

Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?

Hilton De Araújo Lopes

José Roberto Blaschek

Resumo:

O presente artigo analisa, por meio de pesquisa bibliográfica, três abordagens alternativas ao modelo clássico de orçamento, que possuem potencial para tornar mais eficaz o controle gerencial: o orçamento contínuo, o orçamento baseado em atividades e o beyond budgeting. A proposta do estudo é identificar a mais adequada ao ambiente de negócios atual. Para justificar a necessidade dessas abordagens, será realizada uma confrontação entre as disfunções mais comuns do orçamento tradicional e as soluções propostas pela literatura. Ao final, serão expostas as razões pelas quais se propõe um modelo que agrega as características de um orçamento contínuo (horizonte fixo de tempo e previsões constantes) com as de um orçamento baseado em atividades.

Área temática: *Controladoria*

Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?

Hilton de Araújo Lopes (Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Brasil) hlopes1970@terra.com.br

José Roberto Blaschek (Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Brasil) blaschek@attglobal.net

Resumo

O presente artigo analisa, por meio de pesquisa bibliográfica, três abordagens alternativas ao modelo clássico de orçamento, que possuem potencial para tornar mais eficaz o controle gerencial: o orçamento contínuo, o orçamento baseado em atividades e o beyond budgeting. A proposta do estudo é identificar a mais adequada ao ambiente de negócios atual. Para justificar a necessidade dessas abordagens, será realizada uma confrontação entre as disfunções mais comuns do orçamento tradicional e as soluções propostas pela literatura. Ao final, serão expostas as razões pelas quais se propõe um modelo que agrega as características de um orçamento contínuo (horizonte fixo de tempo e previsões constantes) com as de um orçamento baseado em atividades.

Palavras-chave: Orçamento empresarial, Orçamento contínuo, Orçamento baseado em atividades e Beyond budgeting

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

O processo orçamentário é o elemento principal do controle gerencial na maior parte das organizações, possuam elas fins lucrativos ou não. Para Lunkes (2000), em um cenário de restrição generalizada de recursos, a definição prévia de despesas e investimentos evita dispêndios desordenados e sem critérios, assegurando, assim, o emprego mais eficiente desses recursos. Essa definição prévia de gastos é consubstanciada no orçamento que, segundo o mesmo autor, é um “plano de ação detalhado, desenvolvido e distribuído como um guia para as operações e como base parcial para a subsequente avaliação de desempenho”. Frezatti (2005) ressalta que o orçamento anual é responsável por implementar as decisões tomadas no plano estratégico da organização

Hansen et al (2003) explicam que, em meados da década de 1960, Robert Anthony estabeleceu uma estrutura de controle gerencial, em que dois processos de controle foram considerados complementares ao controle gerencial propriamente dito: o planejamento operacional e o estratégico. Ele verificou que o planejamento operacional assume formas muito diferentes nas organizações, refletindo características tecnológicas e operacionais díspares. Dada esta ampla variedade de práticas no planejamento operacional, o autor preferiu focar seus estudos nos processos mais gerais de controle gerencial. Da mesma forma, ele concebeu o planejamento estratégico como uma atividade irregular (pelo menos, na época) que acontece nos mais altos escalões de uma organização, mas que provê os objetivos e metas que guiarão o processo de controle gerencial. Embora visse o planejamento estratégico como um processo essencial, ele considerou-o um campo de estudo distinto do controle gerencial. Isto posto, a área de controle gerencial se definiu em função do desejo de se estudar os processos comuns a todas as organizações, e que demonstrassem um padrão rotineiro e regular.

Em decorrência desse enfoque, criou-se uma visão de controle baseada na contabilidade, haja visto que apenas os sistemas contábeis eram comuns a todas as organizações. Considerando ainda que o controle requeria padrões, contra o qual o

desempenho deveria ser avaliado, o orçamento naturalmente se tornou o referencial para comparação. Isto acabou levando o orçamento anual a ser utilizado como a base fundamental do sistema de controle. Em consequência disso tudo, segundo Hansen et al. (2003), várias organizações empregam o controle orçamentário, com um período de planejamento anual, dividido em trimestres ou, às vezes, meses.

Entretanto, o *modus operandi* do processo orçamentário vem sendo continuamente criticado, tanto no meio acadêmico (em livros, artigos e monografias), quanto no ambiente corporativo, pelos profissionais que atuam no setor.

O alvo principal dessas críticas está na chamada concepção tradicional do orçamento, cuja referência fundamental é o livro Orçamento Empresarial, de Glenn A. Welsch. Nele, o autor, além de estabelecer uma esmiuçada metodologia para a preparação, execução e controle de resultados do orçamento, cita ações para solucionar as possíveis imperfeições que possam advir da condução do processo. No entanto, a reiterada verificação de algumas dessas imperfeições na prática orçamentária, relativas à fixação de metas, participação dos funcionários, alinhamento com a estratégia etc., nos leva a crer na inviabilidade das soluções propostas e, conseqüentemente, na ineficácia da metodologia.

Ao longo do tempo, diversas abordagens complementares ou alternativas ao processo orçamentário tradicional têm surgido, como o orçamento base-zero, o orçamento flexível, o orçamento contínuo, o orçamento baseado em atividades e o *beyond budgeting*; todas tentando minorar as deficiências constatadas na prática orçamentária das empresas.

O problema desta pesquisa é: qual abordagem orçamentária contribui de maneira mais relevante para a eficácia do processo de controle gerencial? Trabalhar-se-á com a hipótese de que um orçamento, com um horizonte de tempo fixo e acompanhado de forma contínua, e em que são previstos os consumos de recursos pelas atividades, em vez de pelos departamentos, é a melhor forma de minorar o impacto negativo das disfunções do processo tradicional, gerar valor nas organizações e, conseqüentemente, contribuir para a eficácia do controle gerencial.

O presente artigo foi estruturado de forma que, na sua primeira parte, seja efetuada uma análise das críticas mais contumazes ao processo orçamentário (disfunções do orçamento). Em seguida, serão estudadas três abordagens com potencial para solucionar o problema de pesquisa: o orçamento contínuo, o orçamento baseado em atividades e o *beyond budgeting*. Ao final, por ocasião das conclusões, apresentar-se-ão as vantagens do emprego conjunto do orçamento baseado em atividades com o orçamento contínuo.

2. Análise das disfunções do processo orçamentário

Segundo Hansen et al. (2003), as preocupações atuais dos usuários do processo orçamentário estão centradas em problemas amplamente ignorados pelas pesquisas acadêmicas ao longo do tempo, que preferiram direcionar seus esforços em questões tradicionais como a participação dos funcionários no processo. Eis o dilema hoje enfrentado pelas empresas: manter, melhorar ou abandonar o orçamento?

Welsch (1983) menciona algumas limitações de que o processo de planejamento e controle de resultados pode ser alvo:

- a) baseado em estimativas – embora os métodos quantitativos provejam uma forma satisfatória de se prever o comportamento de uma variável, eles devem ser combinados com o julgamento gerencial do gestor. Apesar disso, nem sempre essas estimativas são precisas.
- b) adaptação permanente às circunstâncias existentes – é necessário algum tempo (normalmente, mais de um ano) para o processo produzir resultados satisfatórios. Em função disso, durante a aplicação do programa, deve-se investir em treinamento do pessoal envolvido e adaptar as técnicas de planejamento às novas circunstâncias.

