Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting

José Bernardo Cordeiro Filho

Resumo:

O orçamento empresarial tem sofrido severas críticas quanto à sua eficácia como ferramenta gerencial. Apesar dos avanços já experimentados com o orçamento base zero (OBZ ou ZBB Zero Based Budgeting), o orçamento baseado em atividades (OBA ou ABBActivity Based Budgeting) e o Better Budgeting, algumas grandes organizações já o substituíram por outras ferramentas, enquanto estudiosos em Controle de Gestão e equipes de consultoria continuam buscando melhorias no seu desenvolvimento, em virtude de sua importância para a implementação dos modelos de gestão estratégica. O presente artigo apresenta a evolução do orçamento empresarial, percorrendo a trajetória do orçamento tradicional, passando pelo Better Budgeting, orçamento estratégico, Beyond Budgeting até os estudos mais recentes da consultoria Hovarth & Partners, responsáveis pelo desenvolvimento do Advanced Budgeting . Além da pesquisa bibliográfica, realizou-se pesquisa exploratória junto a 68 empresas de médio e grande porte, localizadas na Grande Salvador, para avaliar a utilização de ferramentas de gestão, entre elas o orçamento empresarial, e o grau de satisfação de seus usuários. Concluiu-se que, malgrado o razoável número de organizações de grande porte na Europa terem aderido ao modelo Beyond Budgeting, abandonando o orçamento como instrumento de controle, consoante Greiner (2004), sua utilização ainda é indispensável ao desenvolvimento dos modelos de gestão estratégica. Os resultados da pesquisa exploratória aplicada pelo autor confirmam os achados de Greiner (2004), uma vez que 88% das empresas localizadas na Grande Salvador utilizam o orçamento, tanto para o controle operacional como para o controle estratégico.

Área temática: *Controladoria*

Orçamento como ferramenta de gestão: do orçamento tradicional ao *Advanced Budgeting*

José Bernardo Cordeiro Filho, Mestre e Doutor em Engenharia de Produção
Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA
Praça da Piedade, 06 – Centro – Salvador(BA)
Fones: (71) 3283-7565 e 9985-5543
E-mail: bernardo@ufba.br

Resumo:

O orçamento empresarial tem sofrido severas críticas quanto à sua eficácia como ferramenta gerencial. Apesar dos avanços já experimentados com o orçamento base zero (OBZ ou ZBB – *Zero Based Budgeting*), o orçamento baseado em atividades (OBA ou ABB-*Activity Based Budgeting*) e o *Better Budgeting*, algumas grandes organizações já o substituíram por outras ferramentas, enquanto estudiosos em Controle de Gestão e equipes de consultoria continuam buscando melhorias no seu desenvolvimento, em virtude de sua importância para a implementação dos modelos de gestão estratégica. O presente artigo apresenta a evolução do orçamento empresarial, percorrendo a trajetória do orçamento tradicional, passando pelo *Better Budgeting,* orçamento estratégico, *Beyond Budgeting* até os estudos mais recentes da consultoria Hovarth & Partners, responsáveis pelo desenvolvimento do *Advanced Budgeting* . Além da pesquisa bibliográfica, realizou-se pesquisa exploratória junto a 68 empresas de médio e grande porte, localizadas na Grande Salvador, para avaliar a utilização de ferramentas de gestão, entre elas o orçamento empresarial, e o grau de satisfação de seus usuários. Concluiu-se que, malgrado o razoável número de organizações de grande porte na Europa terem aderido ao modelo *Beyond Budgeting,* abandonando o orçamento como instrumento de controle, consoante Greiner (2004), sua utilização ainda é indispensável ao desenvolvimento dos modelos de gestão estratégica. Os resultados da pesquisa exploratória aplicada pelo autor confirmam os achados de Greiner (2004), uma vez que 88% das empresas localizadas na Grande Salvador utilizam o orçamento, tanto para o controle operacional como para o controle estratégico.

