

# Uma Análise Comparativa das Propostas Beyond Budgeting e Gestão Econômica

**Levi Gimenez** (PUC - SP e PUCCAMP) - levi\_gimenez@hotmail.com

**Antonio Benedito Silva Oliveira** (PUCSP) - absolive@gmail.com

**Antonio Robles Junior** (PUCSP) - roblesjr@usp.br

**Claudio Parisi** (FECAP) - claudio.parsi@uol.com.br

## **Resumo:**

*As empresas, e o processo decisório em particular, são afetados pela nova dinâmica da economia, levando gestores, acadêmicos e investidores a buscarem novos modelos de gestão. Da inconformidade com os modelos de gestão existentes surgiram a Gestão Econômica e o Beyond Budgeting, o primeiro objetivando atingir a eficácia organizacional através do resultado econômico, usando o orçamento moderno e o segundo, através de uma gestão flexível, denominada de descentralização radical (empowerment), sem orçamentos, com as decisões tomadas pelos “gerentes de linha de frente” e elaborando o Rolling Forecast para planejamento financeiro. A problemática deste artigo foi realizar uma comparação entre ambos, com o objetivo de estabelecer suas principais diferenças, e para validar a pesquisa utilizou a técnica de Análise de Conteúdo, que denotou que ambos utilizam o orçamento, embora com denominações diferentes e sob o auspício desta técnica a Gestão Econômica apresentou-se como um modelo indutivo, normativo e descritivo, buscando apoiar os gestores em seu processo decisório através de forte embasamento conceitual e o Beyond Budgeting, indutivo, na linha positivista, partindo de uma base empírica a partir de uma pesquisa em empresas, estabelece um conjunto de princípios de liderança e gestão adaptativa e considera-os universais. Obteve-se ainda que quanto à metodologia o Beyond Budgeting é indutivo, na linha positivista, enquanto a Gestão Econômica é dedutiva, normativa e descritiva.*

**Palavras-chave:** *Beyond Budgeting. Gestão Econômica. Modelo.*

**Área temática:** *Controladoria*

## Uma Análise Comparativa das Propostas Beyond Budgeting e Gestão Econômica

### Resumo

As empresas, e o processo decisório em particular, são afetados pela nova dinâmica da economia, levando gestores, acadêmicos e investidores a buscarem novos modelos de gestão. Da inconformidade com os modelos de gestão existentes surgiram a Gestão Econômica e o Beyond Budgeting, o primeiro objetivando atingir a eficácia organizacional através do resultado econômico, usando o orçamento moderno e o segundo, através de uma gestão flexível, denominada de descentralização radical (empowerment), sem orçamentos, com as decisões tomadas pelos “*gerentes de linha de frente*” e elaborando o Rolling Forecast para planejamento financeiro. A problemática deste artigo foi realizar uma comparação entre ambos, com o objetivo de estabelecer suas principais diferenças, e para validar a pesquisa utilizou a técnica de Análise de Conteúdo, que denotou que ambos utilizam o orçamento, embora com denominações diferentes e sob o auspício desta técnica a Gestão Econômica apresentou-se como um modelo indutivo, normativo e descritivo, buscando apoiar os gestores em seu processo decisório através de forte embasamento conceitual e o Beyond Budgeting, indutivo, na linha positivista, partindo de uma base empírica a partir de uma pesquisa em empresas, estabelece um conjunto de princípios de liderança e gestão adaptativa e considera-os universais. Obteve-se ainda que quanto à metodologia o Beyond Budgeting é indutivo, na linha positivista, enquanto a Gestão Econômica é dedutiva, normativa e descritiva.

Palavras-chave: Beyond Budgeting. Gestão Econômica. Modelo.

Área Temática: Controladoria

### 1 Introdução

O sucesso no mundo empresarial está intrinsecamente ligado à acuidade do processo administrativo ou de gestão (planejamento, execução e controle), subentendendo missão e metas definidas com clareza, de conhecimento dos todos os integrantes, com um sistema informacional apoiando os gestores na tomada de decisão, implantação e controle das ações.

Como apoio os gestores contam com os modelos de gestão, a maioria deles desenvolvidos no início do século XX, época em que as mudanças ocorriam em pequena velocidade, apoiados pela contabilidade, e aparentemente não incorporaram grandes mudanças, sendo adaptados aos novos tempos, sem corresponder integralmente às necessidades destes gestores ávidos por respostas para enfrentar um ambiente hostil, competitivo, de rápidas mudanças nos produtos e serviços, mercados, canais de distribuição, carente de inovação contínua e outros atributos, acompanhados de seus riscos e incertezas.

Ao constatar a deficiência dos modelos de gestão nas organizações e a ineficácia dos sistemas de contabilidade e de custos, Armando Catelli iniciou o desenvolvimento da Gestão Econômica, que recebeu contribuições de grande número de pesquisadores da USP – Universidade de São Paulo. Consiste em um modelo de gestão baseado no resultado econômico, assim entendendo a variação da riqueza da entidade em dois momentos distintos.

É estruturado dentro de uma concepção holística, trazendo em seu cerne a abordagem sistêmica, oriunda da Teoria Geral de Sistemas, proposta pelo biólogo alemão Ludwig Von Bertalanffy como uma tendência à interação entre as ciências sociais e naturais, que encontrou ampla ressonância na teoria da administração porque as empresas e os organismos vivos

possuem similaridades tais como interação adaptação, capacidade de mudança, crescimento e ciclo de vida. Apóia no processo de gestão, que é composto por planejamento, execução e controle e conta com o orçamento como parte do sistema de informação.