- c) execução não é automática – eficácia do plano está intimamente relacionada ao patrocínio da alta administração, o que significa apoio e esforço dos executivos na implementação do orçamento.

Hunt (2003) vislumbra que, em um mundo ideal, os processos e sistemas de previsão e orçamento inserir-se-ão no nível operacional das empresas e tornar-se-ão ferramentas normais de gestão. Ele acredita que o processo orçamentário ideal deve fazer parte de uma estrutura integrada e global de gerenciamento de resultados, conduzida, em última instância, por medidas baseadas em valor. Para isso, faz-se mister uma significativa transformação nas aptidões e competências das organizações. Todavia, os sistemas e processos há mais de dez anos em uso nas organizações estão freqüentemente obsoletos e não conseguem mais acompanhar a dinâmica moderna dos negócios.

Hansen et al. (2003) comentam a percepção generalizada de insatisfação com a prática orçamentária. Em termos conceituais, um sistema de controle orçamentário nos moldes tradicionais, para ser considerado útil, deve, primeiramente, possuir estabilidade operacional, de forma que o orçamento proveja um plano válido para um período razoável de tempo (normalmente, o próximo exercício). Talvez Welsch não tenha previsto este fator como uma limitação porque o contexto da época de publicação de seu livro era menos instável. Em segundo lugar, os gerentes devem empregar adequados modelos de previsão (uma das limitações citadas por Welsch) com vistas à geração, pelo orçamento, de um razoável padrão de performance e a correspondente imputação de responsabilidade aos gestores. Isto posto, verifica-se que o controle orçamentário tradicional possui menos utilidade em um ambiente mais turbulento de negócios, que é o atual.

Hansen et al. (2003) destacam que o orçamento, apesar do uso generalizado nas organizações, está longe da perfeição. Os profissionais têm expressado suas preocupações quanto à utilização do orçamento no planejamento e avaliação de desempenho, pois ele impede a aplicação ótima dos recursos da organização e incentiva tomadas de decisão “míopes” e o “jogo” (*gaming*) com seus números. Os profissionais atribuem estes problemas, em parte, aos enfoques de cima para baixo e de comando e controle presentes nas práticas orçamentárias anuais. Ademais, existe uma preocupação excessiva com a performance financeira anual, em contraposição às decisões operacionais e estratégicas, que enfatizam os objetivos não financeiros.

Howell (2004) corrobora esse entendimento ao afirmar que o processo orçamentário é influenciado pela prioridade que os relatórios financeiros dão aos lucros. Para evitar esse problema, ele sugere que se estabeleça uma nova concepção de planejamento e orçamento, em que a ênfase esteja no fluxo de caixa e, não, no resultado contábil. Ele entende que para um analista identificar o potencial de crescimento de uma empresa, deve considerar o seu valor intrínseco, que é o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros que ela vai gerar. Por isso, deve-se analisar o fluxo de caixa, e, não, o lucro contabilizado.

Hansen et al. (2003) argumentam que o orçamento tradicional é, freqüentemente, um obstáculo a mais na busca dos objetivos estratégicos, por apoiar certas práticas mecânicas como os cortes lineares indistintos nos custos dos departamentos e o orçamento incremental, que consiste na adição de um percentual (em função da inflação, do crescimento da economia, por ex.) nos números do orçamento do exercício anterior para se obter os valores do atual. Howell (2004) reforça essa crítica ao colocar que, nas empresas em que o processo orçamentário é empregado para criar e ressaltar uma mentalidade voltada para o crescimento, o investimento gerador de valor (em pesquisa e desenvolvimento, recursos humanos, desenvolvimento de clientes, melhoria de processos e imobilizado) não é objeto de reduções indiscriminadas.

Howell (2004) alega, ainda, que a maior parte dos gestores sabe, implicitamente, que esses investimentos impulsionam o fluxo de caixa e o crescimento da organização a longo

prazo. Contudo, os benefícios e a remuneração variável oferecidos aos executivos fazem com que eles dêem prioridade aos lucros anuais.

Hunt (2003) aborda sete problemas relacionados aos processos orçamentários existentes nas organizações:

- a) Frequência e oportunidade – processo orçamentário tradicional não consegue acompanhar o dinâmico ambiente de negócios dos dias atuais. Os gerentes devem ser hábeis para compreender e responder com celeridade aos impactos provocados pelas forças competitivas e pelas rápidas mudanças.
- b) Flexibilidade – maioria dos processos e sistemas orçamentários carecem de suficiente flexibilidade para se adequar às reorganizações, fusões, incorporações etc., que são a tônica do modelo de negócios atual. Estas mudanças precisam ser consideradas na operação dos sistemas.
- c) Custo e esforço – elevado custo dos processos existentes e demasiado tempo despendido na elaboração do orçamento.
- d) Responsabilidade e propriedade – setor financeiro (controladoria) está tão envolvido nas projeções e elaboração de orçamentos que acaba se transformando no proprietário do processo, em vez de ser o seu facilitador.
- e) Transparência e acesso – por não receberem *feedback* após a elaboração das projeções, os gerentes operacionais costumam ver o processo como um esforço do setor financeiro para organizar os dados de baixo para cima, considerado-o como apenas mais um pedido de informações da administração.
- f) Acurácia – apesar dos avanços tecnológicos, a maior parte das organizações se utiliza de uma miscelânea de modelos e planilhas para elaborar suas previsões e orçamentos. As imprecisões surgem pela falta de controle na elaboração da versão final do documento, seja na transposição dos números ou na sua agregação, com dados que não se equivalem à soma das diversas partes.
- g) Habilidades financeiras e ânimo – gerenciar um processo tão problemático como esse freqüentemente “cobra um tributo” do pessoal envolvido e prejudica a percepção da importância da função financeira. Embora os processos orçamentário e de previsão sejam conduzidos e operados por profissionais de finanças altamente qualificados, a função pode ser relegada a nada mais do que uma fábrica de produzir números.

Welsch (1983) identificou algumas ações e concepções que, se postas em prática, evitariam a ocorrência de anomalias na condução do orçamento. Essas ações e concepções fazem parte dos princípios fundamentais do planejamento e controle de resultados, contidos em sua obra. A fim de ordenar o que já foi abordado sobre as disfunções do orçamento, estão relacionadas no Quadro 1, algumas críticas ao processo, constatadas em pesquisa realizada em 2001, pela empresa de consultoria Accenture, em conjunto com a Cranfield School of Management, e citadas por Hansen et al. (2003) e por Leahy (2002), e as soluções propostas por Welsch (1983) para corrigir essas imperfeições:

