ANÁLISE DA ADERÊNCIA DO MODELO BEYOND BUDGETING À SADIA S/A: UM CASO PARA MUDANÇA

Francisco Barbosa Filho

Claudio Parisi

Resumo:

O Beyond Budgeting, um assunto ainda pouco conhecido e não integrado ao cotidiano das organizações no Brasil, porém, já difundido em várias organizações em vários países da Europa, América do Norte e parte da Oceania. O objetivo desse estudo é analisar a proposta de um modelo que promete ganhos substanciais com avanço na concorrência por meio de técnicas inovadoras de gestão tornando-as novas, diferentes e melhores. Este artigo visa apresentar as pesquisas e teses do Beyond Budgeting Round Table BBRT, do por quê abandonar o modelo tradicional de orçamento e apresentar o modelo Beyond Budgeting, que, segundo os seus precursores, é um modelo para o atual momento, o da Era da Informação. Além disso, demonstrar o estudo de caso de uma empresa do ramo de alimentos, de grande porte no Brasil e de reconhecimento internacional, com o intuito de avaliar a tendência a adotar os princípios do Beyond Budgeting.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Tendências Aplicadas na Gestão de Custos*

ANÁLISE DA ADERÊNCIA DO MODELO BEYOND BUDGETING À SADIA S/A: UM CASO PARA MUDANÇA

Francisco Barbosa Filho

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
fbarbosaf@hotmail.com

Claudio Parisi

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado

O *Beyond Budgeting*, um assunto ainda pouco conhecido e não integrado ao cotidiano das organizações no Brasil, porém, já difundido em várias organizações em vários países da Europa, América do Norte e parte da Oceania. O objetivo desse estudo é analisar a proposta de um modelo que promete ganhos substanciais com avanço na concorrência por meio de técnicas inovadoras de gestão tornando-as “novas, diferentes e melhores”. Este artigo visa apresentar as pesquisas e teses do Beyond Budgeting Round Table – BBRT, do por quê abandonar o modelo tradicional de orçamento e apresentar o modelo *Beyond Budgeting*, que, segundo os seus precursores, é um modelo para o atual momento, o da “Era da Informação”. Além disso, demonstrar o estudo de caso de uma empresa do ramo de alimentos, de grande porte no Brasil e de reconhecimento internacional, com o intuito de avaliar a tendência a adotar os princípios do *Beyond Budgeting*.

14. NOVAS TENDÊNCIAS APLICADAS NA GESTÃO DE CUSTOS

ANÁLISE DA ADERÊNCIA DO MODELO BEYOND BUDGETING À SADIÁ S/A: UM CASO PARA MUDANÇA

1. INTRODUÇÃO

A partir do entendimento dos princípios e propostas do *Beyond Budgeting*, modelo originado de pesquisas empíricas que estão sendo desenvolvidas desde 1998 sobre as práticas de gestão em empresas na Europa e nos Estados Unidos, foi realizada uma pesquisa semelhante na empresa brasileira Sadia S/A para verificar a sua aderência a esse modelo. A motivação de analisar este tema diz respeito, inicialmente, ao impacto causado por sua posição quanto a utilidade do orçamento como ferramenta de suporte a gestão.

O presente artigo antes de discutir o seu principal objetivo, ou seja, a aderência ou não do modelo na empresa pesquisada, parte de uma revisão dos conceitos de orçamento, incorpora as críticas do *Beyond Budgeting* ao processo orçamentário e apresenta os seus princípios de gestão. As respostas da pesquisa empírica foram obtidas de 18 executivos da empresa a partir da aplicação de questionário utilizado pelo *Beyond Budgeting Round Table* - BBRT (www.bbrt.org). Essa pesquisa foi realizada no segundo semestre de 2003.

O planejamento orçamentário é uma prática que está enraizada na cultura da maioria das corporações ao redor do mundo, e a organização que não tem um processo de orçamento parece que está fora do padrão do melhor modo de gestão. (BUNCE, FRASER e HOPE, 2002, p. 5).

Existe, nos dias de hoje, unanimidade entre os cientistas e profissionais de que o planejamento é necessário para as organizações, porque existe a necessidade de se imaginar situações desejadas no futuro, e corroborando esta idéia, VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 25) diz que:

“o planejamento só tem razão para existir quando uma empresa, grupo ou comunidade imagina uma situação desejada que, por ser diferente da atual, exige a construção de uma ponte entre as duas. Para atravessar a ponte que separa a situação atual da futura desejada, as pessoas envolvidas precisam confiar na ponte o bastante para abrir mão de um status e invadir o futuro em busca de um adicional compensador.”

Para gerar confiança na ponte que separa a situação atual da situação futura, a única maneira é envolver as pessoas que precisam atravessar a ponte, tanto na sua concepção como na sua construção.

Obviamente, ao envolver pessoas, buscam-se idéias, novas situações, opiniões etc.

Porém, segundo BOESEN (2000, p. 3), para a elaboração do orçamento, existe a necessidade de muita discussão, debates, longas reuniões, vários meses de trabalho, com alto custo e grande desembolso, até o momento em que as empresas produzem um plano financeiro ou orçamento, com grande nível de detalhes.

Entretanto, há mudanças nos produtos e fornecedores, nos processos de produção, na habilidade de produzir, nas leis governamentais, no valor da moeda, nos índices inflacionários, e assim é difícil planejar com confiança, manter os melhores talentos nas empresas, ser altamente inovador e repassar preços que continuamente diminuem.

O *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) afirma que manter os clientes leais e satisfazer aos acionistas torna-se cada vez mais difícil nos tempos atuais, e que

eles, de atores importantes, passaram a ser meros coadjuvantes do tradicional processo de gestão. Portanto, trabalha-se com uma realidade que a todo o momento está mudando, em função da velocidade das informações e do pouco poder que se tem, tanto sobre as variáveis exógenas, e, em algumas empresas, com as variáveis endógenas, em função de tomadas de decisões não adequadas ao momento.

