

A PROPOSTA DO MODELO BEYOND BUDGETING: MODELO COERENTE DE GESTÃO, SEM ORÇAMENTOS.

Francisco Barbosa Filho

Mestrando em Controladoria e Contabilidade Estratégica
Centro Universitário Álvares Penteado - FECAP
Pós Graduado em Controladoria – Núcleo em Administração de Empresas
Fundação Escola do Comércio Álvares Penteado - FECAP
Graduado em Ciências Econômicas pelas Faculdades Metropolitanas Unidas - FMU
Controller
Rua Antonio Pires 810 - Apto 131-A
CEP 02730-000 - São Paulo/SP – BRAZIL
Tel: 55 11 3832-6894
e-mail: fbarbosaf@hotmail.com

Prof. Dr. Cláudio Parisi

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP.
Professor do Programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica da FECAP.
Rua Dona Luisa Julia, 47 Apto 62.
CEP. 04542-000 – São Paulo/SP - BRAZIL
Tel: 55 11 3168-1469
e-mail: cparisi@dialdata.com.br

PALAVRAS-CHAVE

Orçamento tradicional, Beyond Budgeting, Processo Flexível, Descentralização Radical, Rolling Forecast, Custo baseado em Atividade (ABC), Balanced Scorecard, Benchmarking.

TEMA

LA GESTIÓN ECONÓMICA DE LAS EMPRESAS Y LAS NUEVAS ESTRATEGIAS COMPETITIVAS

Recurso Audiovisual – Será usado Power Point.

A PROPOSTA DO MODELO BEYOND BUDGETING: MODELO COERENTE DE GESTÃO, SEM ORÇAMENTOS.

PALAVRAS-CHAVE

Orçamento tradicional, Beyond Budgeting, Processo Flexível, Descentralização Radical, Rolling Forecast, Custo baseado em Atividade (ABC), Balanced Scorecard, Benchmarking.

TEMA

LA GESTIÓN ECONÓMICA DE LAS EMPRESAS Y LAS NUEVAS ESTRATEGIAS COMPETITIVAS

RESUMO

O *Beyond Budgeting*, um assunto ainda não 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.

Não queremos por meio deste artigo aconselhar as empresas à adoção de uma nova onda ou modismo, mas 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 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”.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo parte inicialmente da seguinte pergunta: Existe um orçamento útil? Segundo a pesquisa do programa BBRT (www.bbrt.org), depois de muita discussão, debates, longas reuniões e vários meses de trabalho além de um alto custo, o qual gera grande desembolso, as empresas produzem um orçamento detalhado, o qual colocamos em uma grande e emoldurada caixa e, maldosamente, nunca mais se olha para aquilo. A razão disto acontecer é porque o mercado é dinâmico. A todo o momento vemos mudanças nos produtos e fornecedores, nos processos de produção, na habilidade de produzir, nas leis governamentais, oscilação em moedas, índices inflacionários. Portanto, torna-se impossível e inútil ao orçamento tradicional prever as mudanças e as variações quando do momento de sua confecção, há seis meses ou até um ano atrás.

Além destes fatores, são apontados outros como os modelos centralizados de poder para decidir sobre a fixação de objetivos para o ano seguinte. Observa-se que as decisões sobre a fixação de objetivos restringem-se a um pequeno grupo de executivos de alto poder, o qual não dá oportunidade a outros setores e demais gerentes que estão à frente das dificuldades e problemas, os quais ocorrem diariamente, de participarem de tais decisões a serem fixadas no orçamento.

Outro fator importante identificado pela pesquisa e vinculado ao orçamento tradicional é o distanciamento dos clientes, e dos acionistas. Atores importantes, porém meros coadjuvantes do tradicional processo de gestão.

O presente artigo tem o objetivo de discutir as propostas da pesquisa do BBRT sobre o abandono do “Orçamento” e a adoção de um conjunto de princípios para transformar o modelo de gestão das empresas, baseados na descentralização de poder e na flexibilidade do processo de gestão.

Diante do quadro exposto, em que se identifica a necessidade de um novo modelo de gestão, esse *paper* define o seguinte problema a que se propõe responder:

Por que substituir o modelo de gestão herdado da “Era Industrial?” Esse modelo é lento e incômodo, caro e antiético, porém utilizado pela maioria das empresas nos dias atuais.