Disfunções	Soluções
Baseados em hipóteses pouco objetivas e sem fundamento.	Os objetivos da empresa e as metas orçamentárias específicas devem representar expectativas realistas. Para isso, eles devem significar um desafio exequível tanto para o administrador individual quanto para a unidade operacional.
Fazem com que as pessoas se sintam desvalorizadas.	A tarefa de elaborar os planos de resultados é responsabilidade dos executivos de linha. É essencial que eles estejam profundamente envolvidos no processo, por meio do fornecimento dos dados básicos para o planejamento em seus respectivos centros de responsabilidade. Embora caiba aos executivos de níveis superiores a decisão final a respeito do plano de resultados, a opinião dos subordinados deve ser ouvida.
Concentram-se na	A ênfase principal do planejamento e controle de resultados deve residir num conceito

redução de custos e, não, no aumento de valor.	de desempenho, ao contrário de um conceito fiscal que diz respeito apenas a resultados monetários (aplica-se também à próxima disfunção).
Estimulam comportamentos inadequados e o “jogo” com os números (<i>gaming</i>).	Para evitar a tendência em se “cozinhar” o orçamento (ex.: subestimar as vendas, superestimar as despesas ou solicitar mais fundos do que o necessário), uma política importante a ser estimulada é a análise cuidadosa de ambos os tipos de variações, favoráveis e desfavoráveis. A administração deve convencer os níveis inferiores de que dotações adicionais poderão ser aprovadas a qualquer momento, a despeito do orçamento inicialmente elaborado, desde que para isso razões econômicas suficientes sejam apresentadas.
Adicionam pouco valor - orçamento incremental.	A fim de eliminar a tendência de, havendo excesso de recursos, os níveis administrativos inferiores gastarem-nos imprudentemente no final do período orçamentário, os setores da empresa devem ser estimulados a poupar e a devolver os recursos desnecessários, ao mesmo tempo em que lhes deve ser assegurado, tanto em termos de política como de ação, que as dotações futuras não serão adversamente afetadas por essa atitude positiva. As aprovações subseqüentes de orçamento devem ser consideradas em função dos programas propostos e das necessidades comprovadas, e não do nível das despesas em períodos precedentes (aplica-se também à disfunção anterior).
Reduzem a capacidade de reação e freqüentemente são um obstáculo a mudanças	O uso de flexibilidade na execução de planos deve ser uma política definida para impedir a criação de “camisas-de-força” e permitir o aproveitamento de oportunidades favoráveis, mesmo que não incluídas no orçamento. Um programa de planejamento e controle de resultados administrado de maneira habilidosa permite dar mais liberdade de ação a todos os níveis da administração seu enfoque dá ênfase a oportunidades e permite prever exceções, ajustes e necessidades de novos planejamentos, à medida que os acontecimentos se desenrolam.
São elaborados e atualizados com freqüência insuficiente.	Na tomada de decisões rotineiras, como também em questões de longo alcance, todos os níveis administrativos devem reexaminar continuamente as perspectivas futuras, planejando e modificando planos prévios no processo de tomada de decisões.

Quadro 1 – Disfunções e soluções para a abordagem tradicional do processo orçamentário.

Welsch (1983) acredita que problemas como “cozinhar” o orçamento, e o desperdício de recursos ao final do período existem porque não é dada atenção devida à formulação de políticas, à comunicação interna, ao processo de aprovação de orçamentos e aos aspectos de motivação da administração. Estes problemas normalmente ocorrem nos orçamentos da administração pública, embora o autor não veja razão para crer que eles não existam no meio empresarial.

Finalizando, Welsch (1983) identificou algumas vantagens específicas do programa de planejamento e controle de resultados que, no entanto, também têm sido contestadas pelos profissionais de finanças e pelos pesquisadores. O Quadro 2 faz uma correlação entre essas vantagens e as disfunções do orçamento. As quatro primeiras referem-se à pesquisa da Accenture e, a última, a uma crítica recorrente dos defensores do Orçamento Baseado em Atividades:

Vantagens do orçamento	Disfunções
Obriga à análise antecipada das políticas básicas.	Quase nunca é focado na estratégia da organização e muitas vezes a contradiz.
Obriga os chefes de departamento a fazer planos em harmonia com os planos de outros departamentos e de toda a empresa e promove a compreensão mútua de problemas entre os membros da administração.	Reforça barreiras entre os departamentos em vez de estimular o compartilhamento do conhecimento.
Reduz custos ao aumentar a amplitude do controle, pois exige menor número de supervisores.	Reforça a crítica de que se concentra na redução de custos, sem agregar valor.
Libera os executivos de muitos problemas internos rotineiros, graças a políticas predeterminadas e relações de autoridade bem definidas, dando-lhe mais tempo para	Os executivos despendem mais tempo discutindo detalhes do orçamento do que pensando em estratégias.

planejar e usar sua criatividade.	
Obriga a administração a planejar o uso mais econômico de matéria-prima, mão-de-obra, instalações e capital.	Não se preocupa com a gestão das atividades e dos processos.

Quadro 2 – Vantagens e disfunções do orçamento tradicional.

3. Propostas de melhorias

3.1 Orçamento Contínuo

O orçamento contínuo não preconiza a supressão do modelo tradicional de orçamento; ao invés disso, procura aperfeiçoá-lo, mantendo seus princípios fundamentais. A essência desta abordagem é a inclusão de um horizonte fixo de tempo e a elaboração contínua de previsões, de forma que a organização se mantenha atualizada quanto às mudanças, nos ambientes interno e externo, que possam afetar seus objetivos e estratégia.

Sobre essas mudanças, Frezatti (2005) resume o momento atual: investidores exigindo resultados satisfatórios da companhia, prioridade para os recursos humanos, rapidez na inovação, infidelidade dos clientes, preços sujeitos à influência da globalização, e pressão generalizadas por padrões éticos (governança corporativa).

Welsch (1983) afirma que há dois enfoques para as empresas estabelecerem políticas quanto ao período de tempo a ser coberto pelos planos de resultados e à frequência com que o ciclo de planejamento formal repetir-se-á: o planejamento periódico (estático, uma vez ao ano) e o planejamento contínuo de resultados. O que vai subsidiar as empresas a optarem por um dos dois enfoques é o fato de algumas delas operarem em condições que permitam a preparação de planos de resultados exequíveis, com muita antecedência, e outras encontrarem dificuldades consideráveis para planejar para um futuro distante.

Segundo Lunkes (2003), o objetivo primordial do orçamento contínuo é manter o orçamento operacional atualizado. Sua concepção reside em acrescentar, ao final de cada ciclo, um novo período, que pode ser de um, quatro ou seis meses. Para o autor, esta prática assegura que gestores e empregados permaneçam envolvidos no processo orçamentário, garantindo, assim, que condições variáveis possam ser incorporadas ao processo no momento oportuno.

Para Montgomery (2002), muitos dos processos orçamentários tradicionais não conseguem fornecer uma visão clara do rumo a ser dado ao empreendimento. As previsões contínuas permitem às organizações diminuir a distância entre o plano estratégico global e o orçamento operacional. Um ciclo de planejamento ideal, segundo o autor, inclui um componente de previsões contínuas que fluem diretamente do plano estratégico e se integra ao orçamento operacional. O produto desse planejamento de alto nível afeta diretamente o resultado do orçamento.

Essas previsões, que conduzem a um detalhado orçamento e suas metas, são um componente financeiro chave no planejamento estratégico de alto nível de muitas organizações. O plano estratégico, que envolve muitos processos não financeiros (análise dos concorrentes, planos centrados em iniciativas etc.), é o impulsionador das previsões contínuas. Estas traduzem iniciativas genéricas em índices e resultados estatísticos e operacionais. O orçamento operacional, por sua vez, gera planos de resultados e possibilita a execução das funções de controle “orçado versus realizado”, nos níveis mais baixos da organização (centro de custo, por ex.).