MOREIRA (2002, p. 45) explica de forma clara o significado dessas variáveis:

“Variáveis exógenas são as que independem da ação da empresa, cabendo à mesma apenas tomar decisões para melhorar o impacto das variações positivas e minimizar o impacto de variações negativas, as quais podem ser macroeconômicas e mercadológicas. Entretanto, as variáveis endógenas são as controláveis pela empresa, em sua maioria decorrentes de decisão da mesma, a qual envolve objetivos, políticas de negócios, padrões, previsões e orçamentos preliminares, e parâmetros de custos em geral”.

É impossível ao orçamento tradicional prever as mudanças e as variações, quando do momento de sua confecção, a seis meses ou até um ano antes.

Para VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 24), “Não basta lançar mão do planejamento e imaginar que um plano seja capaz de inverter as tendências dominantes no comportamento das variáveis econômicas internas e externas.”

O mérito do sucesso ou insucesso não deve ser atribuído somente ao instrumento. É também condicionante do processo quem utiliza o instrumento, quando e como faz.

Os pesquisadores do BBRT apontam, além desses fatores, outros a que se devem os insucessos do orçamento, como os modelos centralizados que decidem sobre contratos de desempenhos fixados para o ano seguinte.

Para VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 25), “O planejamento centralizado é estéril e incapaz de multiplicar esforços. O caminho da participação é apostar no lema *planeja quem executa*”. Entende-se com esse pensamento que participar não é decidir e sim fornecer opiniões e informações para quem decide.

O *Beyond Budgeting* observa que a fixação de objetivos restringe-se a um pequeno grupo de executivos de alto poder, o qual não dá oportunidade a outros setores e demais gerentes, que estão diariamente perante as dificuldades e problemas que ocorrem, de participarem de tais decisões.

São necessárias novas estratégias para operar com sucesso nessas condições. Mas, enquanto a maioria das organizações reconhece isso, elas falham, não vendo que é necessário adotar uma nova forma de gestão.

Segundo CAM-I (2001, p. 4), a grande maioria das empresas utiliza o modelo de gestão herdado da “era industrial”, quando uma hierarquia centralizada e o processo de gestão eram a melhor forma de operar.

Os pesquisadores do BBRT dizem que esse foi um modelo eficiente, mas sem velocidade. Nos tempos atuais, é necessário devolver a tomada de decisão a outros níveis de colaboradores e tornar a organização mais flexível, adotando um processo de gestão de desempenho mais afinado com as condições de hoje.

Para tanto, HOPE e FRASER (2003, p. XIV) fazem alguns questionamentos, com o intuito de buscar um novo modelo de gestão sem orçamentos:

- Existe uma alternativa para o orçamento?
- Existe um modelo melhor de gestão?
- Como pode ser implementado?

É fato que um dos primeiros modelos de gestão de abordagem contábil apareceu nos Estados Unidos. Esse desenvolvimento ocorreu no século XIX, em indústrias do ramo têxtil, ferroviário, manufatura de ferro e aço e distribuição de

varejo. Eram empresas especializadas em atividades econômicas simples, como manufatura, transporte ou distribuição, que convertiam os recursos em produtos e serviços JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 19).

O modelo de gestão de desempenho tradicional foi desenvolvido por volta de 1920, para ajudar os gerentes financeiros a controlar os custos das grandes organizações, como a Dupont, General Motors, ICI e Siemens e, nos anos seguintes, 30 e 40, esse modelo desempenhou um papel razoável, tanto nos EUA como na Europa.

Foi desenhado para executar a condução do negócio e, com o passar do tempo, enfrentou o aumento de complexidade, identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região ou tecnologia, conforme informam JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 13).

É objetivo da contabilidade e do ramo de conhecimento denominado controladoria, e dos relatórios deles emanados, de acordo com IUDÍCIBUS (1987, p. 27), “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

A abrangência do modelo de desempenho torna-se maior com o passar dos anos, pois a sua complexibilidade atingia as unidades de negócio ou divisão, indo ao detalhe de separar cada uma das variáveis, por compartimentos na disciplina financeira.

Corroborando a necessidade de evolução dos tempos, JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 12) dizem que:

“Todas as práticas de gestão contábeis usadas até os dias de hoje foram desenvolvidas em 1925: como os custos de mão-de-obra, material, e custos fixos; orçamento de caixa, receitas, e capital; orçamento flexível, previsão de vendas, custo padrão, análise de variação, transferência de preço, e medidas de desempenho divisional. Estas práticas evoluíram para servir às necessidades de informação e controle dos gerentes para as organizações cada vez mais complexas e diversas”.

Diante dessas observações, a contemporaneidade dessa citação é clara, pois, na maioria das empresas, encontra-se cada um desses itens de gestão, que fazem parte naturalmente das empresas, nos dias de hoje. E, para confirmar a veracidade dessa citação, PEREIRA (2000, p. 8) diz, em sua tese de doutorado, que:

“Fica claro que pertence à contabilidade o papel de identificar, mensurar, acumular e reportar os eventos econômicos que ocorrem no processo físico das atividades, a fim de suprir os modelos decisórios dos gestores com informações econômicas.”

As informações têm valor para os gerentes das entidades em seu processo decisório. Para IUDÍCIBUS (1998, p. 21), “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. As informações são válidas tanto sob o ponto de vista de interessado externo à empresa, quanto sob o ponto de vista da gerência.

Como exemplo dessa evolução histórica, MOREIRA (2002, p. 14) esclarece, quando diz que o orçamento é:

“Um sistema de planejamento global com um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à alta administração conhecer, *a priori*, os resultados operacionais da empresa e, em

seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.”