Para tanto, assumiremos a seguinte hipótese:

- Na “Era da Informação” as empresas precisam de um modelo de gestão que proporcione velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório.

Portanto, a questão será respondida com a apresentação das críticas do BBRT ao modelo de orçamento atual, e após, analisaremos um novo modelo já difundido no Reino Unido, Europa, América do Norte e alguns outros países.

2. ORÇAMENTO TRADICIONAL

O modelo de gestão de desempenho tradicional foi desenvolvido em 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, este modelo desempenhou um papel razoável. Foi desenhado para executar a condução da produção no negócio e com o passar dos tempos enfrentou um aumento de complexibilidade identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região, ou tecnologia, conforme ilustra Johnson e Kaplan em seu livro *Relevance Lost* (1987).

Sua abrangência tornou-se maior, 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 com a necessidade de evolução através dos tempos, Johnson e Kaplan (1987, p.12), ilustram quando 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”.

Como exemplo desta evolução histórica temos o orçamento, cuja obra de Moreira (2002, p. 14) nos ilustra bem quando aborda que o orçamento tradicional “é um sistema de planejamento global com um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite a alta administração conhecer, a priori, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos”.

Os gestores partem da premissa que “Se você não pode medir, então você não pode gerir”, BUNCE (2002, p. 5). Porém, esta revelação, junto com uma torrente crítica da mídia sobre como muitas empresas tem 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 dos contratos fixos de desempenho no orçamento atual e as indesejáveis práticas de gestão.

Fundamentalmente, o modelo de orçamento utilizado pela maioria das empresas implica em técnicas e procedimentos contábeis segundo os PCGA e aplicados antecipadamente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas para a consecução de um resultado desejado.

2.1 Processo Orçamentário

Abaixo faremos uma simples descrição de como se realiza no modelo tradicional o processo orçamentário quando nos referimos aos objetivos, recompensas, plano de ação, gerir os recursos, coordenação das ações, mensuração e controle de desempenho.

Como atingir os objetivos? - O que se observa é que o orçamento tradicional tem um conjunto de objetivos com base em finanças e, freqüentemente tais números são negociados entre os superiores e os subordinados antes de iniciarem o ano. Estes números são fixados para o ano seguinte. Eles representam componente chave para se concluir um contrato de desempenho anual. Todas as ações são focadas em reuniões específicas de números.

Como recompensamos as pessoas? - Neste modelo de orçamento tradicional assume-se que os gerentes estão motivados e serão recompensados de forma justa se o correto mix de objetivos e incentivos estiver definido no lugar certo. Desta forma as recompensas estão ligadas a um resultado fixado em um acordo antecipado. Os benefícios são aqueles os quais os gerentes já conhecem e sabem como encontrá-los, pois sabem onde eles estão. Este é um possível ponto de conflito no orçamento, pois os gerentes conhecem os objetivos orçados, e podem optar em derrotá-los, jogando para o seu fracasso, ou então pressionados passam a realizar os objetivos orçados a qualquer custo. Bunce (2002, p. 8) diz que em um estudo realizado com 402 empresas americanas, quase todas responderam que os gerentes estão engajados em mais de um jogo de orçamento, buscando sempre aquele que melhor lhe adequar o resultado.

Como gerenciar o plano de ação? - O processo de planejamento é usado de cima para baixo, preparado pelos executivos da alta administração ou departamentos de planejamento central, ou algumas vezes de maneira geral com equipes locais preparando os planos e assim negociar e acordar com os superiores os desempenhos a serem fixados. Além disso, muitos planos são baseados em melhorias departamentais que não estão necessariamente de acordo com os objetivos estratégicos da empresa. Depois de meses de discussão o plano resultante fornece as linhas mestras que diz às pessoas o que eles terão de fazer no próximo ano. Entretanto, corre-se o risco de que o plano predeterminado pode ser uma obrigação quando o ambiente de negócio torna-se tão imprevisível como é hoje. Porém a evidência sugere que os problemas e a imprevisibilidade são ignorados, pois conforme Bunce (2002, p. 8), somente 20% das empresas mudam os seus orçamentos dentro do ciclo fiscal.