Hunt (2003) considera que as previsões contínuas provêm a gerência com informação no momento adequado para apoiar as decisões de negócios. Ele sugere substituir o processo anual de elaboração do orçamento, com revisões trimestrais, pelo enfoque voltado para as previsões contínuas. Os benefícios obtidos seriam:

- a) reduzir ou eliminar o enfoque incremental tradicional – isto força as pessoas a elaborarem previsões para atualizar mensalmente as projeções do negócio e a criar procedimentos padronizados para esta atividade;

- b) ajudar a eliminar a mentalidade de focar somente o ano em curso – reconhecimento de que as funções de negócio são uma operação contínua e que necessitam ser gerenciadas com esta concepção;
- c) manter o horizonte de tempo sempre em 12 meses – permite à administração tomar ações corretivas conforme as condições do negócio se alterem; e
- d) reduzir ou até mesmo eliminar o processo de orçamentação anual (que é custoso e despende muito tempo) – no último quadrimestre, época normal de elaboração do orçamento, a administração, baseada nas suas últimas previsões contínuas, já terá uma boa noção de como será o próximo exercício.

Welsch (1983) avalia que a abordagem contínua elimina em grande parte a necessidade de revisão de planos, no caso de acontecimentos e circunstâncias não previstos com antecedência. O caráter singular do orçamento contínuo está em a diretoria ter a sua disposição planos detalhados e contínuos para um período futuro relativamente regular (horizonte fixo de tempo), enquanto que, no planejamento periódico de resultados, o período de planejamento a curto prazo encerra-se no final do ano. O autor enfatiza que a adoção do enfoque contínuo estabelece explicitamente as datas e a frequência com que as projeções serão elaboradas, por meio de um cronograma de trabalho.

Montgomery (2002) chama a atenção para o fato de as empresas normalmente enfrentarem problemas para separar e coordenar suas previsões com o orçamento operacional. Em vez de elaborar previsões de fato, que, em condições ideais, seriam projeções em alto nível, as organizações acabam por elaborar novos orçamentos a cada semestre ou, até mesmo, quadrimestre, com todo o esforço adicional associado. O resultado: vários orçamentos durante o exercício, o que consome mais tempo e esforço do que o necessário; e, não, previsões, que poderiam indicar visões e caminhos para o negócio. O autor destaca que a maior parte das organizações deveria recuar e alterar o foco de suas previsões, das minúcias do orçamento para uma projeção de alto nível, elaborada de cima para baixo, e separada (embora integrada) do orçamento operacional.

Uma vez que a organização tenha decidido executar o planejamento estratégico financeiro, por meio das previsões contínuas, ela deve se preocupar com que o processo de previsão seja focado adequadamente e, não, simplesmente torne-se uma extensão do processo orçamentário. Montgomery (2002) propõe que as previsões contínuas, para serem mais eficientes, devem:

- a) possuir uma clara mentalidade voltada para o planejamento financeiro estratégico;
- b) ser realizadas resumidamente, em grupos de centros de custos (talvez em nível de departamentos, unidades ou regiões geográficas), de forma que os gestores tenham uma visão ampla da estratégia corporativa;
- c) ser modeladas com métricas e parâmetros operacionais, em vez de atualizações genéricas dos números das previsões anteriores; e
- d) estar intimamente relacionadas ao orçamento operacional.

Lunkes (2003) conclui que o orçamento contínuo “é adequado a empresas com produtos com o ciclo de vida muito curto e a processos que exigem rapidez nas mudanças.” Neste ambiente, novos cenários serão vislumbrados rotineiramente e o estabelecimento de novos objetivos para a organização ensejará alterações no orçamento. Ele finaliza considerando possível o emprego concomitante do orçamento contínuo com qualquer outra abordagem orçamentária.

3.2 Orçamento baseado em atividades (ABB)

A análise das atividades não foi ignorada pelo mundo corporativo, que tem demonstrado crescente interesse na apuração do verdadeiro custo de produtos e serviços, por meio do

custeio baseado em atividades (ABC), e na criação de uma metodologia para eliminar as atividades desnecessárias na organização, que é a gestão baseada em atividades (ABM).

Como a maior parte das organizações está insatisfeita com alguns aspectos de seu desempenho, o ABB vem se disseminando como uma ferramenta com a qual elas podem aperfeiçoar os métodos orçamentários tradicionais, que não mais atendem as suas necessidades. Esta abordagem enfatiza a importância da elaboração de orçamentos por atividades, em detrimento daqueles baseados em elementos de custo. Os princípios subjacentes ao ABB englobam a conexão da estratégia corporativa com as atividades, a previsão de receitas, a gestão da capacidade instalada e a análise das variações.

No atual ambiente de negócios, altamente competitivo, gerar valor tem sido a prioridade número um das organizações; e, para isso, faz-se necessário possuir sistemas contábil e orçamentário que apoiem os objetivos de longo prazo. Há consenso de que os processos tradicionais de planejamento e orçamento têm levado à destruição de valor nas companhias. O ABB traduz as estratégias das organizações em estruturas de atividades e processos interdepartamentais, facilitando sua implementação e, conseqüentemente, tornando-as mais competitivas.

O ABB originou-se na ala americana da organização *Consortium for Advanced Manufacturing International* (CAM-I), que defende o aperfeiçoamento do sistema orçamentário pela combinação de um modelo operacional mais abrangente, baseado em atividades, com um detalhado modelo financeiro. Seu foco está em gerar um melhor apoio, por meio do processo orçamentário, ao planejamento operacional. Organizações como Boeing, Emerson Electric, IBM Business Consulting Services, SAS Institute e o Corpo de Fuzileiros Navais dos EUA já fazem parte do CAM-I (HANSEN et al., 2003).

Para Marcino (2000), no planejamento incremental, se e quando novos programas são aprovados, a tendência é que eles sejam sobrepostos aos antigos, com ambos buscando obter o mesmo resultado, o que acaba provocando justaposição de responsabilidades e duplicação de atividades. A resposta para esse dilema é a mudança do foco do planejamento dos gastos para as atividades. Para se implementar um planejamento baseado em atividades, deve-se partir dos altos escalões da organização. Cabe à diretoria patrocinar o projeto, dando-lhe visibilidade, demonstrando entusiasmo e participando de cada etapa do processo.

Marcino (2000) argumenta que, como o trabalho é fundamental em qualquer empreendimento e as atividades são a manifestação e a descrição desse trabalho, elas deveriam ser o foco. O autor sugere que cada unidade orçamentária relacione cerca de 25 a 30 atividades, representativas de seus esforços produtivos. Para ele, faz sentido planejar atividades, e não apenas os gastos necessários para sua execução. Elas podem ser avaliadas em termos de sua contribuição para a missão do empreendimento. Um princípio fundamental em todas as metodologias baseadas em atividades (ABC, ABM e ABB) é classificá-las em termos de “com valor” e “sem valor”.

