

BEYOND BUDGETING: Como otimizar o processo de gestão sem orçamentos

ODAIR JOSÉ SOARES
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA

IDALBERTO JOSÉ DAS NEVES JÚNIOR
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE BRASÍLIA

Resumo

A grande maioria das empresas no mundo trabalha com modelo de gestão e avaliação de desempenho com base em orçamentos. Partindo da premissa que o Processo Orçamentário é extremamente detalhado, demorado, oneroso e adiciona pouco valor para organizações, foi desenvolvido, na Inglaterra, um novo modelo de gestão que prega a “abolição” por completo desta ferramenta, o Beyond Budgeting. Este modelo, já difundido em alguns países da Europa e América do Norte, trabalha em cima de vários princípios, apresentando como principal proposta, a substituição do controle central e a transferência do poder da capacidade de decisão para a linha de frente. A proposta deste trabalho é estudar este novo modelo de gestão comparando-o com o orçamento tradicional. A pesquisa possibilitou verificar que o processo orçamentário tradicional não atende as necessidades de uma organização, no cenário econômico atual, no que tange a melhoria de desempenho. Observa-se que a transferência do poder e capacidade de decisão do centro da organização para as pessoas da linha de frente, como é proposto pelo Beyond Budgeting, certamente pode oferecer resultados positivos para a organização, uma vez que simplifica, agiliza e proporciona uma melhor adaptabilidade no processo decisório. Palavras-chave: Beyond Budgeting, Orçamento Tradicional, Processo de Gestão, Descentralização e Planejamento

1. INTRODUÇÃO

1.1. Relevância do estudo

Há uma necessidade considerável por parte das organizações brasileiras em conhecerem novos métodos, além do orçamento tradicional, para otimização dos processos de planejamento e gestão de desempenho. O processo anual de planejamento orçamentário está no topo da gestão de desempenho na maioria das organizações. (PFLAEGING, 2003)

Segundo Pflaeging (2003) o processo orçamentário tradicional resulta em contratos inflexíveis de desempenho, que prendem, de certa forma, gestores e unidades de negócio a atingir resultados financeiros fixos e de curto prazo, em um cenário futuro totalmente dinâmico e cheio de incertezas.

Com o propósito de estudar a realidade das empresas e propor conceitos de melhoria, surge o *Beyond Budgeting*, articulado e desenvolvido por *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), um fórum de empresas fundado em 1998, na Europa.

1.2. Formulação do problema

Diante do exposto, o problema a ser estudado no decorrer deste trabalho é o seguinte:

Como as técnicas propostas pelo *Beyond Budgeting* podem otimizar os processos de planejamento e gestão de desempenho sem a utilização de orçamentos nas organizações?

1.3. Objetivos do trabalho

O objetivo principal desta pesquisa é mostrar como se criando processos de gestão adaptativa, que substitua o controle central, e transferindo o poder e capacidade decisão do centro da organização para a linha de ataque pode melhorar o processo de gestão de uma organização.

Para tanto, será preciso entender o papel do orçamento tradicional nas organizações; verificar os principais problemas e benefícios detectados no orçamento tradicional; conceituar os princípios e técnicas do *Beyond Budgeting*, bem como analisar sua viabilidade de aplicação em detrimento do orçamento tradicional.

1.4. Metodologia

Esta pesquisa é classificada como básica em relação à sua natureza, qualitativa do ponto de vista da abordagem do problema e, no âmbito de seus objetivos, exploratória, por ter como procedimento técnico o levantamento bibliográfico e proporcionar maior familiaridade com o problema.

Para encaminhamento deste estudo têm-se os seguintes resultados antecipados que nortearão esta pesquisa:

- O processo orçamentário tradicional não atende as necessidades de uma organização, no cenário econômico atual, no que tange a melhoria de desempenho.
- O *Beyond Budgeting* apresenta técnicas inovadoras e completas para o processo gestão.

Para desenvolvimento deste trabalho foram adotados os procedimentos descritos abaixo:

- Elaboração de um questionário, contendo afirmações sobre o Orçamento e o *Beyond Budgeting*, com base no referencial teórico apresentado.
- Aplicação do questionário em diversas empresas de portes e setores variados, localizadas no MT, CE, SP e DF, objetivando extrair o índice de concordâncias das afirmações constantes.
- Formulação e aplicação de questões estritamente direcionadas ao grupo *Gerdau* e a petroquímica *Rhodia*, empresas brasileiras que não utilizam orçamentos; e
- Tabulação e análise dos dados e informações coletadas.