PELEIAS (1992, p. 56) acrescenta que o planejamento pode ser definido como o processo de decidir antecipadamente sobre as ações, e tem como escopo os seguintes itens:

“1) garantir o cumprimento da missão da empresa; 2) garantir a continuidade da empresa; 3) otimizar os resultados das várias áreas componentes da empresa; 4) aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos; e 5) manter o controle sobre os vários aspectos da gestão econômica de uma empresa.”

Esse pensamento diz que as organizações, além de conhecerem os seus pontos fracos, ao analisarem o passado por meio de informações em diversos relatórios, necessitam ter a capacidade de observar e ter controle sobre todas as possibilidades futuras que possam acontecer, de maneira contínua.

Assim sendo, também se pode dizer que o orçamento deve fornecer um conjunto organizado de informações que dê efetivo suporte ao processo de formulação de estratégias de médio e longo prazo, abrangendo as unidades de negócios e desempenhos dos gestores. Isso se justifica, quando ROCHA (1999, p. 2) afirma que:

“Os tradicionais sistemas de informações gerenciais, em geral, e os de informações contábeis, em particular, caracterizam-se por concentrar-se em questões relativas à alocação eficiente e eficaz de recursos, à necessidade de avaliar resultados de unidades e desempenhos de gestores, sob a ótica dos aspectos operacional, econômico, financeiro e patrimonial das atividades desenvolvidas nas organizações.”

Portanto, na prática das organizações, os gestores partem da premissa de que medir é importante. Logo, segundo KAPLAN e NORTON (1997, p. 21), “o que não é medido não é gerenciado.”

A premissa acima nos direciona à necessidade de um instrumento que estipule objetivos, tenha a designação de pessoas, área de atuação e a busca da eficiência e eficácia dos planos. PELEIAS (1992, p. 58), em sua dissertação de mestrado, ressalta que:

“O processo decisório é acionado dentro de um contexto ambiental interdependente (pois há a necessidade de interação de várias pessoas e/ou grupos componentes da organização) e mutável (pois as tomadas de decisões, numa empresa, geram efeitos econômicos, os quais causam alterações patrimoniais), além de aspectos ligados às relações entre pessoas e/ou grupos componentes da organização.”

Tanto a afirmação de KAPLAN e NORTON, como o pensamento de PELEIAS, envolvem pessoas, comportamentos e intenções. Logo, o que foi dito, em combinação com as críticas da mídia sobre como muitas empresas têm gerido os números, especialmente depois do desastre das organizações americanas como a Enron e Worldcom, causou muito mais ênfase na ligação entre os objetivos fixados e os contratos de desempenhos fixados no orçamento atual e as indesejáveis práticas de gestão que levaram essas empresas à falência.

Nessas organizações, os executivos tinham metas e objetivos a atingir, para que os resultados fossem evidenciados pela sua grandeza, e dessa forma se valorizasse o preço da ação, estimulando os acionistas a investirem mais e mais nesses papéis.

Eles eram movidos por objetivos e contratos de desempenho fixados no instante da construção do orçamento. As suas recompensas e bônus eram conseguidos de acordo com o atingimento desses objetivos e contratos.

2. Um Novo Modelo de Gestão

A pesquisa do BBRT parte da seguinte questão: por que as empresas dependem de orçamentos? A resposta está na história, como já foi assinalado anteriormente. Não significa que os contadores e *controllers* não tentaram melhorar o sistema de orçamento. Existe o *orçamento base zero* e o *orçamento baseado em atividades*, como exemplos, que são valorosos esforços para atualizar o processo, mas eles lidaram apenas com parte do processo. Além disso, ambos são complicados de gerenciar e consomem um grande tempo para serem confeccionados.

O *orçamento base zero*, conforme BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 6), “foi um modelo popular nos anos 70 e 90. Começou com uma folha de papel em branco considerando um dispêndio criterioso. Provou ser útil (embora, geralmente usado uma vez) para revisar criteriosamente os custos e despesas”.

Algumas empresas estão reconstruindo os seus processos de orçamento, para torná-los mais rápidos e mais baratos, porém falham, porque não conseguem deixar as fraquezas comportamentais e seus jogos (FRASER; HOPE, 1999, p. 17).

Com a evolução tecnológica, o orçamento pode ficar mais rápido, as previsões e projeções mais próximas de acerto real, porém a falha está na maneira como as empresas podem melhorar a situação comportamental do orçamento e eliminar os jogos criados pelos gestores da empresa. Logo, muitas deficiências atribuídas a programas orçamentários podem ser diretamente associadas a atitudes impróprias da administração e a outros erros de comportamento. Os indivíduos é que determinam a qualidade da administração, ou seja, é o gerente individual quem comete o erro, exerce pressão indevida, estabelece padrões pouco realistas e é inflexível em sua administração. O principal fator do processo administrativo é o de comportamento, ou seja, o inter-relacionamento de indivíduos e de grupos. Assim sendo, esse lado do orçamento é difícil de ser reconstruído, a não ser que sofra uma profunda transformação.

A maioria desses aperfeiçoamentos é atingida pelas reduções de custos e aumento da relevância dos orçamentos. Porém, de acordo com BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 7), “poucos têm tentado livrar-se do contrato de desempenho fixado e da armadilha que é criada anualmente”.

FRASER e HOPE (1999, p. 17) ainda afirmam que: “As empresas devem encarar a realidade, porque o orçamento é uma grande barreira (comportamental) para o futuro. Portanto, a hora para abandoná-lo é agora, ocasião em que se deve desenvolver uma alternativa e um processo de gestão muito mais eficaz”.

Nos Estados Unidos e em vários outros países, essa busca é contínua, e, conforme o BBRT, o orçamento é, nos dias de hoje, uma situação insustentável para as organizações.