Para Hansen et al. (2003), o enfoque do ABB está na criação de um orçamento proveniente de um modelo fundamentado nas atividades desempenhadas nas organizações, em oposição ao conceito tradicional, baseado nos centros de responsabilidade, nos departamentos ou no produto e no cliente. Os autores acrescentam que, para os críticos da abordagem tradicional, os controles orçamentários focados nos centros de responsabilidade são incompatíveis com os projetos organizacionais baseados na cadeia de valor. Realmente, o modelo tradicional propõe que “o sistema contábil deve ser organizado de acordo com a estrutura de responsabilidade da empresa. [...] Na contabilidade por áreas de responsabilidade, [...] o controle de receitas e custos passa a receber a ênfase principal” (WELSCH, p. 54 e 55, 1983).

Hansen et al. (2003) explicam que, diferentemente do enfoque clássico, o ABB cria um orçamento operacionalmente exequível antes de gerar o orçamento financeiro. Com algumas

restrições, pode-se afirmar que o funcionamento do ABB é o processo inverso de atribuição de custos do ABC. A demanda estimada por produtos e serviços fornece a base para o cálculo do nível das atividades necessárias para atender àquela demanda, com base na taxa de um direcionador de custo correspondente; depois, essas atividades embasam a estimação do volume de recursos (mãos-de-obra direta e indireta, energia, por ex.) necessários para a execução delas, com base na taxa de um direcionador da atividade.

Lunkes (2000) defende a idéia de que o ABB proporciona, aos gestores, as informações necessárias para adquirir, fornecer e manter apenas os recursos necessários à realização das atividades que serão solicitadas no futuro. Ele lista as etapas necessárias para a elaboração do orçamento:

- a) estimativa dos volumes de produção e vendas esperados para o próximo período;
- b) previsão da demanda das atividades (principais e secundárias) e da quantidade dos direcionadores de custo;
- c) cálculo da demanda dos recursos necessários à realização das atividades organizacionais;
- d) definição da oferta real de recursos necessários para suprir a demanda, baseada na capacidade instalada. Cada recurso possui um perfil de dispêndio específico, que pode ser flexível (variável com a produção), comprometido por etapa (incremento quando há esgotamento da capacidade instalada) e fixo comprometido; e
- e) definição da capacidade da atividade – em função dos gargalos no processo produtivo.

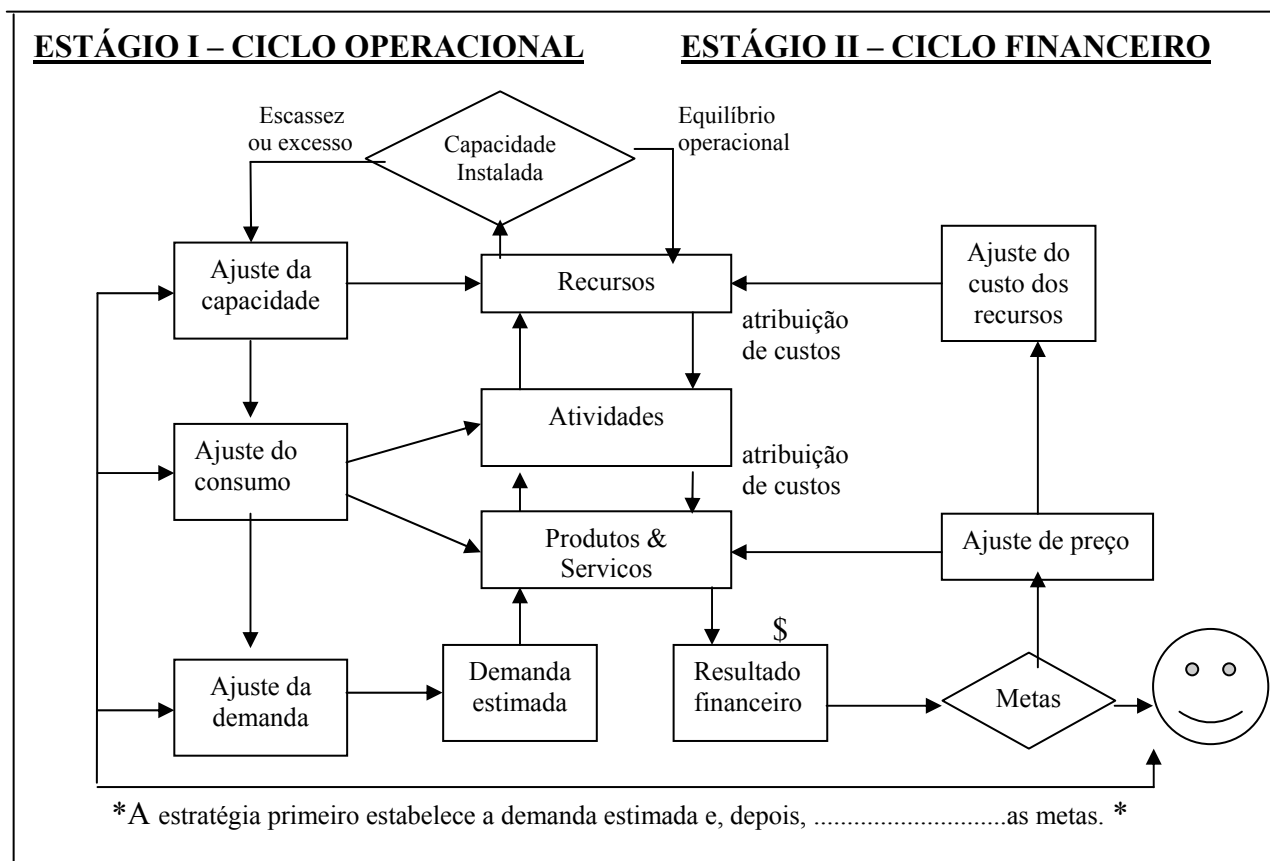
Lunkes (2000) destaca, ainda, como vantagens no emprego do ABB, que ele realça os gastos em atividades que não agregam valor ao negócio, permitindo uma análise, menos intuitiva, da possibilidade de sua eliminação, terceirização ou redução de seus custos; e cria mecanismos para uma destinação mais eficaz dos recursos, permitindo identificar a forma como estes gastos contribuem para o melhor aproveitamento das oportunidades de negócio.

Marcino (2000) afirma que um dos aspectos mais difíceis do planejamento é o desenvolvimento do modelo de valor. É nele que a organização decide que valor atribuir a todas as suas atividades. Esse modelo pode ser baseado na avaliação de quanto valor uma atividade gera ou qual o risco que existe em eliminá-la.

Sobre o funcionamento do ABB, Hansen et al. (2003) explicam que, uma vez conhecidos o nível de atividade e o volume de recursos necessários para atender à demanda prevista, o ABB busca alcançar um equilíbrio operacional entre os recursos necessários e os disponíveis (capacidade instalada). Se o plano inicial produzir um desequilíbrio, a organização pode ajustar a quantidade demandada (por meio de políticas de preço, estratégias de marketing ou simplesmente produzir menos), a capacidade dos recursos (análise da ociosidade e dos custos fixos comprometidos), ou as taxas dos direcionadores de custos ou de atividades (eficiência dos processos). Já as organizações que se utilizam do processo orçamentário tradicional podem equilibrar o orçamento somente pela mudança na quantidade demandada ou na capacidade dos recursos.