O BBRT Beyond Budgeting Round Table, desenvolvido a partir de 1998, propõe um modelo de gerenciamento alternativo, fundamentado na gestão flexível e responsabilidade das decisões aos gerentes de linha de frente, e um conjunto de processos alternativos que sustentam objetivos relativos à recompensa, planejamento contínuo dos recursos atendendo as demandas, com vistas a substituir os orçamentos por um modelo que ultrapasse a barreira comportamental e desenvolva uma gestão mais eficaz. Entende que o orçamento é um grande desperdiçador do tempo dos gerentes, que se prendem a elaborar e acompanhar ao invés de dedicar-se a atividades produtivas que agreguem valor ao cliente e à empresa.

O orçamento sempre recebeu críticas contundentes de pesquisadores, principalmente de estudiosos da área comportamental, tais como Hofsted (1967), Argyris (1975), Vilers, Backer, Green, Jelineck, citados por Argyris (1979), que questionaram e propuseram mudanças na condução do processo orçamentário, mas não a eliminação.

Estas críticas assumem, sobretudo, os aspectos comportamentais, porém, o orçamento é largamente utilizado pelas empresas. A relevância do orçamento para Gestão Econômica e a necessidade de eliminá-lo pelo BBRT, nos conduz a inquirir sobre quais são as principais similaridades e diferenças entre os modelos?

Assim, o objetivo principal deste trabalho é comparar estas duas propostas oriundas da discordância com os modelos existentes. Tem como objetivo secundário estabelecer os parâmetros de comparação e uma metodologia adequada para tal, que possa abrigar duas propostas distintas, alicerçadas em premissas e ênfases díspares.

A técnica considerada mais adequada, para sistematizar e validar a proposta deste trabalho e responder a problemática, na inexistência de uma hipótese em funções das questões abertas, foi a Análise de Conteúdo, “*que mede o conteúdo semântico, o aspecto ou o quê de uma mensagem*”, conforme Cooper e Schindler (2003), tendo como meios a natureza exploratória, utilizando como suporte a revisão bibliográfica. Após a introdução, no item primeiro, coube ao item dois o referencial teórico, salientando a visão do orçamento, que suportará a “Análise”, acompanhado da metodologia aplicada, seguido das inferências e conclusões no item quatro.

## **2.2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.2.1 Modelo de Gestão Econômica**

A necessidade de novos modelos de gestão é consenso entre acadêmicos, executivos e investidores, sobretudo os institucionais. Encontra-se esta necessidade em Evans in Dearden (1971), Catelli (anos 80), Senge (1990), Goldratt (1991), Kaplan (1991), Kanter (1997), entre outros. Parisi (2001) ao relacionar os esforços e recursos empreendidos pelas empresas com downsizing, rightsizing, remodelação dos sistemas de informações particularmente com relação a custos, novas filosofias e técnicas de produção e qualidade total e questiona: “*o que falta mudar para a empresa estar apta ao ambiente?*” e conclui. “*é o modelo de gestão*”

A Gestão Econômica é um modelo em desenvolvimento por pesquisadores da USP, apoiado pela FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras ligada a FEA-USP. Na definição de Catelli (2001) o sistema de gestão econômica para o modelo é:

*Processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e seus valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.*

A Gestão Econômica é um modelo diferenciado, para apoiar os gestores, seus principais usuários, na busca da eficácia e do resultado econômico, distando da contabilidade tradicional, com seus princípios fundamentais e foco primeiro nos usuários externos, tendo como escopo auxiliar os gestores no processo decisório, como tal não está subordinado a aspectos fiscais e societários, porém é susceptível a adequações e revisões, considerando as particularidades da Entidade, desde que conceitualmente embasadas, possam contribuir para o resultado econômico e estejam alicerçadas nas premissas do modelo

O processo de gestão é estruturado nas fases, planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, direcionado à busca do resultado econômico da entidade e o modelo decisório tem uma perspectiva estrutural valorizando o processo de tomada de decisão tendo escopo tornar o processo decisório o mais racional possível, partindo da premissa que os seres humanos têm racionalidade limitada, portanto, precisam de modelos que transmitam uma visão holística para decisão sobre cada evento.

A eficácia organizacional, uma mudança de situação patrimonial em dado momento para uma melhor no futuro, depende das decisões que os gestores tomam sobre eventos, tais como comprar, vender, estocar, financiar, aplicar, captar, entre outros. Esta mudança de um estado fatural para um pretendido exige informações que otimizam a escolha entre alternativas, oriundas do sistema de informações da gestão econômica, contando com o processo orçamentário.

### **2.2.2 Gestão Econômica e o Sistema Orçamentário**

O processo orçamentário é base de sustentação e avaliação no modelo de gestão econômica. A elaboração do orçamento firma compromisso com a quantificação das metas e com o controle do resultado econômico. O subsistema orçamentário é parte inter-relacionada ao Sistema de Informação da Gestão Econômica. Utiliza os orçamentos para “*expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo as diretrizes, os objetivos, as metas, as políticas estabelecidas para a empresa*”, nos dizeres de PEREIRA (2001).

Cabe ao sistema orçamentário subsidiar os gestores com informações sobre eventos futuros, através de informações detalhadas, na fase de planejamento operacional de curto, médio e longo prazo e através das simulações (de volumes, mix, taxas e prazos) e alternativas efetua-se o monitoramento permanente do desempenho planejado e realizado, avaliados conforme diretrizes, políticas e padrões. Os orçamentos são:

- Orçamento original: Orçamento que deriva dos planos da fase de planejamento operacional de médio e longo prazo.
- Orçamento corrigido: Elaborado no mês de ocorrência do plano original para isolar o efeito das variações de preços.
- Orçamento ajustado: Ajuste de quantidades de curto prazo aos preços utilizados no orçamento corrigido.
- Orçamento Realizado ao Padrão: Volume das transações, valorizados por preços correntes (iguais ao orçamento ajustado e orçamento corrigido), considerados os insumos em índices técnicos de consumo (custo padrão).
- Realizado: Corresponde aos volumes e custos realizados a preços correntes (mesmo do orçamento corrigido e orçamento ajustado).