2. ORÇAMENTO

2.1. Histórico e Conceitos do Orçamento Tradicional

Desenvolvido em 1920, o modelo de gestão de desempenho tradicional visava ajudar os gerentes financeiros a controlar os custos e fluxos de caixa de grandes organizações industriais. Com o passar do tempo e o aumento da complexidade das atividades da organização, o orçamento passou a ter, com algumas adaptações, a responsabilidade de conduzir a produção no negócio. (JOHNSON; KAPLAN, 1987, p. 12)

Com relação à necessidade de evolução do orçamento Johnson e Kaplan (1987, p.12), também dizem que todas as práticas de gestão contábeis usadas até os dias de hoje foram desenvolvidas em 1925, como, por exemplo, custos de mão de obras, material, e custos fixos; orçamento de caixa, receitas, e capital; previsão de vendas, custo padrão, medidas de desempenho divisional etc. Estas práticas evoluíram para servir às necessidades de informação e controle dos gerentes para as organizações cada vez mais complexas e diversas.

Percebe-se no decorrer dos tempos que o orçamento tradicional foi agregando práticas e adaptações para acompanhar a evolução constante das organizações.

Essa evolução histórica do orçamento pode ser notada na abordagem dada por Moreira (2002, p.14) quando fala sobre o orçamento tradicional:

[...] é um sistema de planejamento global com um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite a alta administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

Para Hongren (2000, p.125), o orçamento pode ser definido como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não financeiros desses planos e funciona como um projeto para a companhia seguir no período vindouro.

O orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso dos recursos, financeiros ou de outra natureza, durante um período especificado. Representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos. (NOREEN; GARRISON, 2001, p. 262)

Segundo Catelli (1972, apud PEREIRA, 2001, p. 249) os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para operação da empresa durante um período específico de tempo.

Pereira (2001, p. 250), um pouco mais analítico em relação ao assunto, fala que os orçamentos devem expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo as diretrizes, os objetivos, as metas, as políticas estabelecidas para a empresa, para determinado período, servindo também para a coordenação e implantação desses planos.

2.2. Vantagens e Desvantagens do Orçamento

Segundo Noreen e Garrison (2001, p. 262) as empresas se beneficiam muito de um programa orçamentário. Entre esses benefícios ou vantagens contam-se os seguintes:

- Os orçamentos fornecem um meio de transmitir os planos da administração a toda a organização.

- Os orçamentos forçam os gerentes a pensar no futuro e planejá-lo. Na falta da necessidade de fazer orçamento, vários administradores gastarão seu tempo cuidando das situações do dia-a-dia.
- O processo orçamentário proporciona um meio de alocação dos recursos às partes da organização em que eles podem ser empregados de maneira mais eficaz.
- O processo orçamentário pode revelar potenciais gargalos antes que eles ocorram.
- Os orçamentos coordenam as atividades de toda a organização, por meio da integração dos planos das diversas partes. A elaboração do orçamento ajuda a assegurar que todos na organização estão trabalhando na mesma direção.
- Os orçamentos definem as metas e objetivos que podem servir de níveis de referência para a subsequente avaliação de desempenho.

Estes autores dizem ainda: “[...] com o advento das planilhas eletrônicas, qualquer empresa, grande ou pequena, pode implantar e manter, a custo mínimo, um programa de elaboração do orçamento.” (NOREEN; GARRISON, 2001, p. 263)

Segundo Hope e Fraser (2003b), as empresas modernas rejeitam centralização, planejamento inflexível e comando e controle, entretanto, insistem num processo que reforça tudo isso, o orçamento. Estes autores enumeram uma série de desvantagens ou problemas proporcionados pelo processo orçamentário, dos quais se destacam:

- O processo orçamentário começa pelo menos quatro meses antes do início do ano fiscal, ou seja, é demorado e com ênfase em curto prazo, geralmente um ano.
- Apesar da capacidade de possantes computadores de trabalhar os números, o processo orçamentário continua sendo arrastado e oneroso, absorvendo até 30% do tempo da gerência.
- Num sistema de processo orçamentário tradicional, metas de custo inflexíveis podem ter o efeito de limitar o volume de negócios assumido por uma unidade.
- O orçamento vislumbra uma “linha de chegada” fixa no fim do ano fiscal, quando lucros, custos e outros elementos são medidos em relação às metas do orçamento, àquela altura, ultrapassadas.
- Orçamentos e mesmo “atualizações” de orçamentos convencionais envolvem recompilações detalhadas de dados e exigem vários escalões de aprovação.
- O uso do orçamento, em casos extremos, no intuito de alcançar um melhor desempenho, pode levar ao colapso da ética corporativa.
- O orçamento desautoriza a linha de frente, desencoraja a partilha de informações e retarda a resposta à evolução do mercado até que seja tarde demais.