No ciclo financeiro, é desenvolvido um plano baseado no plano operacional. O equilíbrio é alcançado quando o resultado desse plano financeiro atinge a meta pré-determinada. Uma vez que a organização tem conhecimento da demanda, das atividades e dos recursos envolvidos em suas operações, ela estima o custo dos recursos, atribui-os às atividades e, depois, aos produtos/serviços (que é exatamente a sequência utilizada no ABC). Se o plano financeiro inicial não estiver equilibrado, o ABB permite que a organização ajuste cinco possíveis elementos para alcançar a meta orçamentária: as taxas dos direcionadores de custos ou de atividades; capacidade dos recursos; custo dos recursos; quantidade demandada de produtos/serviços; e preço. De forma análoga ao ciclo operacional, o processo orçamentário tradicional, por não coletar informações relativas às atividades e aos direcionadores de custo, oferece menos possibilidades para ajustar o orçamento. A Figura 1 apresenta uma visão geral do Orçamento Baseado em Atividades.

Marcino (2000) enfatiza a necessidade de, a todo momento, manter-se o foco no processo. Ele define processos de negócios como uma compilação de atividades, com vistas à geração de um determinado resultado. Como eles atravessam toda a organização, nenhuma unidade funcional pode se considerar sua “proprietária”. Será necessário identificar a quantidade de processos (cerca de uma dúzia) que abrange todo o negócio. Para não desviar-se do principal, faz-se mister, por ocasião da seleção da equipe que vai implementar o planejamento, constituí-la com elementos das principais funções organizacionais, como operações, finanças e marketing.



Fonte: (adaptado de Hansen et al., 2003)

Figura 1 - visão geral do ABB

Em Hansen et al. (2003), constam os benefícios advindos da utilização do ABB, segundo a ala americana do CAM – I:

- evita cálculos desnecessários do impacto financeiro de planos operacionalmente inexecutáveis, já que se preocupa antes em balancear as necessidades operacionais. Mais importante ainda é o foco do ABB na geração de um orçamento explicitamente baseado em atividades e recursos. Como incorpora direcionadores de custo relacionados à complexidade (lotes, pedidos de compra, expedições, por ex.) e outros tipos não encontrados no sistema tradicional, ele destaca as fontes de desequilíbrios, ineficiências e gargalos. Estas percepções permitem melhor custeio de produtos, processos ou atividades e tomadas de decisão mais sensatas. Permitem, ainda, melhor alocação de recursos para apoiar as prioridades da organização;
- provê um conjunto mais amplo de ferramentas para ajuste da capacidade. A análise explícita da capacidade dos recursos e a maior visibilidade no consumo desses recursos permitem à organização identificar problemas ligados à capacidade instalada e fazer os ajustes necessários no processo orçamentário, mais cedo do que seria feito no processo tradicional, que não acompanha os padrões de consumo de recursos;

- c) os gerentes de linha e demais funcionários podem mais facilmente compreender e comunicar as informações contidas no orçamento em formato operacional do que em formato financeiro. Por fornecer a explicação de como os recursos e as atividades se relacionam, os orçamentos baseados em atividades auxiliam os gestores a compreender melhor como desempenhar suas tarefas. Um modelo aperfeiçoado do fluxo de recursos e atividades pode também conduzir a um aperfeiçoamento na avaliação de desempenho, por especificar com mais detalhes quem é o responsável por determinadas atividades que transcendem as fronteiras departamentais. Ademais, um conjunto mais amplo de opções para ajustar os resultados amplia a capacidade de os gestores responderem às contingências e também melhora a mensuração e a avaliação do desempenho e tomada de decisão; e
- d) reforça, na organização, a visão de processo (horizontal), que transcende as fronteiras departamentais, em contraste com a visão vertical tradicional.

Em suma, o ABB promove a distribuição ótima de recursos em sintonia com as prioridades da organização, reduz o espaço para os “jogos” (*gaming*) com os valores do orçamento, melhora a tomada de decisão e a avaliação da performance, e acentua a flexibilidade operacional.

Sobre a implementação do processo, Marcino (2000) sintetiza os aspectos que considera merecedores de atenção redobrada: engajamento da diretoria; formação da melhor equipe; foco na remoção ou adição de tarefas, de acordo com o modelo de valor; e comunicação efetiva a cada etapa ao longo do processo.

Uma limitação em potencial da abordagem, mencionada por Cooper e Slagmulder (2000) e Hansen et al. (2003), é que as informações sobre atividades, processos e recursos não estão amplamente disponíveis nas organizações, havendo um custo para a criação e manutenção de um sistema que as proveja.

3.3 Beyond Budgeting (BB)

Hansen et al. (2003) afirmam que o BB, idealizado pela ala européia do CAM – I, também chamada de *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), assume uma visão gerencial mais radical, ao propor a adoção de um enfoque com dois estágios: primeiro, enfrentar o problema existente no orçamento quando ele é utilizado para avaliação de desempenho; como solução, o grupo do BB recomenda alterar radicalmente o sistema tradicional de avaliação da performance ou eliminar, por completo, o processo orçamentário. Segundo, descentralizar radicalmente a organização, delegando responsabilidade e capacitando funcionários e gerentes de linha (*empowerment*). Organizações como Borealis, Ericsson, Volvo e SKF já fazem parte do BBRT.

Hope e Fraser (2003), citados por Frezatti (2005), sugerem que um sadio processo de gestão deve privilegiar os investidores, dar ênfase ao capital intelectual, incentivar a inovação e, para gerar uma lucratividade satisfatória, ter baixo custo de operação, não deixando de se ater, também, às premissas de uma boa governança corporativa.

Esses mesmos autores, ainda segundo Frezatti (2005), enunciam três pontos fortes da abordagem BB. Inicialmente, ela é simples, de baixo custo e relevante para os usuários. O segundo argumento refere-se ao foco que é dado na criação de valores a longo prazo, por meio de uma estratégia inovadora, que produz crescimento sustentável. A gestão da inovação e os orçamentos estáticos não são aderentes, porque aquela necessita de um ambiente mais livre e criativo. Sem pressões para atingir metas, os executivos podem prestar mais atenção às carências dos clientes, estimulando relacionamentos de longo prazo. Por fim, com a abertura e a transparência, o BB se compromete com as normas de governança corporativa e com o comportamento ético, tão demandados pelos acionistas, em particular, e pela sociedade, em geral.

Frezatti (2005) entende que a gestão sem orçamentos preconiza a necessidade de se conferir flexibilidade aos gestores, consubstanciada na participação do pessoal da “linha de frente” nas negociações relativas ao planejamento e à execução. A abordagem prescinde de um processo anual de negociação que culmine com metas imutáveis, e exige maior confiança entre os atores do processo, focando a relação entre os diretores e gerentes da organização.

O BB busca evitar o que seus defensores chamam de “a armadilha anual do desempenho”. Os comportamentos funcionais inadequados, provocados por essa armadilha, sempre visando à consecução das metas orçamentárias anuais, podem ser : manipulação das estimativas do orçamento, antes do início do exercício, geralmente para obter uma meta mais fácil de se alcançar; manipulação dos números registrados durante a execução do orçamento, por meio de ajustes no reconhecimento das receitas e/ou despesas; e adoção de decisões gerenciais inoportunas (tipo postergação de gastos com manutenção), deixando de gerar valor para a organização, para produzir números aparentemente bons, em comparação com as metas do orçamento.