Como gerenciar os recursos neste modelo? - Os recursos são alocados, em sua grande maioria, no momento da definição do orçamento, independente de outros planejamentos (estratégico e de ação). Tais recursos são negociados antecipadamente junto com o departamento ou divisão de custos da empresa que suprem com as informações necessárias os altos executivos que atuam como um comitê central aprovando ou desaprovando as propostas de investimentos baseados nos planos anuais. Os benefícios aqui encontrados são que em determinado ponto no tempo, todos os recursos são alocados para determinada unidade. Portanto, nota-se que nenhuma atenção adicional de gestão é necessitada até a próxima revisão do orçamento que ocorrerá no próximo ano. Bunce (2002, p. 9) ilustra com muita propriedade quando cita o especialista em estratégia, Gary Hamel, que descreveu este tópico do modelo de orçamento tradicional como o último bastião do estilo Soviético de planejamento central.

Como são coordenadas as ações neste modelo? - Os planos são vinculados a coordenação central de unidades departamentais e das unidades de negócios no orçamento. Por exemplo, pode-se afirmar que produção e vendas estão afinadas, e o marketing terá os recursos necessários para suportar os planos de vendas. Desta forma, cada unidade interage uma com a outra gerando um plano coerente para a empresa toda. Porém, os planos dos departamentos, os quais são individuais, torna-se duvidoso se os números somados formam uma estratégia coerente para a empresa toda. O que se observa neste modelo é que, os gerentes de departamentos com frequência são ardorosos em melhorar o seu próprio departamento sem considerar como isto pode se ajustar às metas estratégicas mais amplas da empresa. Kaplan apud Hope (2002, p. 9) concluiu um estudo onde diz que 60% das empresas falham ao alinhar os seus planos de ações com suas estratégias.

Como são mensurados e controlados os desempenhos neste modelo? - O desempenho é controlado comparando os números reais contra o orçamento já predeterminado, após, caso haja necessidade, toma-se às ações corretivas de curto prazo para assegurar que o desempenho continue no caminho. Assim os gerentes necessitam explicar as variações e fornecer orçamentos atualizados ou projeções com uma base para maiores ações. Eles raramente olham além do próximo ano fiscal. Bunce (2002, p. 10) nos mostra em seu artigo que 77% de 2000 empresas globais analisadas pelo Hackett Group em 2002 mostra que o foco do processo de previsão e projeção era unicamente no ano fiscal.

Em seu trabalho sobre Gestão Econômica, Catelli (1999, p. 130) discorre que: “Nesse ambiente de turbulências e de grande competição entre as empresas, a única saída para os gestores alcançarem seus objetivos é planejar cuidadosamente as ações que pretendem empreender, reavaliando, de tempo em tempo, o desempenho efetuado contra o desempenho planejado”.

Tomando como parâmetro de comparação essa proposta de Gestão Econômica, entendemos que os problemas relacionados ao orçamento, tratados pela pesquisa

desenvolvida pelo BBRT, representam sintomas de modelos de gestão tradicionais e que ainda não foram totalmente transformados, representando entraves para adaptação das empresas à realidade atual e futura, influenciando, portanto, em sua continuidade.

3. UM NOVO MODELO DE GESTÃO

Um novo modelo de gestão é solicitado para ajudar as empresas competirem mais eficazmente. Segundos inferimos sobre as premissas do BBRT, esse modelo deverá ser simples e com custos baixos, melhorando a velocidade das respostas exigidas, apoiando a inovação, ética e um grande foco nos clientes.

Por que abandonar o modelo de orçamento tão usado por tantas organizações no mundo? Segundo FRASER e HOPE (2003), porque as empresas reconhecem que o processo de orçamento tradicional é muito longo, muito caro, adiciona pouco valor, e está cada vez mais fora das condições próprias do seu ambiente competitivo, além de ter sido desenhado para possibilitar a alta administração planejar e controlar suas empresas, como se fosse um centro de operações de guerra.