Palavras-chave: Orçamento tradicional e estratégico. *Beyond budgeting. Advanced budgeting.*

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

Segundo Horváth & Partners (2004), o orçamento tradicional como ferramenta de gestão está em crise, de tal modo que dia a dia cresce o repertório de razões para redesenhá-lo, ou simplesmente abandoná-lo. Organizações como o Svenska Handelsbanken, Borealis, IKEA, Rhodia, SKF, Volvo Cars, dentre outras já não o utilizam como instrumento de controle gerencial. Para reforçar tal assertiva, Hope & Fraser (2003) abrem o capítulo introdutório de seu livro *Beyond Budgeting*, fazendo citações de Jack Welch, ex-diretor executivo da GE, segundo o qual, "o orçamento é o flagelo das empresas americanas" e de Bob Lutz, ex-presidente da Chrysler, para quem "o orçamento é uma ferramenta de re-

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

pressão". Citam, ainda, Jan Wallander, presidente honorário do Svenka Handesbanken, que diz "o processo orçamentário é um mal desnecessário".

Por outro lado, alguns estudiosos buscam transformá-lo num orçamento estratégico (TRULLENQUE, 2002; MARQUES, 2001), através do alinhamento entre o orçamento empresarial e a estratégia e, finalmente, os representantes da *Beyond Budgeting Round Table* –(BBRT), segmento do *Consortium for Advanced Manufacturing – International* (CAM-I), sediada em Londres, propõem simplesmente o seu abandono por completo. Consultores da Horváth & Partners, por seu turno, propõem o aperfeiçoamento do processo orçamentário, a partir da utilização de técnicas oriundas de diferentes modelos organizacionais, evoluindo do *Better Budgeting* e do *Beyond Budgeting* para a nova ferramenta denominada *Advanced Budgeting*

Alguns princípios foram desenvolvidos pela equipe da Horváth & Partners para o incremento da eficiência e a eficácia do processo orçamentário e tais são:

- utilizar objetivos relativos com capacidade de auto-ajuste, em lugar dos objetivos fixos;
- centrar-se nas magnitudes relevantes dos resultados, em vez de utilizar um enfoque estritamente financeiro, adotando um enfoque de processo orientado para o *output*;
- dispor de objetivos orientados para o *benchmarking,* em vez de adotar objetivos, principalmente os relacionados com custos, com uma orientação predominantemente interna;
- utilizar um ponto de vista dinâmico e contínuo, em vez de adotar uma abordagem anual fixa;
- realizar um planejamento estratégico integrado, em vez de adotar um planejamento estratégico autônomo, sem aderência ao orçamento empresarial;
- utilizar orçamentos globais e orçamentos com um detalhe relevante (orçamentos para as categorias essenciais de custos) em vez de orçamentos pormenorizados para objetos de todo tipo, onerosos e de realização demorada.

2. Disfunções do orçamento tradicional

A equipe de consultores da Horváth & Partners (2004) aponta as seguintes críticas ao orçamento tradicional: rápida obsolescência, comprometimento de vultosos recursos no seu desenvolvimento e não se encontrar integrado à estratégia da empresa. Assevera, ainda que, como a economia se encontra em contínuo processo de mudança, torna-se difícil interpretar os desvios entre o planejado e o executado, em virtude de os dados originariamente orçados perderem rapidamente sua representatividade. O processo de elaboração é bastante oneroso e, na maioria das vezes, as atividades do orçamento são organizadas em termos meramente financeiros e nem sempre desenvolvidas pela mesma equipe do planejamento estratégico.

Extensa revisão de literatura empreendida pelo *Granfield's Center for Business Performance* identificou doze deficiências do orçamento tradicional, distribuídas em três grandes categorias (NEELY, BOURNE & ADAMS, 2003):

- Relacionadas com a estratégia competitiva:
  a) Raramente os orçamentos são focados estrategicamente e, muitas vezes, são contraditórios;

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

b) os orçamentos preocupam-se principalmente com a redução de custos e muito pouco com criação de valor;
c) os orçamentos, além de freqüentemente constituírem barreiras às mudanças, restringem a responsividade e a flexibilidade;
d) os orçamentos tendem a ser burocráticos e desencorajadores do pensamento criativo, agregando, por isso, pouco valor.

- Relacionadas com o processo dos negócios:
  a) Os orçamentos são bastante onerosos e consomem bastante tempo;
  b) os orçamentos após preparados, são atualizados com pouca freqüência, geralmente em cada ano;
  c) os orçamentos, em sua elaboração, são baseados em hipóteses muitas vezes insustentáveis e em palpites, ou mera extrapolação de tendências; e
  d) freqüentemente encorajam comportamentos disfuncionais.
- Relacionadas com a capacidade organizacional:
  a) Os orçamentos fortalecem o comando e o controle vertical (*top-down*);
  b) os orçamentos não refletem as estruturas de rede emergentes que as organizações estão adotando;
  c) os orçamentos reforçam barreiras departamentais – problemas de interface – em vez de estimular o conhecimento compartilhado; e
  d) às vezes, contribuem para que o pessoal se sinta sub-avaliado.