3. BEYOND BUDGETING

3.1. Histórico e Conceito do *Beyond Budgeting*

O *Beyond Budgeting* (Além do Orçamento) surgiu em Londres, no ano de 1998, como resultado de um movimento de empresas que questionavam todo sistema de fixação de meta. Desse movimento nasce uma Organização, ora intitulada de *Beyond Budgeting Round Table* – BBRT, tendo como principais diretores, o contador *Jeremy Hope*, e o consultor *Robin Fraser* (COHEN, 2002).

Segundo Pflaeging (2003) o modelo de *Beyond Budgeting* foi desenvolvido para habilitar a implementar um jeito mais descentralizado de gestão. Em vez da tradicional hierarquia e liderança centralizada, ele permite que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidas” para gerentes operacionais. E o *Beyond Budgeting* cria um ambiente autogerenciado de trabalho e uma cultura de responsabilidade.

Pouco difundida e explorada no Brasil, a premissa básica desta ferramenta está fundamentada no total abandono do orçamento tradicional, tão usado por inúmeras organizações em todo o mundo.

Conforme Fraser e Hope (2003a), as empresas reconhecem que o processo de orçamento tradicional é muito caro, adiciona pouco valor, e está cada vez mais fora das condições próprias do seu ambiente competitivo, além de ter sido desenhado para possibilitar a alta administração planejar e controlar suas empresas com se fosse um centro de operações de guerra.

Entre as organizações, no âmbito mundial, que utilizam esse novo modelo de gestão, destacam-se, por serem pioneiras, o banco suíço *Handelsbanken* e a petroquímica dinamarquesa *Borealis*. Trabalham também com *Beyond Budgeting* a *Volvo*, *SKF*, *Boots* entre outras.

Apesar de não pertencerem ao quadro do BBRT, a *Ericsson*, *Scania* e a *Tetra Park*, também são organizações que não utilizam orçamentos em seu processo de gestão. No Brasil, são poucas as empresas que não utilizam orçamentos. Das quais se destacam a empresa química *Rhodia* e o grupo *Gerdau*.

3.2. Exemplo da Gerdau

Mundstock (2003), responsável pelo Planejamento do grupo *Gerdau*, em entrevista, confirmou que o a empresa realmente não utiliza e nunca utilizou processo de gestão com base em orçamentos. Os principais pontos abordados pela representante do grupo *Gerdau* serão reproduzidos a seguir.

O grupo *Gerdau* sempre acreditou que com um planejamento bem feito, e comprometimento de todos, não há necessidade de um sistema que demanda tempo e custo, além de engessar os processos com comandos e controles. Para a *Gerdau* o Planejamento é um processo de debate construtivo sobre o futuro da empresa. Por esta razão, mais importante que seu resultado, é o plano.

Quando os executivos e funcionários da empresa trabalham sob uma grande pressão de atingir metas engessadas de controles de custos, isto pode gerar atos não condizentes com as aspirações da empresa ou, ao contrário, inviabilizar ações que trariam grandes benefícios para a empresa.

O principal objetivo do Planejamento é garantir o crescimento sustentável da empresa, ou seja, crescimento com rentabilidade que gere valor econômico para o acionista. Não é

necessário que se acerte a previsão, pois o planejamento é considerado uma ferramenta para que os executivos e as equipes trabalhem melhor, ajustada para que a organização atinja suas metas.

As principais vantagens em não se utilizar orçamentos são a economia de tempo e custo gasto com orçamento detalhado, e a autonomia que as pessoas podem ter para agir de acordo com a visão da empresa. Além disso, os executivos não se prendem à incerteza da confiabilidade dos números.

3.3. *Beyond Budgeting Round Table*

O *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) é uma rede facilitadora para organizações que estão avaliando, implementando e agregando valor ao modelo de gestão *Beyond Budgeting*. (PFLAEGING, 2003)

Fundado na Inglaterra, em janeiro de 1998, como resposta à crescente insatisfação e até frustração com o planejamento orçamentário tradicional, atua internacionalmente e possui membros em muitos países, incluindo França, Alemanha, Suíça, Inglaterra e EUA. Seu representante no Brasil é *Niels Pflaeging*, chefe da controladoria da Krupp, fabricante de sistemas automotivos, baseada em São Bernardo do Campo, no ABC paulista.

Segundo Pflaeging (2003), o BBRT está desenvolvendo e guiando a implementação de um modelo coerente de gerenciamento de desempenho para o século 21, através da condução de pesquisas baseadas em estudos de casos práticos, de empresas avançadas e de sucesso. Desde a sua fundação mais de 60 organizações (a maioria delas de grande porte) têm participado no BBRT.