HOPE e FRASER (1999b, p. 1) apresentam alguns desabafos de contrariedade com o orçamento, de renomados gestores de importantes organizações, como:

“Jack Welch, ex-CEO da General Electric, que chamou o orçamento de *maldição da América corporativa*; Bob Lutz, ex-vice presidente da Chrysler, disse que o orçamento é *uma ferramenta de repressão*; e Jan Wallander, ex-CEO do

banco sueco Svenska Handelsbanken, disse que o orçamento é *um mal desnecessário*”.

Além desses altos executivos, um grande número de empresas reconhece que o sistema de orçamento é talvez a maior barreira para mudanças.

SAP AG (2001, p. 6) indica as seguintes empresas que compartilham esse pensamento e que já partiram para o abandono do modelo tradicional de orçamento:

“SKF, uma empresa sueca, líder mundial em rolamentos; Svenska Handelsbanken, um banco sueco de renome mundial; Borealis A/S, uma companhia dinamarquesa, quarta maior empresa petroquímica do mundo.”

Outras empresas ao redor do mundo também reconhecem o orçamento como uma grande barreira para mudanças. HOPE & FRASER (1999b, p. 1) acrescentam mais companhias não satisfeitas com o desempenho do orçamento:

“IKEA, um grupo sueco de produção e vendas de móveis; Schlumberger, empresa de serviços; Boots, grupo de varejo no Reino Unido; Ericson; Scania; Volvo Cars; ABB; British Telecom; De Beers; Deutsche Bank; AC Nielsen; e outras, que buscam abandonar o orçamento de alguma forma.”

Por décadas, os contadores e *controllers* têm planejado e avaliado o desempenho das empresas usando medidas como lucratividade do produto, custos departamentais, unidades de vendas e índice de eficiência do capital. HOPE e FRASER (1999b, p. 1) afirmam que:

“Estas ferramentas estão cada vez mais inadequadas com a modernidade dos negócios, e o orçamento reforça a gestão de comando e controle, e mina a tentativa de mudança organizacional tal como equipes de trabalho e a delegação de autoridade e responsabilidade (*empowerment*)”.

Mas, depois de tantas décadas e tanta utilidade, por que abandonar o modelo de orçamento tão usado por tantas organizações no mundo?

HOPE e FRASER (2003, p. XIII), pesquisadores do *Beyond Budgeting*, afirmam que:

“Os gestores tornaram o orçamento um contrato fixado anualmente, que força os gerentes de todos os níveis a se comprometerem em entregar resultados financeiros específicos, mesmo embora, as variáveis que possam gerar estes resultados, na maioria das vezes estão fora do controle deles. Isto leva a um comportamento indesejável, e muitas vezes antiético.”.

3. Beyond Budgeting

Em 1998, com o intuito de oferecer uma nova alternativa de modelo de gestão, uma grande equipe de professores e outros participantes dos Estados Unidos e do Reino Unido passaram a estudar todas as falhas existentes no modelo vigente, e partiu para a busca de um novo modelo de gestão, com o funcionamento por meio de princípios e ferramentas alternativas que forneçam velocidade, inovação, ética e custos baixos às organizações.

HOPE e FRASER, (2003, p. XIII) ilustra como se iniciou a busca por um novo modelo de gestão e os seus primeiros participantes, da seguinte maneira:

“No final de 1997, foi estabelecido o *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) com a colaboração do Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I). Trinta e três empresas juntaram-se a este grupo em 1998, com o intuito de encontrar uma maneira de como as empresas pudessem substituir o orçamento e se este modelo alternativo seria diferente e melhor. Desde então mais de sessenta outras empresas juntaram-se às demais e financiam as pesquisas do BBRT na busca deste modelo.”

O foco principal desse fórum foi estudar todas as empresas que realmente abandonaram o orçamento. Várias delas estão na Suécia, e algumas já funcionam sem orçamentos por trinta anos, ou seja, desde a década de 70.

Já existem muitas empresas de diferentes ramos e tamanhos sem orçamento, que se tornaram pioneiras do gerenciamento sem orçamento.

Essa equipe está conseguindo fornecer ao mundo empresarial as experiências vistas e vividas, como, por exemplo, o crescimento da insatisfação e frustração com o orçamento.

Foram identificados princípios comuns em várias empresas que esse grupo visitou e pesquisou. A partir desses princípios, gradualmente o *Beyond Budgeting* foi sendo construído. Esses princípios foram testados e avaliados por esse grande grupo de pesquisadores e participantes, como também por acadêmicos que se juntaram ao grupo. O grupo enviou um estudo exploratório para avaliar mais de cem organizações, com o intuito de testar o progresso do modelo *Beyond Budgeting* e as melhorias de desempenho competitivo.

Os pesquisadores entrevistaram pessoas, visitaram empresas, realizaram reuniões e *workshops*. O que se buscava eram soluções simples, de fácil confecção e de resultados rápidos para as organizações de qualquer indústria ou país.

FANNING (2002) realça que as organizações clamam por abolir e abandonar o orçamento, porém isso não significa que, “as medidas, controles, e relatórios, serão eliminadas. O que deve acontecer, é que estes itens devem ser realizados mais eficazmente e eficientemente, mas, por meio de processos simples e integrados”.

Assim sendo, surge a necessidade de um modelo de gestão que apóie as metas e os objetivos dos negócios no século XXI. Mas, para se obter essa visão, é necessário mais do que romper com o orçamento, que fixa objetivos e recompensas nas organizações.

HOPE e FRASER, (2003, p. 17) esclarece que “as organizações requerem um novo processo de gestão, e um novo estilo de liderança. Além disso, requerem uma nova relação entre o processo de gestão e princípios que liberem todo o potencial da organização e de suas pessoas”.

Segundo se infere das premissas do *Beyond Budgeting*, esse novo modelo de gestão, que ajuda as empresas a competirem mais eficazmente, neste momento de informações rápidas e competição tão acirrada, “deverá ser simples e com custos baixos, melhorando a velocidade das respostas exigidas, apoiando a inovação, com ética, com grande foco nos clientes e no valor dos acionistas.” (CAM-I 2001, p. 1).

