberta a novidades, fator facilitador para o sucesso do projeto.

Outro fator específico do caso é a má qualidade das informações históricas, já citada em outros itens do trabalho. Tal característica é comum a muitas empresas, principalmente as jovens e em expansão, como no caso estudado. Esse pode ser considerado um dos fatores que dificultaram a execução do projeto.

Além disso, outro fator que pode ser destacado é o tempo no qual o projeto foi desenvolvido. Todas as etapas descritas ocorreram em cerca de seis meses, desde o início da padronização das contas contábeis da empresa até o envio dos books de melhorias. Esse não é um período adequado, dada a quantidade de shoppings envolvidos e a complexidade da gestão condominial.

É possível que algumas atividades tenham sido feitas de forma incorreta devido a esse fator, o que pode ter impactado na qualidade do projeto e em seus futuros resultados.

6. Análise Crítica

A partir do referencial teórico e do estudo de caso detalhado, foi possível verificar a aderência dos conceitos teóricos apresentados à aplicação prática.

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

Um importante ponto defendido na literatura é a necessidade de se iniciar o OBZ somente depois de serem definidos os objetivos estratégicos da organização. Esse direcionamento não foi considerado, apesar de a motivação ter sido influenciada pela atenção dada pela alta gestão à redução de custos.

Já a padronização das contas contábeis, que deve ser feita antes de se implantar o OBZ, foi a primeira atividade realizada pela equipe interna do projeto. Isso permitiu que não fossem encontradas dificuldades pela consultoria externa no momento de definição dos pacotes.

Pode-se dizer que a definição de pacotes não foi feita seguindo os critérios propostos na literatura. Porém, também não é possível afirmar que houve necessariamente erro nesse ponto, pois a definição foi feita de acordo com o método proposto pela consultoria. Os detalhes desse método não foram disponibilizados, porém, sabe-se que é baseado no conceito de que os pacotes devem ser “autocontidos”, conforme explicado no item 5.4 deste trabalho.

Os conceitos de variáveis base zero e núcleos base zero foram utilizados, porém, não de forma explícita. Pode-se considerar as contas contábeis como VBZ's, enquanto

os “Assuntos relacionados”, mencionados na “Tabela 3” deste trabalho, podem ser comparados aos NBZ’s.

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.

7. Conclusão

O presente trabalho foi elaborado durante a execução do projeto na empresa estudada, o que permitiu que todos os momentos pudessem ser acompanhados enquanto ocorriam.

É possível concluir, primeiramente, que certas vezes os conceitos propostos pelos autores de referência no tema não são completamente aproveitados pelos usuários das metodologias propostas.

Além disso, as mudanças provenientes desse fato geram conteúdo, produzido dentro das organizações, que pode vir a ser aproveitado por apresentar consistência e embasamento teórico.

O conteúdo apresentado neste trabalho se ateu na descrição de modelos orçamentários, com maior foco na metodologia OBZ, e do caso estudado. Não foi possível avaliar os resultados que serão obtidos a partir de então, principalmente porque ainda há etapas a serem cumpridas.

A avaliação desses resultados poderia ser feita em trabalhos futuros tanto para os ganhos financeiros quanto para os benefícios intangíveis. Podem ser estudados, por exemplo, fatores como a consolidação de conhecimento na figura do dono de pacote, melhoria de processos e redução nos custos condominiais.

Além disso, podem ser avaliadas as características do processo de acompanhamento e controle orçamentário, a fim de verificar se o novo modelo contribuiu para um controle mais efetivo dos custos condominiais.

Outra possível vertente seria propor métodos para a forma como são feitas as estimativas propostas pelo OBZ. A metodologia sugere que os gastos sejam estimados

como se nunca tivessem existido. Porém, não descreve como isso pode ser feito corretamente.

Finalmente, o que se pode perceber foi que a aderência dessa metodologia à realidade é grande e que o OBZ vai além de um método para elaboração de orçamentos, ele influencia no modelo de gestão e na cultura da organização.

8. Bibliografia

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BOEX, L.F. Jameson e MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge e McNab, Robert M. **Multi-Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies**. Public Budgeting and Finance. Summer, 2000.

BROOKSON, Stephen. **Como elaborar orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000.

CALDERELLI, Antônio. **Enciclopédia Contábil e Comercial Brasileira**. São Paulo: Cetec Consultores e Editores Técnicos Ltda, 1992.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Industrial**. São Paulo: Atlas, 1996.

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.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, C. T.; SSUNDEM, G.L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JONES, L.R. e MCCAFFERY, Jerry L. **Reform of the Planning, Programming, Budgeting System, and Management Control in the U.S. Department of Defense: Insights from Budget Theory.** Public Budgeting and Finance. Fall 2005.

LEITE, Rita Mara *et al.* **Orçamento empresarial: Levantamento da Produção Científica no Período de 1995 a 2006.** R. Cont. Fin., USP, São Paulo, v.19 n.47 p. 56 – 72, 2008.

LELAND, SUZANNE. **Budgeting, Line-Item and Object-of-Expenditure Controls.** Encyclopedia of Public Administration and Public Policy, Second Edition, 2008.

LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** 2003. 214f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORGADO, Laerte Ferreira. **ORÇAMENTO PÚBLICO: Um Novo Modelo De Atuação Ao Parlamento Brasileiro.** Monografia de Bacharelado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2011.

OLIVEIRA, Luis M., PERES Junior, José H., SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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.

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.

SANTANNA, Leonel Garcia. **Proposta de Aplicação do Orçamento Base Zero em um Departamento Financeiro de uma Empresa Multinacional.** Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2010.

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.

SHAH, Anwar. **Participatory Budgeting.** Washington,DC: The World Bank, 2007.

VASCONCELOS, Yumara L. **Implementação do processo orçamentário nas organizações: uma abordagem prática.** Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v.115, p. 6-17, dez. 2003.

WANZUIT, Diane Regina Ditz. **Proposta de uma Sistemática de Apoio à Implementação do Orçamento Matricial – o Caso de uma Indústria de Alimentos.**

WILLOUGHBY, Katherine G. Program **Budgeting (PPBS)**. Encyclopedia of Public Administration and Public Policy, Second Edition, 1:1, p. 1579-1582, 2008.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Orçamento operacional**. Porto Alegre: Sagra, 1983.

M.Sc. em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2009.