Com base no princípio do controle, para o qual as causas dos desvios devem ser segregadas para facilitar as ações de correção, as variações apuradas são:

- De preço: calculada através do orçamento original e orçamento corrigido;
- Variação de Ajuste de Plano: Diferença entre o orçamento ajustado e orçamento corrigido;
- Variação de Volume: apresentada pelo cálculo dos valores realizados ao padrão e o orçamento ajustado
- Variação de Eficiência: Calculado pela diferença entre os valores realizados e realizados ao padrão;
- Variação Total: Calculada pela diferença entre os valores realizados e orçamento original.

Ao subdividir os orçamentos contribui de forma relevante para o processo de análise das variações de preços, de ajuste do plano, de volume, da eficiência. Esta forma de segregação para análise das variações permite apurar os desvios e seus efeitos econômicos Segundo Catelli, Guerreiro e Pereira (2001) os desvios ocorrem devido a:

- Índices de inflação divergentes dos projetados;
- Alteração dos planos originalmente estabelecidos;
- Variações entre os volumes planejados e os efetivamente realizados de operações;
- Nível de eficiência em relação aos padrões estabelecidos (preços, taxas).

Salienta-se que o termo inflação é aplicável apenas quando a economia sofre uma perda do valor aquisitivo de sua moeda corrente, em índices que afetam a análise. Na inexistência desta situação o cálculo do desvio não se faz necessário.

## **2.3 BEYOND BUDGETING**

### **2.3.1 Introdução**

A preocupação com o futuro antecede as organizações, entretanto, a continuidade organizacional, grande preocupação dos *stakeholders*, intensificou com o aumento da complexidade das organizações modernas, as demandas por um crescimento contínuo-sustentável e a pressão dos investidores por melhores resultados e retornos, em observância a critérios sócio-ambientais. Em resposta a este contexto surge o Beyond Budgeting.

### **2.3.2 Definição**

Hope e Fraser (2003) definem Beyond Budgeting, doravante também denominado BB, como:

*Um conjunto coerente de processos alternativos que sustentam objetivos relativos e recompensas, planejamento contínuo, recursos demandados, coordenação dinâmica interdepartamental na companhia, e uma preparação aprofundada de controles multiníveis. .*

Surgido em 1997 da associação do BBRT – Beyond Budget Round Table com a CAM-I – Consortium for Advanced Manufacturing Internacional, composto por multinacionais, do ramo industrial, empresas de serviços, consultores, acadêmicos e profissionais voltados à resolução de problemas gerenciais.

As empresas pesquisadas, denominadas adaptativas, sinônimo para aquelas que rejeitaram o processo orçamentário, porque não tinham habilidade para manejá-lo e visualizou a oportunidade de construir processos que agregam valor, menos políticos e para todos os

efeitos comportamentais bilaterais. Também enxergaram que os orçamentos reforçam a burocracia e são barreiras para mudanças culturais

As conclusões dos pesquisadores do BBRT tomaram forma, segundo Hope e Fraser (2003) após cinco anos de pesquisas visitando organizações, que em maior ou menor grau, confrontavam os problemas advindos da previsão orçamentária, e segundo apurado pelo grupo de pesquisadores, a maioria destas foi além de tentar consertar o processo existente, optando por uma ruptura com a eliminação do processo orçamentário: elaboração, negociação e aprovação.

A pesquisa do grupo BBRT foi baseada em três questões:

- Há uma alternativa ao orçamento?
- É um modelo melhor de gestão?
- Quais as lições podemos aprender com sua implementação?

Ao estabelecer esta problemática o escopo do BBRT deixou claro não intentar uma saída para o orçamento, o reconhecimento de sua utilidade na atual ou qualquer configuração proposta. A hipótese e a metodologia do trabalho dos pesquisadores buscam o ocaso do orçamento, por considerá-lo dispendioso, defeituoso e acrescenta pouco valor.

### 2.3.3 Abolindo o orçamento

Críticas aos orçamentos e suas limitações são comuns ao longo do tempo. Os estudiosos apontam sua importância, dificuldade de implantação e limitações autores como Kaplan, Welsch, Horngren, Hansen e Mowen ou Vatter, e possíveis efeitos colaterais como os citados Hofsted e Jelineck, Argirys, porém, nunca ousaram invalidar o orçamento normalmente analisando-o sob o prisma que há barreiras a serem transpostas na implementação, elaboração, execução e controle.

Joseph Bower (1979) *apud* Mintzberg (2007) também criticou o processo de alocação de recursos considerando como “*um estudo, barganha, persuasão e escolha espalhados por muitos níveis da organização e longos períodos de tempo*” e Jelineck (1979) comparou o planejamento estratégico, que redundava no orçamento, conduzido pelos “*planejadores contemporâneos*” aos programas de trabalho nas fábricas cem anos atrás (MINTZBERG, 2007).

Brookson (2000) salienta que em algumas empresas os orçamentos são vistos como algo a ser temido e não como ferramentas para melhorar o desempenho porque incorporam interesses conflitantes. Entretanto, sustenta que a prevenção destes conflitos é possível quando se produz orçamentos realistas.

Para o Beyond Budgeting o orçamento carece de uma gestão comando-controle e apresentam como solução ao orçamento o empowerment por estar mais inclinado a atuar junto ao cliente, compreendendo suas necessidades, tomando ações para saná-las, agregando valor para a empresa, como os exemplos das empresas Ahlsell, Leyland Trucks, o Banco Handelsbanken.