O modelo *Beyond Budgeting* é desenhado para superar as barreiras e criar uma organização diferente, que ofereça ao gerente autoconfiança e liberdade para pensar, tomar decisões rápidas, e sentir-se confortável sobre o envolvimento em projetos inovadores com equipes multifuncionais, na empresa e fora dela.

HOPE e FRASER, (2003, p. 19) acrescentam, categoricamente, que o modelo pode ser aplicado por qualquer organização, de qualquer ramo de atividade. Como exemplo, podem-se citar bancos, petroquímicas, distribuidoras, montadoras de veículos, laboratórios farmacêuticos, alimentos, manufaturas de móveis, empresas sem fins lucrativos etc.

Os pesquisadores perceberam que esse novo modelo de gestão é mais responsivo, acrescenta valor ao processo, não necessita do uso de política, como também pouco efeito colateral tem na disfunção comportamental entre as pessoas.

Além desses pontos positivos, o BBRT, observa que o modelo libera energia e imaginação para milhares de pessoas da linha de frente das operações nas organizações, como também possibilita, de forma permanente, baixos custos e uma lucratividade mais sustentada.

As organizações deverão aprender a maneira de aplicar novos princípios, por meio dos quais se estabelecerá o novo modelo. Os novos princípios são:

- Uma gestão com processos flexíveis, em lugar de contratos de desempenhos fixados em determinado momento, em determinado ano, com os seguintes princípios:
 1. Cenário dos objetivos;
 2. Motivação e recompensas;
 3. Planos de ações;
 4. Gestão dos recursos;
 5. Coordenação das ações;
 6. Controle de desempenho.
- Um modelo baseado em uma descentralização radical, em lugar de uma hierarquia centralizada.
 1. Infra-estrutura de governança;
 2. Alto clima de desempenho;
 3. Liberdade para decidir;
 4. Equipe baseada em responsabilidade;
 5. Responsável pelo resultado do cliente;
 6. Cultura de informação aberta e ética.

Está claro que o *Beyond Budgeting* não é uma outra ferramenta, mas uma alternativa de modelo de gestão. Esse modelo deixa os gestores apreensivos, porque os tira da zona de conforto funcional. Charles T. Horngren apud HOPE e FRASER (2003, p. IX) diz que:

“O *Beyond Budgeting* é uma idéia positiva que usa o abandono do orçamento como um momento de partida para melhorar por inteiro o processo de controle e gestão das organizações. O abandono do orçamento força de forma profunda e ampla o exame de como as organizações devem ser geridas.”.

4. Sadia S/A: Um Caso de Mudança Para o Modelo Beyond Budgeting

Conforme AS 500 maiores empresas do Brasil, (2002, p. 148), a Sadia ocupava em 2001 a quarta posição na liderança de mercado das indústrias de alimentos no Brasil; logo, é muito importante tê-la como um estudo de caso, no qual se confronta e se analisa a opinião dos seus altos executivos aos princípios do *Beyond Budgeting*.

A pesquisa tem como objetivo principal coletar o desejo de mudança entre os diretores e gerentes da organização para um novo modelo de gestão, e qual é a tendência aos princípios do *Beyond Budgeting*. A análise das pesquisas dadas pelos executivos de alto nível da Sadia mostra a pressão que a Companhia tem por velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório; avalia em que extensão o seu processo de gestão de desempenho pode adaptar-se às mudanças; examina como o seu modelo apóia as ações da linha de frente; e indica em que medida a empresa está pronta para a mudança.

Este artigo faz uma análise qualitativa dos resultados da pesquisa para o estudo de caso da Sadia S/A, cujo objetivo é estudar a proximidade ou distanciamento ao novo modelo de gestão. Dessa forma, este trabalho avalia a

tendência à prática dos princípios e conceitos estabelecidos pelo *Beyond Budgeting* em uma empresa de grande porte, brasileira, do ramo de alimentos.

Este estudo limita-se ao instrumento de pesquisa e análise utilizado pelo *Beyond Budgeting Round Table* – BBRT disponível no site <www.sqlt.com/bbrt/index.jsp>, acessado no dia 24 de abril de 2003, e que foi enviado à organização no dia 21 de julho de 2003, para que os dezoito executivos a preenchessem.

Para melhor visualizar a importância dos respondentes, pode-se fazer a classificação por cargos, da seguinte maneira: sete diretores, cinco gerentes seniores, quatro gerentes plenos e dois gerentes júnior.

Também foi observado que o *Beyond Budgeting* não avalia a técnica do orçamento, mas a disfunção comportamental que esse modelo gera, em função dos objetivos fixados, que na maioria das organizações são utilizados para concederem incentivos e recompensas aos gerentes.

Logo, esse movimento se baseia no argumento de mudanças na tomada de decisão e na gestão da organização do trabalho.

Por ser muito recente a sua aplicação nas organizações, não existem estudos teóricos sobre esse modelo que possam legitimar e sustentar todas as reformas sugeridas. Entretanto, esse movimento não pode ser ignorado e merece ser seriamente discutido, pela relevância das empresas (Svenska Handelsbanken, Borealis, Volvo, SKF, IKEA, Ericsson, Scania, Tetra Pak, e outras) que patrocinam a pesquisa do novo modelo.

Portanto, por meio da pesquisa aplicada aos executivos citados acima, pode-se concluir que a Sadia S/A, uma grande empresa do ramo de alimentos, de grande porte no Brasil e de reconhecimento internacional, tem tendência a adotar os princípios do *Beyond Budgeting*, corroborando esta afirmação, algumas seções da pesquisa são apresentados a seguir onde pode-se verificar esta tendência que a Companhia tem em adotar os princípios do *Beyond Budgeting*:

1. Insatisfação com o orçamento: No Quadro 1, perguntou-se aos executivos da Sadia: “Quanto você está insatisfeito com o seu processo de orçamento?”