3.4. Princípios do *Beyond Budgeting*

Conforme o BBRT (2003) existem 12 princípios que compõem o modelo *Beyond budgeting*, os quais são divididos em dois grupos, onde os seis primeiros abrangem regras de liderança (devolução) e o demais, gerenciamento e performance (processo de gestão).

Princípios de Liderança (Devolução)

1. Governança – estabelece uma infra-estrutura para transmitir uma proposta que esclareça, princípios e valores, e não exerce um controle central por meio de regras e procedimentos.
2. Organização – organiza uma rede interdependente de unidades orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções e departamentos.
3. Responsabilidade de prestação de contas – faz com que as pessoas se responsabilizem pelos números na busca de resultados competitivos, não apenas reuniões de objetivos funcionais.
4. Empowerment - concede liberdade às pessoas e capacita-as para agir, não mantém controle e restrições sobre elas.
5. Coordenação – coordena interações cruzadas na empresa por meio de tendências, e não de um planejamento central, orçamento e controle;

6. Liderança – desafia e treina as pessoas, e não as comanda e as controla apenas.

Princípios de Gerenciamento de Performance (Processo de Gestão)

7. Conjunto de Metas - bater na concorrência, e não no orçamento.
8. Processo estratégico - faz com que a estratégia seja contínua e inclusive o processo, e não de cima para baixo em um evento anual.
9. Sistemas de previsão - usar sistemas de previsão para informar a estratégia, e não correções de curto prazo para “manter-se no caminho”.
10. Utilização de recursos - providencia recursos no tempo como requerido, e não alocá-los na base do orçamento uma vez ao ano.
11. Mensuração e controle - providências rápidas e informações abertas para vários níveis de controles, e não detalhes de micro gestão.
12. Motivação e recompensa - base de recompensas na empresa e unidade de nível competitivo de desempenho, e não metas negociadas e fixadas antecipadamente.

4. ORÇAMENTO TRADICIONAL X *BEYOND BUDGETING*

O modelo tradicional de gestão ou o processo orçamentário apresenta como principais características uma hierarquia centralizada e os contratos fixos de desempenho (PFLAEGING, 2003). A figura 1 retrata a idéia de como funciona um processo de gestão com base em orçamentos.

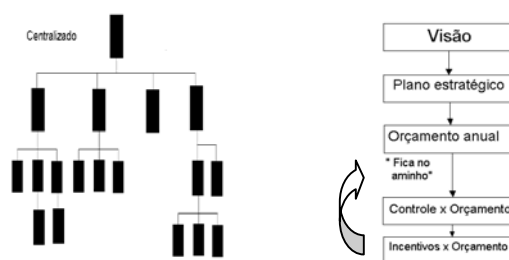
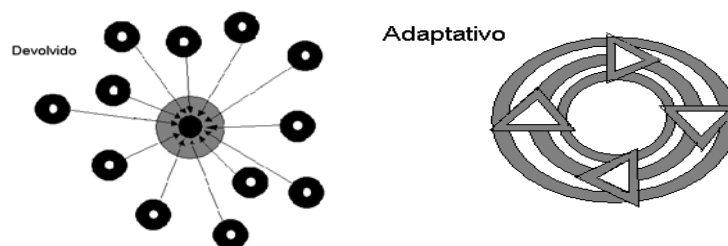


FIGURA 1 - Orçamento Tradicional: centralizado e fixo
Fonte: BBRT, 2003 (Tradução nossa)

Segundo Pflaeging (2003), o modelo de gestão emergente ou *Beyond Budgeting* se caracteriza por implementar um jeito mais descentralizado de gestão, permitindo que a tomada de decisão e o comprometimento de desempenho sejam “devolvidas” para gerentes operacionais. Pode-se visualizar melhor este novo modelo de gestão na figura 2.



O modelo tradicional de processo orçamentário será confrontado com o modelo *Beyond Budgeting* conforme o enfoque dado por Barbosa Filho e Parisi (2003), tendo como elementos-chaves os objetivos, recompensas, plano de ação, gerência de recursos, coordenação de ações, mensuração e controle de desempenho.

Para traçar esse quadro comparativo, Barbosa Filho e Parisi (2003), trabalharam com informações extraídas do estudo desenvolvido por Jorgensen (2002) sobre *Beyond Budgeting*, aplicado à empresa petroquímica dinamarquesa *Borealis*.

Objetivos

Orçamento - Tem um conjunto de objetivos com base em finanças e, freqüentemente tais números são negociados entre os superiores e os subordinados antes de iniciarem o ano. Estes números são fixados para o ano seguinte.