São identificadas a grande insatisfação e frustração com o orçamento tradicional, portanto, surge em 1998, com o intuito de oferecer uma nova alternativa para os modelos de gestão, uma equipe de professores dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, que passam a estudar todas as falhas deste modelo tradicional, e partem para a busca de um modelo de gestão coerente na prática e o funcionamento de princípios e ferramentas alternativas que forneçam velocidade, inovação, ética e custos baixos. Estes fatores requerem um modelo baseado em uma transmissão radical, em lugar de uma hierarquia centralizada, e uma gestão de processos flexíveis, em lugar de contratos de desempenhos fixados em determinado momento, em determinado ano.

Este modelo recebe o nome de *"Beyond Budgeting"*, o qual também pode ser chamado de BBRT.

Até o momento já foram estudadas em todo o mundo dezoito empresas. Dentre elas inclui-se o Svenska Handelsbanken, o banco com os custos mais eficientes na Europa, e Borealis, a quinta maior empresa produtora de polímeros do mundo. O que se aprende no primeiro momento é que ocorre uma mudança radical, porém absorve-se que o modelo *"Beyond Budgeting"* é uma fonte real de vantagens competitivas dos casos que foram estudados.

O professor de Harvard Business School Michael Porter, apud artigo BBRT Benchmarking Project (2001, p. 4) declarou que "excelência operacional não é a maior posição estratégica e suficiente". Isto quer dizer que nenhuma empresa é imune de necessidades de mudanças.

3.1 O ambiente de negócios

O modelo tradicional funcionou bem enquanto as condições de mercado eram estáveis, os concorrentes eram conhecidos e as suas ações previsíveis, relativamente poucas pessoas tomavam decisões, os preços refletiam os custos internos, estratégia e ciclo de vida dos produtos eram longos, clientes tinham escolha limitada, a prioridade dos acionistas era ser bons passageiros em um vôo sem nenhuma turbulência. Mas, como a maioria dos gestores está consciente, estas condições não se aplicam mais na maioria das empresas. Hoje o clima competitivo é muito incerto, muitas pessoas são requisitadas

para tomarem decisões, a necessidade de inovações está aumentando, a pressão do mercado reflete os custos, os clientes são instáveis, e os acionistas cada vez mais exigentes.

Para competir mais eficazmente, acredita-se que as empresas devem acabar com os planos incrementais e a mentalidade de orçamento, e deve envolver todas as pessoas na construção da nova plataforma para uma melhoria sustentada.

Para ilustrar de forma mais ampla, o artigo BBRT Benchmarking Project (2001, p.5) identifica os pontos que necessitam de transformação nas empresas, os quais são:

- Responder mais rapidamente para abrir caminho às oportunidades e as mudanças das necessidades dos clientes.
- Atrair e reter as melhores e mais capazes pessoas levando às responsabilidades das decisões, e aceitar a responsabilidade de prestar contas dos resultados dentro do seu domínio competitivo.
- Continuamente fornecer soluções inovadoras e gerar conceitos de novos negócios.
- Operar com baixos custos, alta qualidade, e maior eficiência.
- Melhorar o seu conhecimento das necessidades dos clientes e focar na melhora da lucratividade dos clientes.
- Fornecer um desempenho competitivo sustentável para os acionistas.

Para realizar estes alvos significa que a empresa deve tornar-se mais flexível e responsiva, e isto significa descentralizar poder, delegando, por exemplo, autoridade e responsabilidade de prestar contas para as pessoas mais próximas dos clientes.

3.2 Transformações e Mudanças

Enquanto a maioria dos executivos da alta administração quer que suas empresas sejam mais adaptáveis e mais transmissíveis, poucos sabem como mudar a retórica da gestão dentro da realidade operacional. Enquanto eles falam sobre respostas rápidas, pessoas envolvidas, inovação, excelência operacional, foco no cliente, e valores dos acionistas, seus processos de gestão com objetivos, planos, medidas e recompensas, todos estes executivos freqüentemente continuam emperrando e deformando com o comando e controle.

Como são apresentadas no orçamento tradicional, as estratégias fixadas impedem respostas rápidas; estruturas organizacionais rígidas engessam os gerentes que buscam desafios e desenvolvimento; burocracias sufocam as inovações; entrincheiram as funções e minam os processos de funções cruzadas; ênfase no produto funciona de forma contrária aos programas de lealdade dos clientes; contratos de desempenho de curto prazo falham em suportar a criação de valores em longo prazo. Nem milhões gastos todos os anos em reengenharia, formação de equipes, sistemas para toda a empresa, gestão de relacionamento com o cliente, gestão baseada em valores e balanced scorecards parecem solucionar estes problemas existentes.