O que se observou é que o índice de insatisfação com o orçamento está em 69 pontos, próximo do intervalo de inferência, cujo valor é de 100 pontos (Muito Insatisfeito). Conforme o BBRT, isso mostra a necessidade de mais mudanças significativas, para que os diretores e gerentes possam inverter o grau de insatisfação. Corroborando essa análise, vê-se, no quadro, que o baixo valor do processo de orçamento está falhando nas necessidades dos gerentes operacionais, como também em gerar valor às necessidades dos altos executivos da Companhia. No mesmo nível está o pessoal de finanças que, como controladores, falham em satisfazer todos os clientes da área financeira. Os demais itens desse quadro mostram a insatisfação dos diretores e gerentes com o modelo de orçamento atual.

Quadro 1: Insatisfação com o Orçamento

Quanto você está insatisfeito com o seu processo de orçamento?			
Tópicos	Muito Satisfeito	Muito Insatisfeito	Índice
1. Duração	Sem processo de orçamento anual obtém-se respostas rápidas.	Processo de orçamento longo leva a inabilidade para mudança.	64
2. Custos	Processo de planejamento com custo baixo agrega valor.	Processo de planejamento com alto custo é pobre em agregar valor.	59
3. Carga de Trabalho	Processo de planejamento leve reduz o nível de estresse das pessoas	Processo de planejamento pesado aumenta o nível de estresse das pessoas.	64
4. Valor dos gerentes operacionais	Mais decisões ajudam a satisfazer as necessidades dos gerentes operacionais.	Baixo valor do processo de orçamento falha nas necessidades dos gerentes operacionais.	80
5. Valor dos altos executivos	Sinal de advertência no início satisfaz as necessidades dos altos executivos	Baixo valor do processo de orçamento falha nas necessidades dos altos executivos	74
6. Valor da equipe de finanças	O papel de finanças como parceiros satisfazem as necessidades de todos os clientes da área financeira.	O papel de finanças como controladores falham em satisfazer todos os clientes da área financeira.	74
RESULTADO MÉDIO	0	100	69

2. Visão por mudança: O instrumento de pesquisa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 30 pontos** (Visão não Estabelecida), significa que a organização ainda não reconhece que um programa eficaz de mudança não depende apenas de problemas graves para acontecer, mas também de líderes que tenham uma visão clara das mudanças.

Essa visão deve mostrar às pessoas como a empresa está olhando e sentindo as transformações que deverão ser eficazmente realizadas. Para essa visão ser bem sucedida, deve-se ter o apoio de pessoas chave, que exerçam um papel importante no ato de influenciar os demais colaboradores da organização.

Se o índice total desta seção estiver **acima de 60 pontos** (Visão Claramente Estabelecida), significa que os líderes têm o entendimento claro da visão, como também a capacidade de entender os benefícios que ela oferecerá à empresa. Por exemplo, eles podem apontar para melhorias no desempenho, utilizando critérios competitivos chave.

No Quadro 2, “Visão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 76 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Visão Claramente Estabelecida), o que significa que os diretores e gerentes da Companhia têm visão para os benefícios da mudança para o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. A Sadia está com todos os tópicos desse quadro apontados para uma visão de estabelecimento para mudanças, pois todos estão acima de 60 pontos.

Quadro 2: Visão por Mudança

As metas do modelo de gestão têm sido estabelecidas claramente?			
Tópicos	Visão não estabelecida	Visão claramente estabelecida	Índice
1. Valores dos acionistas	Atingir objetivos agressivos é o caminho do deleite dos acionistas.	As melhores classes é o objetivo dos valores dos acionistas.	87
2. Melhores pessoas	Pessoas são custos para serem minimizados.	Pessoas são ativos de conhecimento a ser estabelecido como objetivo chave.	72
3. Inovação	Estratégia é o poder de poucos executivos da alta administração.	Dar a todos uma voz estratégica é o objetivo chave.	64
4. Custos baixos	Custos amarrados ao orçamento são o caminho para reduzi-los.	Mais centros de lucros que questionam os custos fixos é o objetivo chave.	73
5. Lealdade dos clientes	Vender produtos para qualquer cliente para realizar objetivos é o alvo.	Encontrar e manter clientes lucrativos é o principal objetivo	75
6. Organização ética	A não existência de código ético permite que jogos entre as pessoas persistam.	Construir uma organização ética é o principal objetivo.	86
RESULTADO MÉDIO	0	100	76

3. Pronto para mudança: O instrumento de pesquisa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 40 pontos** (Demonstra que não Está Pronta), a empresa não está apta para comprometer-se com um programa de mudança. Significa que não tem as pessoas certas e capacidade para gerir tal projeto. Além disso, existirá resistência em todos os lugares da organização. Se o índice total da pesquisa for **igual ou maior que 60 pontos** (Demonstração de que Está Pronta é Clara), não existe uma receita simples para evidenciar um caminho a ser seguido, porém a organização está apta a adotar mudanças. Todas as organizações iniciam por diferentes pontos, dependendo da sua história, cultura, estratégia, estrutura, sistema de informações e tecnologia etc.

No Quadro 3, “Pronto para Mudanças”, a Sadia tem o índice total de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos, o que significa que a Companhia está apta a adotar mudanças.

A análise deste quadro também mostra que a empresa está apta a adotar mudanças, pois tem capacidade de gestão geral, aceitação do conselho, de finanças, de recursos humanos, e bom índice de prioridade, com relação à mudança do processo de desempenho. O único item que está próximo do intervalo de inferência do índice de neutralidade (50 pontos) é a capacidade de gestão de projeto.