A falta de governança é vista sob o aspecto endógeno “*práticas de jogatinas que são perniciosas a muitas organizações hoje*”, e exógeno, como solução à compreensão adotada pelo mercado de capitais, sobretudo, pelos benefícios que proporciona aos investidores.

O Beyond Budgeting entende a governança como um conjunto de práticas administrativas transparentes, como forma de descentralizar e otimizar a decisão uma vez que todos os interessados compartilham o mesmo sistema de informações.

O instrumento financeiro base para tomada de decisão ou mensuração, no Beyond Budgeting, é o Rolling Forecast que define parâmetros mutáveis, segundo condições

ambientais para determinado período, onde se acrescenta um período em lugar de outro concluído.

### 2.3.4 Os 12 Princípios do Beyond Budgeting

Baseados nas pesquisas realizadas nas empresas que substituíram os orçamentos, segundo o BBRT, foram traçados os 12 Princípios divididos em dois grupos, a serem seguidos pelos líderes. No primeiro grupo, conforme Fraser e Pflaeging (2007) estão os princípios de liderança:

1. Estabelecer objetivos de melhoria relativa;
2. Avaliar e recompensar com base em contratos de melhoria relativa;
3. Fazer dos Planos de Ação um processo contínuo e inclusivo;
4. Disponibilizar os recursos assim que solicitados;
5. Coordenação das ações prevalecendo à demanda do consumidor;
6. Controle baseado em governança e em uma série de indicadores relativos de desempenho.

O segundo grupo é composto por princípios para as lideranças gerirem empresas descentralizadas, conforme HOPE e FRASER (2003):

7. Estabelecer estrutura de governança baseado em princípios claros e limites;
8. Criar um clima de alto desempenho baseado em sucesso relativo;
9. Dar liberdade às pessoas para tomar decisões locais que sejam consistentes com os princípios de governança e objetivos organizacionais;
10. Distribuir a responsabilidade da decisão de criação de valores para as equipes da linha de frente da organização;
11. Tornar as pessoas responsáveis pelos resultados do cliente;
12. Ter sistemas de informação éticos e abertos para toda a organização.

Segundo os patrocinadores do Beyond Budgeting os princípios oferecem um novo modelo de gerenciamento coerente, além do comando e controle, pressupõe que os gerentes de linha são capazes de planejar e controlar seu próprio desempenho, cabendo aos executivos seniores dar suporte, desafiar e treinar. As decisões são tomadas localmente dentro de uma estrutura de governança, limites, princípios e valores, apoiados por um sistema de informação dinâmico e aberto.

## 3 METODOLOGIA

Neste capítulo descreve-se a metodologia adotada para a realização da pesquisa, definindo sua natureza e a técnica Análise de Conteúdo, usada para comparar as propostas.

### 3.1. Natureza

Para garantir a confiabilidade e validade o instrumento cabível é a Análise de Conteúdo, “*que mede o conteúdo semântico, o aspecto ou o quê de uma mensagem*”, conforme Cooper e Schindler (2003), sob a perspectiva quantitativa. Foi considerada a técnica mais adequada em função das questões abertas, a impossibilidade de formulá-las pela inexistência de uma hipótese, bem como, necessário para sistematizar e tornar objetivo o tema escolhido.

Quanto aos seus fins este trabalho tem natureza exploratória, uma das peculiaridades deste tipo de pesquisa, destacada por Gil (2002), é o “*aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições*”. Collis e Hussey (2005) afirmam que este tipo de pesquisa é

adequado quando há poucos estudos anteriores sobre o assunto, o que não se aplica a Gestão Econômica, mas é adequado ao Beyond Budgeting, e há pretensão de descobrir padrões, idéias, hipóteses e obter informações sobre as características comportamentais de determinado problema. Quanto aos seus meios justifica-se a pesquisa bibliográfica.

## 3.2 Análise de Conteúdo

### 3.2.1. Definição

A Análise de Conteúdo é uma metodologia de análise de textos tanto quantitativa quanto qualitativa. Na definição de Bardin (1977) é:

*Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.*

A natureza científica, exposta no método, dividida por Bardin (1977), em três fases inter-relacionadas para a organização da Análise de Conteúdo:

1. Pré-análise: é a fase da organização, com três finalidades: (1) escolha do material a ser analisado; (2) formulação das hipóteses e dos objetivos; e (3) elaboração de indicadores que fundamentem a interpretação final.
2. Exploração do material: consiste no tratamento dos dados, codificação, categorização e quantificação das informações. A codificação é a transformação dos dados brutos em dados significativos e válidos realizados através de regras precisas
3. Tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação: é quando o o pesquisador já dispõem do material para “*estabelecer relações, verificar contradições e compreender os fenômenos que nos propomos a estudar*” (VIEIRA; ZOUAIN, 2005).

Consiste na etapa mais crítica, onde o pesquisador analisará o material empírico, apoiado no conhecimento teórico para finalizar a pesquisa, levando a conhecimento do leitor suas observações e conclusões devidamente consubstanciadas.

## 3.3 Aplicação da Técnica da Análise de Conteúdo

Em toda pesquisa há necessidade de delimitação do campo de estudos do pesquisador. Richardson (1999) restringe a “*uma definição precisa da pesquisa*”, que para este trabalho é a premissa que as **divergências presentes nas unidades de registro, após categorização e identificação dos elementos e suas respectivas frequências se manifestem, em condições suficientes, para análise e inferências sobre Beyond Budgeting e Gestão Econômica, em consonância com a problemática deste trabalho.**

Para atender aos pré-requisitos da análise delimitou-se como corpus, ou o conjunto de documentos base para a análise, a fundamentação teórica, sobre o Beyond Budgeting e a Gestão Econômica, por atender as regras de pré-análise: exaustividade, representatividade, homogeneidade e pertinência.