A vasta maioria destas iniciativas falha exatamente pela mesma razão, a realidade invariavelmente colide com forças fixas do planejamento de curto prazo e com os sistemas de orçamento.

3.3 Beyond Budgeting Round Table - BBRT

O modelo “*Beyond Budgeting*” é desenhado para superar as barreiras acima e criar uma organização flexível e adaptável que ofereça aos gerentes autoconfiança e liberdade para pensar diferentemente, tomar decisões rápidas, e sentir-se confortável sobre o envolvimento em projetos inovadores com equipes multifuncionais, por meio da empresa e fora da empresa. Ao utilizar o modelo BBRT, significa que está sendo introduzido um novo processo de gestão de desempenho.

No modelo BBRT existem doze princípios que fornecem aos gerentes uma infraestrutura robusta para ser implementada. Os princípios de 1 a 6 estão preocupados com a devolução e de 7 a 12 estão preocupados com o processo de gestão flexível. As metas, medidas e recompensas são desconectadas, e não tratadas conjuntamente como contrato de desempenho fixo.

Para ilustrar melhor abaixo estão os doze princípios do BBRT conforme nos é descrito no artigo BBRT Benchmarking Project (2001, p. 6) como segue:

A) Devolução

1. **Governança** - Estabelece uma infra-estrutura para transmitir uma proposta que esclareça, princípios e valores, e não exerce um controle central por meio de regras e procedimentos.
2. **Empowerment** - Concede liberdade às pessoas e capacita-as para agir, não mantém controle e restrições sobre elas.
3. **Responsabilidade de prestação de contas** - Faz com que as pessoas se responsabilizem pelos números na busca de resultados competitivos, não apenas reuniões de objetivos funcionais.
4. **Organização** - Organiza uma rede interdependente de unidades orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções e departamentos.
5. **Coordenação** - Coordena interações cruzadas na empresa por meio de tendências, e não de um planejamento central, orçamento e controle.
6. **Liderança** - Desafia e treina as pessoas, e não as comanda e as controla apenas.

B) Processo de Gestão

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

3.4 Possibilitando Um Melhor Processo de Desempenho

A empresa que pode testemunhar o quanto este modelo (BBRT) já está desenvolvido é a Borealis A/S a qual foi estudada em todos os seus detalhes por Jorgensen (2002), e serve como um estudo de caso e demonstração de como se pode abandonar o modelo tradicional de orçamento e buscar um novo modelo de gestão para a empresa.

Borealis tem o seu escritório central localizado em Copenhague, Dinamarca. É a fusão ocorrida em 1994 entre divisões petroquímicas de duas companhias Escandinavas de petróleo, Statoil da Noruega e Neste Oy da Finlândia. Borealis têm locais de produção na Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Alemanha, Noruega, Portugal e Suécia. Sua capacidade de produção está avaliada em 3.340 quilotons por ano. É a maior produtora de polímeros na Europa e a quinta maior mundialmente. Este produto é usado na fabricação de muitos itens, de fraldas a painel de instrumentos de automóveis. Suas vendas estão ao redor de 3 bilhões de Euros ao ano, com o total de 5.400 empregados locados em todos os países descritos acima.

Uma grande pergunta estava constantemente na cabeça dos seus executivos: Borealis poderia ser gerida em função da sua magnitude?

No limiar da fusão, em 1994, os executivos disseram que tinham uma oportunidade única para criar uma empresa inteiramente “nova, diferente e melhor” e uma maneira inteiramente nova de gerir um grande avanço em relação à concorrência existente. A meta era ser capaz de responder mais rapidamente a situação cíclica em que viviam os seus negócios e as mudanças contínuas no negócio de plásticos.

Portanto, a seguir faz-se uma descrição de como esta empresa abandonou o seu modelo de orçamento tradicional e implementou uma nova maneira de atingir os seus objetivos, recompensas, plano de ação, gerir os recursos, coordenação das ações, mensuração e controle de desempenho.