Segundo Hansen et al. (2003), a fim de evitar comportamentos inadequados desses tipos, o BB propõe substituir a rígida avaliação de desempenho baseada no orçamento por uma avaliação baseada num contrato de performance relativa, que se utilizará de *benchmarking*. Isto se justifica porque há poucos argumentos com que os funcionários poderiam se opor às metas estabelecidas por meio de *benchmarking*, seja ele interno ou externo, já que o seguinte questionamento estará sempre presente: “se os outros são capazes de fazer, por que nós não somos?”. Ademais, as metas podem ser ajustadas em função de fatores fora do controle da empresa. Acredita-se que essas características aumentarão a precisão e a percepção de justiça das avaliações. Padrões de desempenho relativos também aumentam a motivação porque a faixa esperada de resultado se ajusta naturalmente para ser desafiadora, porém alcançável.

Outra característica da avaliação de desempenho no BB é a alteração constante das metas, com base nos acontecimentos passados, e pela incorporação de circunstâncias operacionais e econômicas atuais. Complementando, a proposta do BBRT é que as recompensas sejam baseadas na avaliação subjetiva da performance, em que a ênfase estará no grupo, mais do que no desempenho individual. O objetivo é gerar uma filosofia de fazer o melhor para a organização, à luz das circunstâncias correntes, e promover o trabalho em equipe. Ainda sobre a avaliação subjetiva, ela encoraja os empregados a se engajarem em iniciativas estratégicas ao recompensar os esforços que identificam e exploram oportunidades com potenciais resultados de longo prazo, que não foram integralmente percebidas pelas metas baseadas em *benchmarking* externos.

Adicionalmente, a proposta da gestão sem orçamentos também recomenda a mensuração do desempenho com o emprego de diversos parâmetros não financeiros, alinhados com os objetivos estratégicos. A hipótese subjacente está na idéia de que, atingindo-se níveis apropriados de performance para os parâmetros considerados, os objetivos estratégicos e o resultado financeiro desejado estarão sendo alcançados (HANSEN et al., 2003).

Em sua concepção, o BB não descarta a utilização do orçamento como instrumento de planejamento financeiro da organização; a inovação está focada na desconsideração do processo orçamentário como uma ferramenta para avaliação de desempenho. Seus defensores alegam que, segregando o planejamento da avaliação da performance baseada no orçamento, aquele tornar-se-á mais acurado e mais útil, por poder se adaptar às circunstâncias em constante mutação, em vez de continuar conduzindo os esforços organizacionais e o processo de tomada de decisão na direção de metas previamente estabelecidas, mesmo que elas já tenham se tornado obsoletas.

O abandono da avaliação de desempenho baseada no orçamento é apenas o primeiro passo no aperfeiçoamento da gestão; em seguida, providenciar-se-á uma radical descentralização das operações. Este estágio reveste-se de maior importância em função do fracasso do controle orçamentário tradicional em delegar autoridade e capacitar as pessoas, para que elas tomem decisões congruentes com os objetivos estratégicos. Esse fracasso, na ótica do BBRT, pode ser atribuído a três fatores básicos: em primeiro lugar, o orçamento tradicional não conseguiu criar uma atmosfera de busca constante por um desempenho superior porque a meta fixa já é uma medida definitiva de sucesso. Segundo, ele falhou em fazer as pessoas se sentirem responsáveis em ter clientes satisfeitos, por causa da predominância das medidas de performance financeiras. E, por fim, ao comprometer, na elaboração do orçamento, os recursos necessários às operações para o exercício seguinte, não transferiu autoridade aos funcionários para que eles gerissem a capacidade instalada.

Hansen et. al (2003) acrescentam que, para os críticos da abordagem tradicional, os controles orçamentários focados no relacionamento vertical e na estrutura de comando e controle são incompatíveis com os projetos organizacionais baseados nas redes de relacionamento. Esses controles impedem o *empowerment* dos funcionários para tomarem as melhores decisões e acabam incentivando gastos desordenados ao final do período orçamentário, já que os centros de responsabilidade relutam em não consumir os recursos do orçamento, com receio de sofrerem restrições nas dotações futuras.

No enfoque de descentralização do BB, os recursos não são comprometidos na sua totalidade por antecipação, mas, em vez disso, são disponibilizados, por etapas, àquelas áreas que apresentem a maior necessidade momentânea. Na concepção da gestão sem orçamentos, o *empowerment* só será efetivo quando acompanhado por uma mudança na forma de controle: do controle de resultados, típico do modelo tradicional, para um controle baseado na seleção de recursos humanos, nas visões e nos valores da corporação, nos códigos de conduta, em treinamento etc. Ou seja, mais do que se utilizar de uma ampla gama de medidas de desempenho, o foco do sistema de controle mover-se-á em direção a áreas mais difusas da organização, como missão, visão de futuro e cultura (HANSEN et al., 2003).

Frezatti (2005), com base em Hope e Fraser (2003), resume as características do BB:

- a) eliminação das metas anuais fixas – abordagem situacional privilegia metas variáveis, baseadas em *benchmarking*, de acordo com o ambiente do negócio;
- b) motivação e premiação – comparação do realizado com as metas externas, levando em consideração o que deveria ter sido feito. Acredita-se, com isso, na redução do comportamento inadequado e antiético dos gestores;
- c) processo estratégico - conduzido de forma contínua e descentralizada;
- d) liberação de recursos - de acordo com a demanda, reduzindo perdas, desperdícios e gastos desnecessários;
- e) coordenação - ênfase no trabalho em equipe;
- f) comunicação efetiva – criando mais facilidade no aprendizado.

Frezatti (2005) rebate algumas críticas, formuladas pelos defensores do BB, ao modelo tradicional. Quanto ao fato de o orçamento agregar pouco valor à organização e consumir tempo demasiado na sua elaboração, ele argumenta que Hope e Fraser (2003), adeptos da inovação, não abordaram o assunto de maneira sistemática e metodológica. Ele crê que a inexistência do orçamento pode impedir o aproveitamento de oportunidades de negócio, criar dificuldades financeiras e não otimizar resultados. Com relação ao consumo de tempo, ele questiona por que os críticos não se preocuparam em avaliar o tempo que é poupado com a implementação da ferramenta; essa análise enviesada prejudica a discussão.

Uma outra crítica refere-se à pouca participação dos gestores no processo; ele considera que isso se deve à cultura organizacional, independentemente dos processos de gestão utilizados.

Reveste-se de especial importância, nesse caso, a conduta dos membros dos escalões administrativos mais altos como fomentadores da participação dos envolvidos no processo.

Frezatti (2005) defende que, em função do gigantismo e da complexidade de algumas corporações, não se pode prescindir de uma coordenação centralizada do planejamento. Ele acredita, também, que condutas inadequadas de gestores e funcionários não estão intimamente relacionadas à falta de flexibilidade e de participação ativa dos setores. O autor explica que a constatação de Hope e Fraser peca pela falta de estruturação e verificação empírica. Em função disso, sugere que sejam realizados estudos em empresas que apresentaram esse tipo de problema e que possuíssem gestão menos centralizadora. Para ele, o comportamento ético transcende os modelos de gestão. Relacionado ainda a esse tópico, ele recomenda a retroalimentação periódica e as revisões contínuas do orçamento, a fim de evitar que seus números sejam super ou subestimados.