Na categorização utilizou-se o procedimento de caixas, onde é fornecido o sistema de categorias e repartem-se os elementos à medida que são identificados, por analogia, no texto. Dividiu-se o trabalho em quatro grandes categorias, modelo de gestão, instrumentos de gestão, sistemas de informações e descentralização, subdivididas em palavras-chave, a partir das quais os elementos foram identificados e classificados

A partir das “*unidades de registro e contexto*” foram identificados elementos, palavras à esquerda e a direita que qualificassem as palavras-chave, e por extensão as categorias, a

partir de substantivos, verbos, adjetivos ou advérbios pertencentes ao mesmo parágrafo. Assim, palavras a esquerda da frase iniciada com a palavra-chave, ou à direita, quando pertencentes à frase seguinte, foram desconsideradas.

Para realização da fase de análise de dados considerou-se as palavras que apareceram mais de uma vez, seus sinônimos ou palavras que conduzam ao mesmo entendimento. Exemplo: abandonar, abolir, ocaso estão associadas à proposta do Beyond Budgeting a uma gestão sem orçamentos. Palavras com frequência única foram descartadas por não atender o critério de representatividade.

Para cumprir sua missão frente a uma entidade é premente o gestor atingir a eficácia empresarial. Para atingir este fim necessita de processos e instrumentos para apoiá-lo. Para atender esta premissa foram selecionados os elementos-chaves e respectivas categorias.

## 4 ANÁLISE COMPARATIVA

### 4.1 Análise de Dados

#### 4.1.1 Processo de Gestão

Como palavras-chave de Processo de Gestão foram codificadas as palavras planejamento, execução, controle e avaliação de desempenho, que obteve em sua totalidade, observadas as regras de categorização 70 elementos.

Da maior frequência abstrai-se que o processo de gestão para o Beyond Budgeting é “descentralizado”, “delegado”, “multifacetado”, “multiníveis”, “aprofundado”, além das palavras “radicalmente”, e “empowerment”, a primeira um adjetivo para qualificar a descentralização e a segunda considerada sinônima desta.

Secundariamente denota-se um processo voltado à execução com a supremacia das palavras ligadas a realização, tais como, “fazer”, “ação”, “execução”, “elaborar”, “mudar” e “conduz”.

Em terceiro lugar, por ordem descendente de frequência, aparece na unidade de contexto “centralizada” e “central”, com conotação negativa, associadas ao orçamento, que o Beyond Budgeting afirma não utilizar este instrumento porque é considerado prejudicial, danoso, demorado, entre outros adjetivos.

Seqüencialmente, evidencia-se a “organização”, “modelo”, “gestão” e “coordenação” vinculadas a “processos”. Manifestam a preocupação com a gestão, denotando uma preocupação maior com a execução que com o processo de gestão como um todo (planejamento e controle). Assim como “empresarial”, “empresa” e “organizacionais” seguem com frequências menores, salientando a preocupação com o futuro da organização as palavras “objetivos/horizonte e estratégico”.

Em contraposição, a Gestão Econômica valoriza o processo de gestão. Na unidade de registro foram localizados 186 elementos, aparecendo em primeiro lugar para a categoria o foco principal com o longo prazo com os registros “estratégia”, “estratégico” e “visão”. A importância da gestão, mais especificamente a econômica, base do modelo é destacada por elementos distribuídos em “gerencial”, “gerenciamento”, “gestores”, “econômica”, “empresarial” e “administração”.

O planejamento, conta com inserções, também pertencente às fases de pré-planejamento, planejamento de longo e médio prazo e o planejamento de curto prazo. A temporalidade é confirmada pela frequência dos elementos “momento”, “futuro”, “médio”, “previsão”, “curto” e “recente”.

O processo decisório, ou a tomada de decisão, emergiu respaldando sua relevância à Gestão Econômica porque cabe ao gestor tomar decisões para atingir o resultado econômico. Explica Parisi (2003) que o processo de tomada de decisão “ocorre pela necessidade de se optar por caminhos alternativos, tanto para a necessidade de solucionar determinado

*problema, quanto para a necessidade de aproveitar determinada oportunidade*". Subtrai-se desta afirmação que decidir está associado ao presente, para o futuro da empresa.

Por fim, a execução recebe apontamentos, correspondentes a fase que os recursos são consumidos e os produtos são gerados. Na execução as ações são implementadas e surgem as transações realizadas. Aparecem os elementos "*atividades*", "*tarefas*", "*áreas*" e "*vendas*".

O controle e seus elementos receberam destaque, em função da sua importância para o processo de gestão na Gestão Econômica, assertiva confirmada por Catelli, Pereira e Vasconcelos (2003) "*processo de gestão econômica é, na realidade, um processo de controle*", cujos objetivos são explicados como sendo "*assegurar a busca da eficácia empresarial*"

#### **4.1.2 Instrumentos de Gestão**

Instrumentos de gestão são elementos que apóiam os gestores para atingir os resultados planejados e cumprir a missão da empresa. Buscando entender a problemática foram segregados em quatro palavras-chave metas, planos, recursos e orçamento. Na categorização, em sua totalidade as palavras quando relacionadas diretamente ao orçamento tem viés negativo, respaldando a compreensão do Beyond Budgeting sobre o processo orçamentário. Esta consiste na principal diferença entre Beyond Budgeting e Gestão Econômica e a visão sobre orçamento afeta o modelo de gestão.

O aspecto negativo patentado pela Análise de Conteúdo é atribuído pelo Beyond Budgeting aos contratos fixos estabelecidos no orçamento. Pflaeging (2009) defende que com a implementação de contratos flexíveis estas discussões são de importância menor: "*a gestão com contratos flexíveis torna inteiramente supérfluas as negociações sobre metas, desempenho, planos, medição, controle, desafio e ambições*"

Lideram a lista de frequência "*abandonar*", "*ocaso*" e "*sem orçamento*", similar quanto à intenção negar o orçamento enquanto instrumento de gestão, ou útil para esta. Complementam o raciocínio elementos como "*processo*" "*tradicional*" ou "*era*", "*limitados/limite*" e "*contratos fixos*".