Como atingir os objetivos? É necessário atingir um alto nível de indicadores de desempenho chaves - KPI's. Esta posição remete à posição de Sara Cook em seu livro, *Practical Benchmarking*, 1995 appud Fisher (1996, p. 13) onde define que “Benchmarking é o processo de identificação, compreensão e adaptação de práticas que se destacam dentro da própria organização ou em outra, visando melhorar o desempenho”.

Portanto, existem conjuntos de referência para benchmarks interno e externo, baseados nas metas almejadas no médio prazo, o qual pode-se entender um prazo de três a cinco anos. Em alguns casos, eles são revisados por um conjunto de executivos, os quais desencadeiam os negócios. Em outros, eles são baseados em indicadores de desempenho de classe mundial que capacita as unidades para o conjunto de objetivos em uma trajetória que os levará para um nível superior da faixa existente no setor a qual a empresa é associada. Eles usam os objetivos para estabelecer uma estrutura para a estratégia. Mas, o mais importante é que eles não são fixados para o ano. Os benefícios são que o processo é rápido e, porque o índice estará sempre sendo elevado com o intuito de maximizar o potencial de lucro.

Como recompensamos as pessoas? - Melhor avaliado e o desempenho recompensado no progresso que a empresa como um todo fez para realizar as metas em médio prazo. A avaliação de desempenho é realizada da seguinte forma: - determinada unidade tem o seu desempenho analisado contra os *benchmarks* interno e externo e os seus pares. A empresa abandonou a recompensa local, porém passou a recompensar um grande grupo com a participação dos lucros, cujo método é baseado na fórmula relacionada no desempenho competitivo em que a empresa está obtendo. O maior benefício é que todos os casos têm sido uma redução em jogos comportamentais e com nenhum contrato de desempenho fixado para o ano seguinte.

Como gerenciar o plano de ação? - Revisa-se o cenário de médio prazo, o qual é composto pelo período de dois a cinco anos de horizonte, todos os anos. O cenário de curto prazo, o qual é composto pelo período de cinco a oito trimestres à frente, é avaliado todo o trimestre. Ambos os ciclos são objetivos a realizar como metas de médio prazo. As responsabilidades para estas revisões são devolvidas para as equipes de unidades de negócios, em alguns casos para as equipes de linha de frente. O papel do grupo de executivos é traçar os objetivos estratégicos e as metas de médio prazo e assim desafiar, os planos, e as iniciativas que os gerentes propõem para assegurar as suas principais premissas. Estes ciclos são processos que não levam mais do que poucas semanas para a definição do cenário de médio prazo e poucos dias para o cenário de curto prazo. Ferramentas úteis tais como o *Rolling Forecast*, o *Balanced Scorecard* e atividade de suporte contábil para a revisão dos desempenhos da Borealis. Os planos de ações são derivados destas ferramentas. Os benefícios iniciais destas abordagens são às respostas rápidas, focado na realização das metas estratégicas e satisfazer as necessidades dos clientes.

Como gerenciar os recursos neste modelo? - Os recursos são disponibilizados e acessíveis para as equipes de linha de frente e quando requerido devem ser adquiridos por meio de um processo rápido de aprovação e, com acesso mais rápido aos recursos operacionais. Deve-se ter uma equipe de alto nível para gerenciar os recursos, com revisões trimestrais. Esta equipe gerenciará os recursos operacionais por meio de um conjunto de linhas mestras baseadas nos indicadores de desempenho chaves - KPI's, tal como a relação custo - receita, dentro do qual os gerentes podem operar. Eles têm autonomia no uso dos recursos através de indicadores e metas.

Devolvendo as decisões sobre recursos às equipes de frente têm o efeito de fazê-los mais responsáveis com as decisões sobre o destino dos recursos. Isto realça a possibilidade de se criar grandes proprietários e líderes com menos desperdício.

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

Como são mensurados e controlados os desempenhos neste modelo? - Todos os gerentes estão mais conscientes do que quando tinham um orçamento para comparar os desempenhos, onde existiam indicadores fixados que os direcionavam a atingir. Hoje se usa medidas e controles focando a atenção gerencial na antecipação do futuro, além de explicar o que estava errado no passado. A principal característica inclui comparação com *benchmarks* externos, tabelas externas de indicadores, indicadores de setores, e *rolling forecasts*. Hoje se combina resultado financeiro com os dos anos anteriores, e as análises de tendências, para prover um rico e constante movimento no quadro de desempenho da empresa.