Quadro 3: Pronto para Mudanças

A empresa está pronta para mudar para um modelo de gestão bem sucedido?			
Tópicos	Demonstra que não está	Demonstração que está pronta é clara	Índice
1. Capacidade de gestão geral	Gerentes com qualidade pobre tornam a devolução responsável difícil.	Fé na boa qualidade dos gerentes possibilita uma devolução responsável.	68
2. Capacidade de gestão de projeto	Gestão por mudanças pobre direciona para um futuro ruim.	Boa gestão de projetos gera confiança para o futuro.	51
3. Aceitação do conselho	Medo do “vamos” faz com que o conselho torne-se cauteloso com mudanças.	Conselho está pronto para mudanças no processo de desempenho e cultura.	61
4. Aceitação de finanças	Executivos de finanças são opostos as mudanças do orçamento.	Executivos de finanças estão prontos para mudanças no processo de orçamento.	71
5. Aceitação do Recursos Humanos	Pessoas de Recursos Humanos não estão prontas para aceitarem mudanças no papel e nas recompensas dos colaboradores.	Pessoas de recursos humanos estão prontas para aceitarem mudanças no papel e nas recompensas dos colaboradores.	65
6. Índice de Prioridade	“Excesso de iniciativas” criam problemas de priorização.	Prioridade alta deve ser dada para mudar o processo de desempenho.	63
RESULTADO MÉDIO	0	100	63

4. Pressão por mudança: O instrumento de pesquisa e análise qualitativa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **igual ou menor que 30 pontos** (Baixa Pressão), existem poucas pressões que dirigem para mudanças. Um índice total **igual ou maior que 60 pontos** (Alta Pressão) sugere que as pressões por mudanças são altas (e provavelmente crescentes).

No Quadro 4, “Resultado de Pressão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 64 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Alta Pressão por Mudança), o que significa que os modelos de gestão e operacional necessitam mudança radical e urgente. O índice está apontando para a direção de um processo flexível, e um foco mais claro nas necessidades das pessoas operacionais, que são pressionadas duramente.

O índice de Pressão Externa está com 82 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos, e exerce uma forte pressão para que a empresa busque o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. Porém, o Índice de Pressão Interna está com 46 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 30 pontos (Baixa Pressão por Mudança). Isso significa que esse índice também gera pressão por mudança.

Quadro 4: Resultado de Pressão por Mudança

Resultado de Pressão por Mudança			
Perspectivas de pressão	Baixa Pressão	Alta Pressão	Índice
Mercado em turbulência	Mercado Benigno	Mercado turbulento	80
Desempenho competitivo	Desempenho fraco	Desempenho forte	84
Índice de pressão EXTERNA			82
Insatisfação com o orçamento	Muito satisfeito	Muito insatisfeito	69
Inabilidade para executar estratégias	Forte capacidade	Fraca capacidade	42
Disfunção de comportamento	Comportamento correto	Comportamento incorreto	27
Índice de pressão INTERNA			46
ÍNDICE GERAL	0	100	64

5. Adequação ao processo flexível e a descentralização: O índice de adequação ao processo flexível mostra como os processos existentes na Sadia estão relacionados com o novo modelo. O índice de adequação à devolução mostra a extensão pela qual se tem efetivamente devolvida a responsabilidade do desempenho para as pessoas próximas dos clientes. Segundo o BBRT, um índice total **igual ou maior que 70 pontos** (Adequado) significa que existem processos que estão muito próximos do intervalo de inferência do novo modelo e somente necessitam de um refinamento para terem um desempenho melhor. Um índice total **igual ou menor que 35 pontos** (Inadequado) significa que o modelo está muito próximo do intervalo de inferência, que é pobre para enfrentar as pressões competitivas que terá pela frente.

No Quadro 5, “Resultado de Adequação ao Processo Flexível e Devolução”, a Sadia tem Índice de Adequação ao Processo Flexível de 55 pontos e Índice de Adequação à Devolução de 57 pontos. Portanto, o Índice Geral é de 56 pontos, o que significa que a Sadia está muito mais próxima do intervalo de inferência, que é de 70 pontos (Adequado), do que o intervalo de inferência de 35 pontos (Inadequado). Essa é uma análise que não qualifica o intervalo de inferência, mas apresenta tendência ao novo modelo.

Quadro 5: Resultado de Adequação ao Processo Flexível e Devolução

Resultado de Adequação ao novo modelo			
Perspectivas de adequação	Inadequado	Adequado	Índice
Cenário dos objetivos	Incremento de desempenho	Alongamento de desempenho	63
Recompensa para pessoas	Alinhamento com os números	Alinhamento com a estratégia	58
Plano de Ações	Gerentes seguem o plano	Gerentes respondem aos eventos	52
Gestão de recursos	Foco na gestão de custos	Foco na criação de valor	49
Coordenando as ações	Central de planos dita as ações.	Clientes ditam as ações.	46
Controle de desempenho	Visão de indicadores passados	Olhar indicadores a frente	59
Índice de adequação ao processo flexível			55
Infra-estrutura de governança	Orçamentos governam as decisões	Princípios governam as decisões	54
Clima de desempenho	Contratos fixados estabelecem o clima	Sucesso relativo estabelece o clima	60
Capacidade de agir	Capacidade fraca	Capacidade forte	43
Responsabilidade pelo resultado do cliente	Pessoas satisfazem os chefes	Pessoas satisfazem os clientes	53
Acesso à informação	Informação é fechada	Informação é aberta	76
Índice de adequação a devolução			57
ÍNDICE GERAL	0	100	56

6. Um caso para mudança: Segundo o instrumento de pesquisa e análise do BBRT, para a empresa ser um caso para mudança ao novo modelo de gestão, deverá ter um índice geral qualitativo **acima de 60 pontos** (Pontos Fortes para Mudança).

Este índice é composto por todos os índices da pesquisa:

Índice de pressão externa.

Índice de pressão interna.