Sobressai um orçamento, de fato obsoleto, que foi ou está sendo abandonado pela maioria das empresas, substituído por um orçamento moderno, participativo, flexível e integrado a outros instrumentos de gestão, como caminho para atingir a eficácia organizacional, assertiva confirmada por Pereira (2003), descartando os denominados orçamentos fixos, para efeito de avaliação de desempenho, "*por não considerarem alterações dos níveis de atividades orçados*".

A Análise de Conteúdo evidencia que o orçamento é julgado somente por suas limitações, já largamente apontadas na literatura, isto porque, não é o orçamento que traz em seu bojo à problemática, mas é resultado de como os gestores orientam o negócio, da estrutura organizacional, de como as estratégias são constituídas e executadas e a própria forma como o orçamento é utilizado pela empresa. O principal instrumento proposto para substituição do orçamento pelo Beyond Budgeting é o Rolling Forecast e aparece com o instrumento "*CRM*" - Customer Relationship Management.

Em contraposição a Gestão Econômica visualiza o orçamento como parte do processo de gestão, "*um instrumento que permite a simulação de alternativas e o monitoramento permanente dos desempenhos planejados e realizados*" nos dizeres de Catelli, Guerreiro e Pereira (2003). Esta relação patenteia-se, através da aplicação da Análise de Conteúdo com os elementos "*flexível/variável*" e sobressaem os conceitos de orçamento, sob o âmbito da gestão econômica corrigido, ajustado, original e realizado.

## 4.2 Categorias e Elementos: Análise de Dados

A pesquisa foi dividida em quatro categorias: modelo de gestão, instrumentos de gestão, sistemas de informações e descentralização, tendo como palavras chaves a planejamento, execução, controle, avaliação de desempenho, metas, planos, recursos, orçamento, sistemas de informação e descentralização. Os elementos, oriundos desta seleção apresentam:

CATEGORIA	ELEMENTOS			
	BEYOND BUDGETING	%	GESTÃO ECONÔMICA	%
Processo de Gestão	70	26,3%	186	55,4%
Instrumento de Gestão	169	63,5%	129	38,4%
Sistemas de Informação	4	1,5%	21	6,3%
Descentralização	23	8,6%	0	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>266</b>	<b>100,0%</b>	<b>336</b>	<b>100,0%</b>

Quadro 1 – Distribuição Elementos (Fonte: elaborado pelos autores)

O quadro acima evidencia a preocupação da Gestão Econômica com o processo de gestão, uma vez que 55,4% das palavras-chaves incluem-se nesta categoria, contra 26,3% do Beyond Budgeting. A força do Beyond Budgeting é nos instrumentos de gestão de onde emerge 63,5% contra 38,4%. Sistemas de informação com 6,3% são mais importante para a Gestão Econômica, enquanto descentralização com 8,6% é superior para o Beyond Budgeting

Maior intensidade no tratamento ao processo de gestão explica-se porque embora originário da necessidade de apresentar um novo modelo, a Gestão Econômica em perseguindo um modelo consistente, conceitualmente embasado, para atender as carências práticas dos gestores, relacionadas a eventos, transações e atividades para atingirem a eficácia empresarial.

O Modelo de Gestão Econômica é dedutivo, no sentido que seus argumentos fluem de generalizações para observações específicas, normativo, “*explorando o comportamento da empresa ao invés de estudar detidamente os processos mentais dos decisores*” (Guerreiro, 1989), e também descritivo, tendo em vista que “*os gestores não utilizam necessariamente os melhores modelos, e que por outro lado estes modelos estão condicionados à informação disponível no momento*”. (Guerreiro, 1989).

O Beyond Budgeting é indutivo, partindo de uma base empírica, segundo Hope e Fraser (2003), empresas inconformadas com a forma de gestão utilizando o orçamento, abandonaram o instrumento e conseguiram resultados superiores, como Rhodia, Borealis e Svenska Handelsbanken. Baseado no estudo dos procedimentos adotados por estas empresas propõe uma verdade geral, uma metodologia, com 12 princípios fundamentais de liderança e de processos descentralizados, que seguidos podem resultar em resultados superiores. Não há preocupação em estabelecer conceitos, ou construções lógicas, mas sim descrever a experiência.

Pode ser também classificado como positivista, embora sem usar recursos matemáticos, estatísticos para comprovar suas hipóteses ou premissas, através da indução estabelece relevância e sem uma base teórica conceitual forte define-se como verdade e propõe sua universalização.

Os patrocinadores salientam ainda que “*Rolling Forecast não é orçamento, mas um modelo que analisa as tendências e não determina metas para a organização*” (BARBOSA, 2004). Contudo metas ou “*parâmetros mutáveis*”, também presente no referencial teórico

sobre o Beyond Budgeting, transformam este instrumento no orçamento flexível e/ou orçamento contínuo.

Esta constatação traz uma nova realidade à comparação, ou seja, o Beyond Budgeting nega e desqualifica o orçamento, porém, dadas os atributos citados, utiliza um instrumento com as características do orçamento, adaptadas a um tipo de gestão específica. As principais diferenças, quanto à aplicação ou elaboração, de forma diferente e com uma quantidade menor de informações não se sustentam porque a forma de elaboração e a quantidade de informações são fruto de decisões do gestor e não características imutáveis do instrumento. Pode-se qualificar o Rolling Forecast como um orçamento flexível/contínuo sintético.