3.5 O processo de gestão de desempenho no Beyond Budgeting

O efeito geral destas mudanças é um processo de gestão baseado no contrato de desempenho relativo, o qual vai muito além dos objetivos fixados em determinada época do ano. Embora, livre de contratos fixados, os gerentes ainda devem ter um alto nível de expectativas. De outra forma, eles falharão na sobrevivência. A diferença é que a ênfase em desempenho tem mudado de contratos de curto prazo negociado internamente para o benchmark externo de indicadores de desempenho chaves de médio prazo. Isto é, na essência, como as organizações têm ido além do orçamento e quebrado paradigmas da armadilha do desempenho fixado para o ano seguinte.

Somente quando os líderes fazem uma transição bem sucedida para o **processo flexível** e adaptável é quando eles vêm a real oportunidade de uma **descentralização radical** de desempenho com a responsabilidade para as pessoas de linha de frente.

Enquanto o processo flexível e adaptável oferece as perspectivas de economia de custos, menos jogos entre os gestores, respostas mais rápidas, melhor alinhamento estratégico, e maior utilidade das pessoas de finanças, a descentralização oferece mais. Por exemplo, promessas permanentes de reduções na estrutura de custos, mais pessoas capazes, mais inovação, clientes leais, relatórios éticos, e a liberação de todo o potencial do sistema de gestão e de ferramentas necessárias.

Abandonar a burocracia causadora de problemas e o processo de orçamento que a suporta é a chave.

A suposta delegação da tomada de decisão e de autoridade tem sido sempre uma das funções chaves do orçamento tradicional. Entretanto, esta delegação está estritamente dentro de um regime de obediência e controle. Difere significativamente da abordagem levada pelas organizações como a Borealis. Esta organização foi além do “de cima para baixo” e transferiu o poder do centro para os gerentes operacionais e suas equipes, combinando nos termos a autoridade para usar os seus julgamentos e iniciativas para realizar os resultados sem ser restringido por algum plano específico ou acordo pré-fixado. Assim a devolução de responsabilidade é sobre a capacidade e encorajamento para decisões locais, não ditadas e dirigidas aos gerentes operacionais.

A opção para uma descentralização radical provê uma vantagem competitiva distinta no ambiente competitivo, como por exemplo:

- Acionistas exigem melhores classes de desempenhos,
- As pessoas talentosas estão cada vez mais raras,
- O ciclo de vida dos produtos está encolhendo,
- A competição global está direcionando para a queda de preço e alta qualidade.
- Lealdade dos clientes está cada vez mais instável,
- Os investidores estão exigindo um alto padrão nos relatórios.

4. ANÁLISE DA PROPOSTA DO BBRT

Apresentamos as nossas reflexões sobre a possibilidade de substituir o orçamento tradicional por um modelo que apresente todas as afirmações propostas em nossa hipótese a qual responde o nosso questionamento inicial o qual era: - “Por que substituir o modelo de gestão herdado da ‘Era Industrial?’”.

Quando se funde, as duas oportunidades do *beyond budgeting* desempenho flexível e descentralização radical, é oferecida uma coerente alternativa para o abandono

do modelo de orçamento tradicional. Além disso, é dada a pessoa da linha de frente uma voz mais estratégica, capacitando estas pessoas a se reconectarem as propostas da organização e as metas estratégicas.

Beyond Budgeting é um guia com um conjunto de princípios, os quais são modelos completos de atuação empresarial e ao mesmo tempo, conjuntos de ferramentas. Esses princípios são tratados na forma do modelo de valores dos acionistas, modelo de benchmark, balanced scorecard, atividade baseada em gestão, modelo de gestão de relacionamento com os clientes, e um sistema de informação empresarial.

O problema é que os princípios e as ferramentas convivem atualmente nas empresas de forma desintegrada e sem restabelecer uma alternativa clara de princípios de administração que devem ser incorporados pelo modelo de gestão de qualquer organização. Assim, por exemplo, o balanced scorecard foca os gerentes nas estratégias de médio prazo, de dois a cinco anos à frente, porém o orçamento na cultura de contar os números, continua enraizado na realização das metas de desempenho anual. A filosofia de todas estas ferramentas é que pode ser devolvido para aqueles que tomam decisão na linha de frente, mas na prática, este poder é retido.