Índice de adequação ao processo flexível e de devolução radical.

Índice de visão por mudança.

Índice de pronto para mudanças.

No Quadro 6, “Resultado do Caso para Mudança”, por meio dos seus diretores e gerentes, apresenta o índice geral de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Pontos Fortes para Mudança). No entanto, como a resposta encontrada está muito próxima dos 60 pontos, deve-se considerar que a Sadia tem tendência a aderir aos princípios propostos pelo modelo.

Quadro 6: Um Caso para Mudança

Resultado do CASO para MUDANÇA				
Perspectivas caso para mudança	Pontos Fracos	Pontos Fortes	Índice	Valor de Inferência
Índice de pressão externa	Baixa pressão	Alta pressão	82	<=30>=60
Índice de pressão interna	Baixa pressão	Alta pressão	46	<=30>=60
Índice de adequação ao processo flexível	Forma pobre	Boa forma	55	<=35>=70
Índice de adequação ao processo de devolução	Forma pobre	Boa forma	57	<=35>=70
Índice de visão por mudança	Não estabelecido	Claramente estabelecido	76	<=30>=60
Índice de vontade por mudança	Não demonstrado	Claramente demonstrado	63	<=40>=60
ÍNDICE GERAL	0	100	63	Acima de 60

5. Considerações Finais

Finalmente, conclui-se que a análise por meio do estudo de caso, com os diretores e gerentes da Sadia S/A, de que a Sadia tem tendência em adotar os princípios do Beyond Budgeting, pois ela se aproxima do intervalo de inferência dos conceitos e princípios deste novo modelo de gestão.

O tema *Beyond Budgeting* é muito abrangente e recente no Brasil, não se tem conhecimento de sua aplicação nas organizações no país. Ainda não existem também estudos teóricos sobre esse modelo em nosso país que possam legitimar e sustentar todas as reformas sugeridas pelo novo modelo de gestão.

Entretanto, o tema *Beyond Budgeting* não pode ser ignorado e merece ser seriamente discutido, em todos os foros acadêmicos, empresariais e de pesquisas, para que se possa acrescentar conhecimento ao ramo da Controladoria.

São necessárias as quebras de muitos paradigmas para a implementação de um modelo totalmente novo. Nonaka (1997, p. 1) ilustra bem este pensamento dizendo que "... o sucesso das empresas japonesas se deve à sua capacidade e especialização na criação do conhecimento organizacional". Por criação do conhecimento organizacional entendemos a capacidade de uma empresa de criar novo conhecimento, difundi-lo na organização como um todo e incorporá-lo a produtos, serviços e sistemas.

6. Bibliografia

- ATKINSON, Anthony A. et al. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARBOSA FILHO, Francisco. Estudo de caso de uma empresa brasileira de grande porte do ramo de alimentos, para analisar sua tendência ao modelo Beyond Budgeting. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Centro Universitário Álvares Penteado - UNIFECAP, São Paulo: 2004.
- BOESEN, Thomas. Creating budget-less organizations with the balanced scorecard. Balanced Scorecard. EUA, Harvard Business School, R0011B, 2000.
- BUNCE, Peter; FRASER, Robin; HOPE, Jeremy. BBRT – Beyond Budgeting White Paper, Hampshire, EUA, jun. 2002. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- CAM-I. BBRT - Benchmarking Project. Hampshire, EUA, mar. 2001. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>> ou <www.bbrt.org>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- AS 500 maiores empresas do Brasil. Exame, São Paulo, abr./jul. 2002.

- FANNING, John. Budgeting: evolution or revolution. Atos KPMG Consulting. London, 2002. Disponível em: <www.kpmgconsulting.co.uk/press/article/wcf_feature4.html>. Acesso em: 12 abr. 2003.
- FRASER, Robin; HOPE, Jeremy. Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. Management Accounting, jan. 1999. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. Budgets: How to manage without them. New York, EUA, abr. 1999a. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- _____. Tool of repression and a barrier to change. New York, EUA, maio 1999b. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- _____. Beyond Budgeting: questions and answers. Hampshire, England, out. 2001. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- _____. Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Boston, EUA: Harvard Business School Press, 2003.
- HOPE, Jeremy. Beyond Budgeting: breaking through the barrier to “the third wave. Management Accounting, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.
- _____. Beyond budgeting: pathways to the emerging model – Balanced Scorecard. Boston, EUA, Harvard Business School, B0005B, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- _____. Contabilidade gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. Relevance lost: the rise and fall of management accounting. USA: Harvard Business School Press, 1987.
- JORGENSEN, Bjorn. Borealis. Boston, EUA: Harvard Business School, 9-102-048, 9 maio 2002.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. A estratégia em ação: balanced scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. Having trouble with your strategy? Then map it. Harvard Business Review, EUA, R00509, out. 2000.
- MOREIRA, José Carlos. Orçamento empresarial: manual de elaboração. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- NONAKA, Ikujiro. Criação de conhecimento na empresa. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1992.
- PEREIRA, Carlos Alberto. Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras, uma abordagem da gestão econômica. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 2000.
- PFLAEGING, Niels. Beyond Budgeting: como gerenciar o desempenho para obter um melhor resultado. In: SEMINÁRIO INTERNATIONAL BUSINESS COMMUNICATIONS (IBC), São Paulo, 2003.
- ROCHA, Wellington. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1999.

- SAP AG. Beyond Budgeting. 2001. Disponível em: <www.sap.com/solutions/financials/sem/brochures/index.asp>. Acesso em: 14 ago. 2003.
- VASCONCELLOS FILHO, Paulo de. Planejamento e controle: uma proposição brasileira. Rio de Janeiro: LTC, 1983.
- WALLANDER, Jan. Budgeting: an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 1999. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/scajman>. Acesso em: 10 ago. 2003.
- WELSCH, Glenn Albert. Orçamento empresarial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.