Beyond Budgeting - É preciso atingir um alto nível de indicadores de desempenho-chaves - KPI's. Existem conjuntos de referência para *benchmarks* interno e externo, baseados nas metas almejadas no médio prazo, o qual pode-se entender um prazo de três a cinco anos.

Recompensas

Orçamento - Assume-se que os gerentes estão motivados e serão recompensados de forma justa se o correto *mix* de objetivos e incentivos estiver definido no lugar certo. Desta forma as recompensas estão ligadas a um resultado fixado em um acordo antecipado.

Beyond Budgeting - Melhor avaliado e o desempenho recompensado no progresso que a empresa como um todo fez para realizar as metas em médio prazo. A avaliação de desempenho é realizada da seguinte forma - determinada unidade tem o seu desempenho analisado contra os *benchmarks* interno e externo e os seus pares. A empresa abandonou a recompensa local, porém passou a recompensar um grande grupo com a participação dos lucros, cujo método é baseado na fórmula relacionada no desempenho competitivo em que a empresa está obtendo.

Plano de ação

Orçamento - O processo de planejamento é usado de cima para baixo, preparado pelos executivos da alta administração ou departamentos de planejamento central. Depois de meses de discussão o plano resultante fornece as linhas mestras que diz às pessoas o que eles terão de fazer no próximo ano. Segundo Bunce (2002, apud BARBOSA FILHO; PARISI, 2003), somente 20% das empresas mudam os seus orçamentos dentro do ciclo fiscal.

Beyond Budgeting - Revisa-se o cenário de médio prazo, composto pelo período de dois a cinco anos de horizonte, todos os anos. O cenário de curto prazo, de cinco a oito trimestres à frente, é avaliado todo o trimestre. As responsabilidades para estas revisões são devolvidas para as equipes de unidades de negócios, em alguns casos para as equipes de linha de frente. O papel do grupo de executivos é traçar os objetivos estratégicos e as metas de médio prazo e assim desafiar, os planos, e as iniciativas que os gerentes propõem para assegurar as suas principais premissas. Os planos de ações são derivados de ferramentas úteis tais como *Rolling Forecast*, o

Balanced Scorecard etc. Os benefícios iniciais destas abordagens são às respostas rápidas, focado na realização das metas estratégicas e satisfazer as necessidades dos clientes.

Gerenciamento de recursos

Orçamento - Os recursos são alocados em sua grande maioria, no momento da definição do orçamento, independente de outros planejamentos (estratégico e de ação). Tais recursos são negociados antecipadamente junto com o departamento ou divisão de custos da empresa que suprem com as informações necessárias os altos executivos que atuam como um comitê central aprovando ou desaprovaando as propostas de investimentos baseados nos planos anuais.

Beyond Budgeting - Os recursos são disponibilizados e acessíveis para as equipes de linha de frente e quando requerido devem ser adquiridos por meio de um processo rápido de aprovação e, com acesso mais rápido aos recursos operacionais. Deve-se ter uma equipe de alto nível para gerenciar os recursos, com revisões trimestrais. Esta equipe gerenciará os recursos operacionais por meio de um conjunto de linhas mestras baseadas nos indicadores de desempenho chaves - KPI's, tal como a relação custo - receita, dentro do qual os gerentes podem operar. Eles têm autonomia no uso dos recursos através de indicadores e metas. Devolvendo as decisões sobre recursos às equipes de frente têm o efeito de fazê-los mais responsáveis com as decisões sobre o destino dos recursos. Isto realça a possibilidade de se criar grandes proprietários e líderes com menos desperdício.

Coordenadas de ação

Orçamento - Os planos são vinculados à coordenação central de unidades departamentais e das unidades de negócios no orçamento. Por exemplo, pode-se afirmar que produção e vendas estão afinadas, e o marketing terá os recursos necessários para suportar os planos de vendas. Desta forma, cada unidade interage uma com a outra gerando um plano coerente para a empresa toda. Porém, os planos dos departamentos, os quais são individuais, torna-se duvidoso se os números somados formam uma estratégia coerente para a empresa toda. O que se observa neste modelo é que, os gerentes de departamentos com frequência são ardorosos em melhorar o seu próprio departamento sem considerar como isto pode se ajustar às metas estratégicas mais amplas da empresa.