Usando estas ferramentas dentro da estrutura de uma organização flexível e adaptada e devolvida liberam todo o seu potencial. Por exemplo, o balanced scorecard pode verdadeiramente transformar uma organização de uma *estratégia focada* para uma estratégia sendo *contínua* e *trabalho diário*. A gestão do relacionamento do cliente significa que as pessoas de linha de frente têm a capacidade de fornecer soluções e resolver os problemas dos clientes na primeira vez. Desta forma estas pessoas passam a utilizar de uma maneira coerente o valor destas ferramentas e integrando-as dentro de uma estrutura coerente de adaptar e devolver as organizações. Isto é um dos mais importantes benefícios potenciais para abandonar o processo de orçamento tradicional.

Concluindo a nossa análise, entendemos as suas propostas como sendo um conjunto de princípios universais sobre o modelo de gestão. Neste contexto, destacamos dois pontos:

- ◆ Ainda carece de comprovação empírica quanto a sua eficácia em outras empresas e realidades econômicas distintas;
- ◆ A aplicação de seus princípios implicará na geração de conhecimento sobre modelos alternativos de processo de gestão (planejamento, execução e controle), modelos organizacionais descentralizados, critérios de mensuração de desempenho e análise e evolução das ferramentas de gestão propostas atualmente (EVA, BSC, *Rolling Forecast* etc).

Isso pode contribuir com um futuro modelo conceitual de atuação empresarial completo e claramente definido, preenchendo as lacunas existentes nos modelos praticados atualmente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os princípios do *Beyond Budgeting* são conceitualmente aderentes a nossa hipótese, podendo proporcionar velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório.

Os princípios de devolução e transmissão asseguram a descentralização do poder e levam a maior velocidade e agilidade no processo de tomada de decisão.

Quanto aos princípios do processo de gestão, a concepção contínua e dinâmica proposta pelo modelo, induz a busca pela adaptabilidade do processo decisório, segundo o comportamento do ambiente.

Transformando o potencial de desempenho da empresa, quebrando a armadilha do desempenho fixada para o ano seguinte e liberando todo o poder para as pessoas da linha de frente com as ferramentas disponíveis, assim é a visão do *Beyond Budgeting*. 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

BOESEN, THOMAS. *Creating budget-less organizations with the balanced scorecard*, Balanced Scorecard - Harvard Business School, EUA, R0011B.

BUNCE, PETER.; FRASER, ROBIN.; HOPE, JEREMY. *BBRT - Beyond Budgeting White Paper*, EUA, Junho, 2002. Disponível em <http://www.beyondbudgeting.com>, pesquisado em 13/03/2002.

CAM-I. *BBRT - Benchmarking Project*, EUA, Março 2001. Disponível em <http://www.cam-i.org>, pesquisado em 13/03/2002.

CATELLI, ARMANDO. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

FISHER, JOHN G., *Benchmarking para otimizar o desempenho*, São Paulo: Clio Editora, 1996

FRASER, ROBIN.; HOPE, JEREMY. *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*, EUA: Harvard Business School Press, 2003.

HOPE, JEREMY. *Beyond Budgeting: Pathways to the emerging model*, Balanced Scorecard - Harvard Business School , EUA, B0005B, 2000.

JOHNSON, H. THOMAS; KAPLAN, ROBERT S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, USA: Harvard Business School Press, 1987.

JORGENSEN, BJORN. *Borealis*, Harvard Business School, EUA, 9-102-048, 09 maio 2002.

KAPLAN, ROBERT S.; NORTON, DAVID P. *Having trouble with your strategy? Then map it*, Harvard Business Review, EUA, R00509, Outubro 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.

PEREIRA, CARLOS ALBERTO. *Contribuição e 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). USP, São Paulo, 2000.

PFLAEGING, NIELS. *Beyond Budgeting: Como gerenciar o desempenho para obter um melhor resultado*. Seminário International Business Communications (IBC). São Paulo, 2003.

WELSCH, GLENN ALBERT. *Orçamento empresarial*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1993.