Em contraposição a Gestão Econômica visualiza o orçamento como parte do processo de gestão, “um instrumento que permite a simulação de alternativas e o monitoramento permanente dos desempenhos planejados e realizados” nos dizeres de Catelli, Guerreiro e Pereira (2001). Esta relação sobressalta através da aplicação da Análise de Conteúdo com os elementos flexível/variável destacado 6,2% dos elementos.

O quadro 02 apresenta o orçamento flexível no formato da Gestão Econômica e o quadro seguinte mostra os valores físico/monetários base para elaboração. Elementos de mensuração não adotados pelo Beyond Budgeting forma desconsiderados para manter idêntica base comparativa.

Área de Responsabilidade: Consolidado										Período: ago/09
Resultados	Orçamento			Realizado		Variação				TOTAL
	Original (1)	Corrigido (2)	Ajustado (3)	Padrão (4)	Realizado (5)	Variação de Preços (2-1)	Ajuste (3-2)	Volume (4-3)	Eficiência (5-4)	
Receita operacional	9.000	9.200	10.120	10.800	12.000	200	920	680	1.200	3.000
Custo operacional	-7.200	-7.500	-8.250	-8.640	-9.120	-300	-750	-390	-480	-1.920
Margem Operacional	1.800	1.700	1.870	2.160	2.880	-100	170	290	720	1.080
Receita financeira										
Custo financeiro										
Margem financeira	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Custos departamentais	-100	-100	-100	-100	-100					
Resultado da área	1.700	1.600	1.770	2.060	2.780	-100	170	290	720	1.080
Fases	Planejamento operacional de longo e médio prazo	Planejamento operacional de curto prazo	Planejamento operacional de curto prazo	Execução		Controle				

Quadro 2 - Orçamento Flexível –(Fonte: adaptado pelos autores com base em Guerreiro,1989 e Oliveira, 2001.

Valores físico-monetários	Original	Corrigido	Ajustado	Padrão	Realizado
Receita unitária	9,00	9,20	9,20	9,00	10,00
Custo unitário	7,20	7,50	7,50	7,20	7,60
Qt des	1.000	1.000	1.100	1.200	1.200

Quadro 3 - Valores Físico / Monetários (Fonte: elaborado pelos autores)

Elaborado com a proposta de simplificação, para o mesmo período de planejamento, agosto/2009 o Rolling Forecast é:

ROLLING FORECAST - agosto/09						
	CENTRO DE CUSTO	Mês Atual Ago/2009	agosto-08	ANO ATUAL ACUMULADO	MÉDIA ÚLTIMOS 12 MESES	VARIAÇÃO MÉDIA ÚLTIMO ANO
Vendas	Consolidado	10.120,00	9.800	90.300	11.288	3,3%
Custo	Consolidado	-8.250,00	-7.840	-73.143	-9.143	5,2%
Margem		1.870,00	1.960	17.157	2.145	-4,6%
Investimentos	Consolidado	580.000,00	500.000	500.000	480.000	16,0%

Quadro 4 – Relatório Financeiro Mensal - Agosto/2009 (Fonte: adaptado de Pflaeging, 2003).

Os valores estimados para o período devem ser similares porque para elaborar o Rolling Forecast e o Relatório Financeiro Mensal os gestores estimaram, a partir dos melhores valores praticados no mercado, presumem-se os mais atualizados, idêntico aos orçamentos corrigido e ajustado, apresentado pela Gestão Econômica que vai fazendo as alterações nos valores e quantidades nas fases de planejamento (longo, médio e curto prazo), à medida que se aproxima do período de execução (orçamento ajustado).

As várias fases percorridas na elaboração do orçamento pela Gestão Econômica, entretanto, possibilita o acúmulo de conhecimentos sobre as variáveis, ampliando a possibilidade de uma atuação corretiva localizada (retroalimentação), quando dissonante do planejamento, e maior probabilidade de atingir o resultado empresarial

As demais informações requeridas pelo Rolling Forecast são valores históricos, disponíveis para ambos, e períodos futuros, estabelecido em cinco trimestres para o Beyond Budgeting e segundo as necessidades informacionais para decisão do gestor para a Gestão Econômica.

Idênticas informações poderiam ser constituídas a partir do orçamento contínuo, porque a Gestão Econômica não refuta este tipo de orçamento, e comparado ao Rolling Forecast com atualizações trimestrais para 05 (cinco trimestres previstos), apresentados em conjunto com oito trimestres realizados

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo principal deste trabalho foi comparar o Modelo de Gestão Econômica e o BBRT – Beyond Budgeting Round Table, oriundos da necessidade de buscar caminhos alternativo à gestão. O primeiro partindo da contabilidade, porém, apresentando alternativas, embasadas em conceitos econômicos, para suprir as carências desta para o processo decisório, apontado por pesquisadores, executivos e investidores. O segundo propõe a ser um novo modelo de gestão cuja proposta principal é banir o orçamento para solucionar questões endógenas que reduzem o potencial de resultados da empresa.

Entre os objetos de comparação o Beyond Budgeting toma como mote a eliminação do orçamento e seus efeitos colaterais, danosos à gestão de uma organização de forma eficaz. Para a Gestão Econômica, ao contrário, o orçamento pertence ao sistema de informação e é instrumento importante no processo decisório. A problemática surgida tinha como objetivo ressaltar as principais diferenças e similaridades entre Beyond Budgeting e Gestão Econômica.

A inexistência de uma hipótese conduziu à técnica de Análise de Conteúdo como a metodologia mais adequada para responder a questão, para a qual foram determinadas as categorias e as palavras chaves.