Apesar de não discordar da afirmação de que o processo orçamentário possui custo elevado, ele chama a atenção para o fato de o cálculo do benefício obtido pelo uso do orçamento ser menos tangível. Frezatti argumenta que os críticos não analisaram o quanto se ganha com o uso do instrumento nem quanto custaria sua eliminação.

Na verdade, Frezatti (2005) não vê algo de novo nas propostas do BB; para ele, a gestão sem orçamentos é apenas uma nova corrente que tenta resgatar os princípios fundamentais do planejamento e controle de resultados, que, atendidos, dispensariam uma outra designação, apenas para serem mais producentes. Ele entende, ainda, que os problemas relacionados à abordagem tradicional já haviam sido abordados pelos autores clássicos (Welsch, Steiner, Don Hansen, Mowen e outros) e que estão previstos procedimentos para, se não eliminar, pelo menos reduzir o impacto dessas imperfeições. Na sua concepção, os problemas muitas vezes decorrem da má utilização do instrumento orçamentário.

Frezatti (2005) afirma que o foco, na abordagem *beyond budgeting*, está nos executivos e na flexibilização de seus comportamentos. Consequentemente, para que esse modelo alcance sucesso na organização, será necessário treinar pessoas com habilidades para conduzir tarefas, processos e outras pessoas, sem a utilização do orçamento. O autor ressalta, também, que o excesso de flexibilidade proporcionado pela abordagem pode criar novos riscos.

Finalizando suas apreciações sobre a proposta, Frezatti (2005) aborda, por meio de perguntas, alguns tópicos pertinentes ao processo orçamentário, que não foram considerados por Hope e Fraser. São eles: “o controle, no seu sentido original, pode ser entendido como algo não desejável na entidade? Como coordenar o longo e o curto prazo numa organização sem um orçamento anual? Como saber se o desempenho está dentro do esperado na perspectiva dos investidores? Como corrigir o curso de uma ação se não forem definidos padrões? O compromisso dos gestores em atingir a meta passa a ser apenas uma demonstração de boa vontade?”. Assim, essa abordagem apenas aparenta ser radical, mas ignora os novos problemas gerados por sua proposta.

4. Conclusões

Existem três possíveis respostas às perguntas contidas no título deste trabalho e no problema de pesquisa: manter o orçamento empresarial, adotando a abordagem tradicional; aperfeiçoá-lo, por meio do orçamento contínuo e/ou do enfoque baseado em atividades; e abandoná-lo, ao empregar o *beyond budgeting*.

A abordagem clássica do orçamento empresarial não produz mais o efeito desejado. Embora estejam previstas uma série de ações e concepções para minorar o efeito das disfunções, elas não obtiveram êxito, haja visto a quantidade de críticas concentradas em trabalhos acadêmicos e em revistas especializadas.

O modelo proposto pelo BBRT trouxe à discussão assuntos importantes como o estabelecimento de metas por *benchmarking*, a avaliação subjetiva de desempenho e o *empowerment* de gestores e funcionários. No entanto, seus defensores, principalmente Robin

Fraser e Jeremy Hope, não trataram as críticas ao orçamento de maneira sistemática e metodológica, bem como, em alguns casos, seus argumentos careceram de estruturação e constatação empírica. Também não está explícito como alguns problemas oriundos da ausência de um orçamento anual poderiam ser solucionados. A abordagem ainda se ressentia de mais pesquisas, principalmente estudos de caso nas organizações, já que o único exemplo genuíno de BB é o do banco sueco Svenska Handelsbanken, cujo contexto é muito específico para que se possam fazer generalizações sobre a eficácia da abordagem.

Como os problemas abordados pelo BB não são novos e já haviam sido comentados pelos autores clássicos (Welsch, principalmente), antes mesmo, até, de a insatisfação com o processo orçamentário se tornar generalizada, pode-se concluir que a ferramenta gerencial deva ser mantida, porém sob uma nova abordagem.

Em termos conceituais, a melhor proposta parece ser a conjugação das características do orçamento contínuo com as do orçamento baseado em atividades. Embora não elimine totalmente a disfunção relacionada ao consumo de tempo e recursos na sua elaboração, a pesquisa empreendida nos leva a crer que a união dessas duas abordagens é a mais indicada para o cenário atual, de rápidas mudanças e incertezas, por produzir, entre outras, uma série de vantagens sobre o modelo tradicional: se preocupa com a geração de valor na organização; elabora previsões de alto nível com mais frequência; elimina a prática de se adicionar um percentual aos números do orçamento anterior (incremento); retira o foco do ano fiscal, ao trabalhar com um horizonte fixo de tempo; gerencia o custo da capacidade instalada, principalmente a ociosidade; facilita a compreensão do processo pelos gerentes de linha, ao incentivá-los a visualizar atividades em vez de elementos de custo; e foca processos e atividades.

Uma forma de minorar o impacto financeiro na elaboração do orçamento é fazer com que as previsões atenham-se especificamente ao caráter estratégico, de alto nível, do planejamento; portanto, elas não podem ser utilizadas para cuidar dos detalhes do orçamento.

Quanto à forma de acompanhamento do orçamento, pela administração, poder-se-ia trabalhar com um plano de resultados para os 12 meses seguintes, detalhado mensalmente nos primeiros três meses e, a partir daí, com detalhamento trimestral. Ao final de cada trimestre, acrescentar-se-ia outro período de igual duração.

Por óbvio, essa proposta não pode ser considerada uma panacéia, pois a dinâmica de negócios atual exige constantes atualizações nas práticas de gestão e reciclagens de conceitos. Não obstante, a abordagem do ABB está apenas no início de sua potencial difusão e esta é uma época oportuna para se iniciar a documentação de seu comportamento.

Referências

- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Activity-based budgeting -part 1. *Strategic Finance*, p. 85, set/2000.
- _____. Activity-based budgeting -part 2. *Strategic Finance*, p. 26, out/2000.
- FREZATTI, F. Beyond budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial ? Revista de Administração de Empresas, FGV, abr-jun/2005.
- HANSEN, S. C.; OTLEY, D. T.; VAN DER STEDE, W. A. Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 2003, vol. 15, p. 95-116.
- HOWELL, R. A. Vire de cabeça para baixo o processo orçamentário. *Harvard Business Review*, jul-ago/2004.
- HUNT, S. W. Tactical issues: best practice solutions in budgeting. *Financial Executive*, dez/2003.
- LEAHY, T. As 10 maiores armadilhas do orçamento. *HSM Management*, nº32, mai-jun/2002.
- LUNKES, R. J. O uso do orçamento por atividades para melhorar o desempenho da empresa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, mai-jun/2000.
- _____. Orçamento contínuo: uma alternativa ao processo orçamentário. *Revista Brasileira de Contabilidade*, set-out/2003.
- MARCINO, G. R. Obliterate traditional budgeting. *Financial Executive*, nov-dez/2000.
- MONTGOMERY, P. Effective rolling forecasts. *Strategic finance*, fev/2002, p. 41.
- WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. 4ed. São Paulo: Atlas, 1983.