Beyond Budgeting - As ações e os planos são coordenados por meio de reuniões mensais e não por meio de um plano central. É um processo de gestão que busca atender as exigências e necessidades dos clientes. Isto pode variar da negociação das solicitações individualizadas para gerir por meio de concordância com ciclo de encomendas dos clientes. Dentro da empresa, estes acordos levam a forma do nível de acordo dos serviços que, em efeito, são compromissados de um processo para outro. Isto é fixado por um período apropriado para o ciclo de exigência, mas a chave da mudança é que a unidade operacional atua tanto no fornecedor como no cliente identificando as necessidades que devem ser satisfeitas. Desta forma, a organização deve atuar como um sistema integrado buscando uma estratégia comum, ao invés de partes dispersas. Também encoraja a divisão e cooperação e o foco no prover o cliente externo com um excelente serviço ou produto.

Mensuração e controle de desempenho

Orçamento - O desempenho é controlado comparando os números reais contra o orçamento já predeterminado, após, caso haja necessidade, toma-se às ações corretivas de curto prazo para assegurar que o desempenho continue no caminho. Assim os gerentes necessitam explicar as variações e fornecer orçamentos atualizados ou projeções com uma base para maiores ações. Eles raramente olham além do próximo ano fiscal.

Beyond Budgeting - Se usa medidas e controles focando a atenção gerencial na antecipação do futuro, além de explicar o que estava errado no passado. A principal característica inclui comparação com *benchmarks* externos, tabelas externas de indicadores, indicadores de setores, e *rolling forecasts*. Combina-se resultado financeiro com os dos anos anteriores, e as análises de tendências, para prover um rico e constante movimento no quadro de desempenho da empresa.

5. ANÁLISE E DISCUSSÃO

5.1. Fundamentação Teórica

O conceito de orçamento sofreu muitas transformações no decorrer dos tempos. Com o dinamismo dos produtos e serviços e complexidade das organizações, aumentando dia após dia, era realmente inevitável que isso acontecesse.

Com relação ao conceito de orçamento, pode-se dizer, sinteticamente, que ele reflete quantitativamente os planos de ação definidos para operação da administração para um determinado período. Este conceito está presente nas definições pesquisadas dos diversos autores citados.

O período adotado pelas empresas para vigorar o que foi estabelecido no planejamento orçamentário é de um ano. É importante ressaltar que as variáveis utilizadas na elaboração do orçamento, principalmente em uma economia instável e especulativa como a brasileira, certamente tendem a sofrer alterações consideráveis dentro desse período.

Sabe-se que está previsto, teoricamente, que se deve fazer atualizações necessárias no orçamento de acordo com as mudanças expressivas nos fatores utilizados decorrentes dos acontecimentos políticos e econômicos temporais. Entretanto, na prática, seja pela complexidade da peça orçamentária, pelo tempo gasto para se fazer isso, ou, até mesmo, pelo comodismo de seus elaboradores, sabe-se que a grande maioria das empresas prefere ir até o final do período com o que já foi preestabelecido. Isso pode estimular comportamentos errados, uma vez que os donos querem, a qualquer custo, que a empresa atinja os resultados preestabelecidos, e seus dirigentes, por outro lado, não querem se passar por incompetentes.

Outra coisa que não foi claramente definida com relação ao orçamento, é quem deve elaborá-lo. Fala-se que é de responsabilidade da alta administração, ou, ainda, que deve ser

elaborado em conjunto, ou seja, com a participação de escalões intermediários, e tem aqueles que preferem ficar omissos com relação ao assunto.

Quando se acredita que o processo orçamentário está evoluindo e se adaptando à exigência do mercado, como uma boa ferramenta de gestão empresarial, surge um novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*, que o condena por completo, por ser caracterizado com um sistema de fixação de meta.

Para o orçamento, uma das vantagens, estar em se definir as metas e objetivos que podem servir de níveis de referência para subsequente avaliação de desempenho. De acordo com o modelo *Beyond Budgeting*, isso é muito ruim para a empresa, pois, se procuram negociar metas mais baixas, e com isso, a avaliação de desempenho estaria comprometida, uma vez que o fator de avaliação apresenta-se nivelado por baixo.

A proposta de modelo de gestão apresentada pelo *Beyond Budgeting* mostra princípios coerentes e bem fundamentados. Contudo, é extremamente difícil para uma organização quebrar todos os paradigmas constituídos em torno do orçamento e abandoná-lo abruptamente, pois isso envolve crenças e valores bastante consolidados.

5.2. As empresas e o orçamento tradicional

Os resultados apresentados nas tabela 1 e 2 estão tabulados com base em um questionário aplicado em 30 empresas brasileiras, dos setores públicos e privados e de portes variados.

Uma série de afirmações foram listadas, com base na bibliografia utilizada, para refletir, de acordo com a realidade de cada entidade, os sentimentos relativos ao processo de gestão com base em orçamentos.