A associação das palavras-chaves as categorias evidenciou a preocupação da Gestão Econômica com o processo de gestão. A força do Beyond Budgeting é nos instrumentos de

gestão. Sistemas de informação mais importante para a Gestão Econômica, enquanto descentralização o é para Beyond Budgeting

A confrontação no campo das idéias, em observância ao problema, dissecadas pela técnica de Análise de Conteúdo, ao assumir a palavra orçamento como elemento, mostrou que ambos usam o orçamento como instrumento de gestão, embora o Beyond Budgeting prefira denominá-lo de Rolling Forecast. Destarte, o orçamento na Gestão Econômica, porém é diferente do orçamento taxado como “tradicional” pelo BB, porque é instrumento versátil, flexível, ajustável, representando as condições vigentes a cada fase de planejamento e próximo a realidade à medida que se aproxima o momento da execução.

Por outro lado, o volume de informações a partir do qual é constituído o orçamento no modelo de Gestão Econômica oferece uma gama de possibilidades para melhor avaliação dos gestores, de suas áreas de responsabilidade, da empresa e das mudanças no mercado. Atualizações trimestrais previstas no Rolling Forecast são contra-indicadas para mercados em mudanças constantes, somente cabíveis quando o segmento ou negócio permite a extrapolação de dados.

Destarte, o Modelo de Gestão Econômica é dedutivo, no sentido que seus argumentos fluem de generalizações para observações específicas, normativo, descritivo, tendo em vista que, intenta proporcionar aos gestores a oportunidade para tomar a melhor decisão com base nas informações disponíveis no momento.

O Beyond Budgeting é indutivo, partindo de uma base empírica, empresas inconformadas com a forma de gestão utilizando o orçamento, abandonaram o instrumento e conseguiram resultados superiores, segundo Hope e Fraser (2003), como Rhodia, Borealis e Svenska Handelsbanken. Baseados nos estudos dos procedimentos adotados por estas empresas propõem 12 princípios fundamentais de liderança e de processos descentralizados, que seguidos podem resultar em resultados superiores. Não há preocupação em estabelecer conceitos, ou construções lógicas, mas sim descrever a experiência e generalizar, como válida para todas as organizações.

Pode ser também classificado como positivista, embora sem usar recursos matemáticos ou estatísticos para comprovar suas hipóteses ou premissas, através da indução estabelece relevância e sem qualquer base teórica conceitual define-se como verdade e propõe sua universalização.

Os modelos nasceram da mesma motivação, encontrar novos caminhos para a gestão, divergindo quanto à metodologia. A Gestão Econômica pelo caminho do conceito para a prática, e o Beyond Budgeting da prática para a generalização, mas ambos apóiam-se no orçamento como instrumento de apoio a decisão.

## Referências

- ARGYRIS, C. **A Integração Indivíduo-Organização**. São Paulo: Atlas, 1975.
- \_\_\_\_\_. **Enfrentando as Defesas Empresariais** - Facilitando o aprendizado organizacional. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BARBOSA F<sup>o</sup>, F. **Estudo de Caso de Uma Empresa Brasileira de Grande Porte do Ramo de Alimentos, Para Analisar Sua Tendência ao Modelo Beyond Budgeting**. 2004. 229 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica). São Paulo, FECAP, 2004.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BROOKSON, S. **Como Elaborar Orçamentos**. São Paulo: Publifolha, 2000
- COLLIS, J; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração** 2<sup>a</sup> Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Bookman, 2003.

- FRASER, H.; PFLAEGING, N. **Os 12 Princípios do Beyond Budgeting** – Como organizações podem ir “alem dos orçamentos”, deixando para trás a gestão por comando e controle. São Paulo: BBRT White Paper, 2007.
- GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- GUERREIRO, R., **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1998. 332 f. Tese (Doutorado). São Paulo: FEA, 1998.
- HOPE, J. FRASER, R.. **Beyond Budgeting – How managers can break free from the annual performance trap**. Massachusetts: Harvard Business School Press, 2003
- \_\_\_\_\_. **Gestão Financeira Moderna – Reinventando o CFO**. Rio de Janeiro: Campus, 2007.
- HORNGREN, C.T. **Introdução a Contabilidade Gerencial**. 5ª Ed. Rio de Janeiro, Prentice Hall, 1995.
- KANTER, Rosabeth Moss. **Quando os Gigantes Aprendem a Dançar – Dominando os desafios de estratégia de gestão de carreiras dos anos 90**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **Balanced Scorecard - A Estratégia em Ação**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safári de Estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2007.
- NETO, J.E. **Beyond Budgeting: Percepções e Adaptabilidade ao Varejo Bancário Brasileiro – Estudo de Caso**. Dissertação (Mestrado) – FECAP – Fundação Escola de Comércio. São Paulo: FECAP, 2007.
- OLIVEIRA, A.B.S.O. **Aplicação dos Conceitos de Gestão Econômica aos Eventos Econômicos de um Banco Comercial**. Dissertação (Mestrado) – FEA. São Paulo: USP, 1994.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento, Planejamento de Lucro**. In Catelli, Armando (org). *Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 2001. Cap. 5, p. 155-177.
- \_\_\_\_\_. *Controladoria – Fundamentos do controle empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- PARISI, C. **Uma Contribuição ao Estudo de modelos de Identificação e Acumulação de Resultado**. Dissertação (Mestrado) – FEA. São Paulo: USP, 1995.
- PEREIRA, C.A. **Ambiente, Empresa, Gestão e Eficácia**. In Catelli, Armando (org). *Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica*. São Paulo: Atlas, 2001. Cap. 1, p.33-78.
- PFLAEGING, Niels. **Projeção com Rolling Forecasting: Aumentando a flexibilidade e agilidade do planejamento e antecipando riscos**. 5ª Conferência Plano Orçamentário, São Paulo: 2003.
- \_\_\_\_\_. **Liderando com Metas Flexíveis**. Porto Alegre: Bookman, 2009.