TABELA 1
Visão das empresas em relação ao orçamento tradicional

AFIRMAÇÕES SOBRE ORÇAMENTO TRADICIONAL	Concordam %
A empresa está satisfeita com o processo orçamentário	30,00
Deve ser elaborado pelo alto escalão	33,33
Contrato fixo c/ ênfase em curto prazo	60,00
Problema: negociar metas, recursos e recompensa c/ antecedência	36,67
Processo decisório centralizado ignora feedback do mercado	70,00
Alocação de recursos predeterminada gera estímulo para se gastar tudo	66,67
Problema: negociar metas baixas e recompensas altas	70,00

Caro, demorado e falha em agregar valor - estimula o comportamento errado	56,67
Não atende as necessidades da organização - melhoria de desempenho	60,00

Um dos pontos importantes revelados pela pesquisa é que apenas 30% das organizações pesquisadas estão satisfeitas com o planejamento orçamentário.

Entre os principais fatores que contribuem para o elevado índice de descontentamento com orçamento, atingindo um percentual de 70 % de concordância nas afirmações propostas, está o fato do orçamento ser considerado um processo decisório centralizado que ignora o feedback do mercado, bem como se negociar metas baixas e recompensas altas no momento do planejamento.

Outro ponto importante revelado é que o fato da alocação de recursos no processo orçamentário ser predeterminada pode gerar um estímulo para se gastar a verba em sua totalidade.

Teoricamente, os orçamentos definem as metas e objetivos que podem servir de níveis de referência para a subseqüente avaliação de desempenho. Contudo, para maioria das empresas, o orçamento não atende as necessidades da organização no tocante à melhoria de desempenho. Isso demonstra, entre outros fatores, que realmente há uma falha em se avaliar desempenho com base nas metas e objetivos definidos no planejamento orçamentário.

Fala-se também que os orçamentos fornecem um meio de transmitir os planos da administração a toda a organização. Todavia, percebe-se que as empresas têm aversão a esta postura. Primeiro, porque todo o processo orçamentário é, em grande maioria, elaborado pelo alto escalão, ou seja, é imposto de cima para baixo, ignorando assim o feedback do mercado.

Como as questões propostas nesse questionário foram com base na aceção dos diversos autores citados, percebe-se que a insatisfação das empresas em relação ao orçamento, apresenta-se, na prática, em um grau bastante significativo.

5.3 As empresas e o Beyond Budgeting

Os resultados tabulados na tabela abaixo demonstram o nível de aceitação dos conceitos propostos pelo novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*.

TABELA 2
Visão das empresas em relação ao *Beyond Budgeting*

MODELO BEYOND BUDGETING	Concordam %
Já ouviram falar sobre <i>Beyond Budgeting</i>	3,33
O abandono do orçamento pode melhorar o processo de controle/gerenciamento. ¹	84,21

Gestão adaptativa - benchmarks - vantagem em relação ao orçamento ¹	89,47
Delegação aos gerentes - motivação, produtividade e satisfação ao cliente ¹	94,74

¹ Considerou-se para tabulação dos dados somente as questões respondidas. 27% das empresas entrevistadas deixaram de responder essas questões.

Em relação ao novo modelo de gestão, apesar de pouquíssimo conhecido, pois, pouco mais de 3% dos entrevistados já ouviram falar, a pesquisa revela que o *Beyond Budgeting* apresenta conceitos coerentes e aderentes com a opinião da maioria dos entrevistados.

A aceitação dos conceitos referentes ao modelo de avaliação de desempenho proposto pelo *Beyond Budgeting*, onde os objetivos são revisados com frequência baseados em objetivos elásticos, vinculados com desempenho em comparação a *benchmarks* de excelência refletem, neste aspecto, as principais lacunas deixadas pelo orçamento tradicional.

Alguns aspectos foram sugeridos em relação a aplicabilidade deste novo modelo de gestão em uma organização, dos quais destacam-se:

- Necessidade de diagnóstico detalhado e claro de toda organização, como missão metas organizacionais e departamentais, potencialidade de recursos materiais, humanos etc;
- Rompimento de paradigmas setoriais;
- Definir uma sistemática de controle bem definida, levando em consideração a análise custo/benefício; e
- Comprometimento, disposição e competência de todos os envolvidos no processo, principalmente dos gerentes operacionais, uma vez que estes terão poderes de decisão.

Percebe-se que o nível de aceitação dos conceitos propostos pelo *Beyond Budgeting*, apesar de elevado, ainda carece de algumas reformulações para se adequar à realidade empresarial do Brasil.

Conforme os aspectos levantados pelas empresas, nota-se a importância da discussão de valores éticos e culturais, por parte dos autores precursores deste novo modelo, relacionado aos procedimentos adotados à nova gestão proposta. Não se fala também na aplicabilidade do modelo a realidades econômicas distintas e, principalmente, como romper os paradigmas consolidados pelas empresas em relação ao orçamento tradicional.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A principal característica do processo de gestão com base em orçamentos está na concentração formal dos planos e políticas da empresa para um determinado período expresso em termos quantitativo. O orçamento apresenta-se como um manual a ser utilizado por toda a organização, só que com data de validade prevista.

Os princípios do *Beyond Budgeting*, fundamentados na devolução da liderança e comprometimento de desempenho aos gerentes operacionais, surgem como uma solução aos

problemas do orçamento tradicional. Entretanto, é preciso que este seja abolido por completo da empresa, pois se apresenta como um entrave ao seu potencial de desempenho.

Em relação aos pressupostos apresentados esta pesquisa permitiu a emissão de algumas observações:

Conforme os resultados apresentados pela pesquisa, nota-se que o processo orçamentário tradicional não atende as necessidades de uma organização, no cenário econômico atual, no que tange a melhoria de desempenho. Todavia, esta afirmação não é plena, uma vez que necessitaria de um estudo mais profundo e detalhado das empresas – simulações, observações e comparações para efeito de comprovação e emissão de juízo de valor fundamentado. Ainda assim, percebe-se que os principais problemas constatados no orçamento são a demora e o elevado custo para elaboração e a avaliação de desempenho com base nos objetivos e metas propostas, geralmente aderentes aos interesses de seus elaboradores e voltadas para o momento de sua elaboração.

Sabe-se que há inúmeras empresas que apresentam um sucesso excepcional e com o uso do tão criticado orçamento em seu processo de gestão. Isso porque o sucesso de uma empresa está além do orçamento, como sugere a tradução da expressão *Beyond Budgeting*.

A transferência do poder e capacidade de decisão do centro da organização para as pessoas da linha de frente, como é proposto pelo *Beyond Budgeting*, certamente pode oferecer resultados positivos para organização uma vez que simplifica, agiliza e proporciona uma melhor adaptabilidade no processo decisório. Isso porque são estas pessoas que estão em constante sintonia com as mutações do mercado. Além disso, deve-se também considerar a conjuntura política e econômica de cada país, assim como seus valores culturais e princípios éticos da sociedade como um todo, para o planejamento e formulação de metas para empresa.

Abolir o orçamento para uma organização que traçou sua missão, metas, e objetivos com base nesta ferramenta, não é tão simples como parece, pois, faz-se necessário o rompimento de paradigmas organizacionais. Seria mais viável aproveitar algumas técnicas e sugestões propostas por esse novo modelo de gestão e melhorar os pontos críticos do orçamento, melhorando seus conceitos. Para isso, seria necessário estudar uma maneira eficiente de introduzir nas organizações brasileiras os conceitos propostos por esse novo modelo de gestão, já que é pouquíssimo conhecido. Isso já implica em uma nova proposta de estudo a ser desenvolvido futuramente.

7. REFERÊNCIAS

BBRT. *Beyond Budgeting: Enabling the lean, adaptive and ethical enterprise*. Disponível em: <<http://www.bbrt.org>>. Acesso em: 01 ago. 2003.

COHEN, David. Metas: dá para chegar lá? **Revista Exame**. São Paulo; n.775, 11 set. 2002. Tema de capa.

BARBOSA FILHO, Francisco; PARISI, Cláudio. **A proposta do Modelo Beyond Budgeting: modelo coerente de gestão, sem orçamentos**. São Paulo: FECAP, 2003, 14 f.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: The Rise And Fall of Management Accounting**. USA: Harvard Business School Press, 1987.

HONGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. **Beyond Budgeting**: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap. BOSTON, EUA: Harvad Business School Press, 2003a.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. **Quem precisa de orçamentos?** [Mensagem Pessoal]. Mensagem recebida em: 05 ago. 2003. <pflaeging@yahoo.com>b.

MOREIRA, José Carlos. **Orçamento empresarial**: manual de elaboração. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MUNDSTOCK, Patrícia. **Fale com a Gerdau**. [Mensagem Pessoal]. Mensagem recebida em: 18 set. 2003. <mundstock@gerdau.com.br>.

NOREEN, Eric W; GARISSON, Ray H. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de Resultados e Desempenhos. In: CATELLI, Armando (Coord). **Controladoria**: Uma Abordagem da Gestão Econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 196 – 265.

PFLAEGING, Niels. **Beyond Budgeting no Brasil**. Disponível em: <<http://www.nielpflaging.com/bbbrasil1.html>>. Acesso em: 02 ago. 2003.