Os responsáveis pela BBRT , por seu turno, elencam dez razões para os problemas causados pelos orçamentos e tais são:

- consomem bastante tempo e são onerosos;
- provêm baixo valor a seus usuários;
- falham no foco sobre o valor para os acionistas;
- são bastantes rígidos e impedem respostas rápidas;
- protegem os custos em vez de reduzi-los;
- sufocam a inovação de produtos e da estratégia;
- focalizam metas de vendas, em vez da satisfação dos clientes;
- são divorciados da estratégia;
- reforçam a cultura de dependência;
- induzem a comportamento não ético.

Segundo Iribarne (2003), algumas organizações em que a execução orçamentária constitui base para atribuição de incentivos, os gerentes de todos os níveis vêem com terror a proximidade da época fatídica da elaboração do orçamento para o seu serviço. O mesmo autor refere-se a outros problemas relacionados com o uso do orçamento tradicional:

- as turbulências e as incertezas aumentam. O trabalho de previsão torna-se cada vez mais subjetivo, a ponto de alguns autores compararem-no a sessões tribais de dança da chuva, cujos resultados aleatórios apenas repousam sobre as crenças sublimadas dos participantes. Forçoso é admitir que a definição dos objetivos e planos de ação pela alta administração revela-se freqüentemente inoperante, em virtude da velocidade das mudanças e a não participação nas atividade-

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

des de formulação dos responsáveis pelo acompanhamento e execução, nos diferentes níveis, reduzir os níveis de comprometimento;

- a restrição que pesa sobre a exatidão do trabalho dos gerentes, aqueles que se esforçam através de seus orçamentos no sentido de reduzir zonas de incertezas, eliminar hipóteses, suprimir alternativas;
- também, os cenários obtidos em obediência a certas regras do controle de gestão, transformam-se em instrumentos rígidos;
- a sanção final do gerente limita suas ambições ao que a ele é particularmente acessível.

Ademais, os sistemas de definição de objetivos e dos planos de ação pelos orçamentos descendentes (*top-down)* são freqüentemente:

- **injustos** - os dirigentes fixam objetivos para os quadros do nível (n-l), que eles mesmos recobram para o nível (n-2), etc. Cada nível hierárquico considera uma pequena margem de segurança, mas toda a pressão repousa sobre o pessoal de base, que se desincumbe como pode;
- **parciais** - O dirigente tem uma idéia muito clara do que ele deve melhorar dentro da empresa, fixa um objetivo preciso para os respectivos serviços, decide sobre um plano de ação e nomeia um responsável. Este modo de gestão, onde a eficácia de cada um é julgada de maneira isolada, tendo por base um dos objetivos descendentes e preestabelecidos, provoca geralmente:
  a) a desmotivação dos indivíduos que não tenham seus objetivos atendidos, em relação às medidas que interferem em sua consecução;
  b) a ilusão das medidas relacionadas com os indivíduos, em virtude de tratar-se apenas de atender a um objetivo definido pela cúpula de maneira unilateral;
  c) a elevada cobrança por parte dos gerentes, no tocante às variações dos resultados de seus subordinados;
  d) a maneira de identificar e punir os responsáveis, à vista dos resultados desfavoráveis;
  e) o desencorajamento dos indivíduos, em virtude de seus esforços reais serem ignorados e somente os resultados planejados serem levados em consideração, quando não coincidentes.

Por outro lado, Welsch (1984), analisando os aspectos comportamentais na implantação de orçamentos, pontua algumas dificuldades enfrentadas quando de sua implementação: resistência a mudanças, desconhecimento do programa e de seu funcionamento, preocupação de como a ferramenta afetará a situação dos indivíduos e dos grupos, expectativa de maior pressão e que venha a se tornar uma verdadeira "camisa de força", dentre outras. Todavia, este mesmo autor aponta um grupo de princípios que minimizariam todos esses efeitos, merecendo destaque especial o apoio da alta administração, a participação de todos os empregados no processo de elaboração, a flexibilidade, a comunicação efetiva e a educação orçamentária.

Simons (1995, p 83) refere-se a uma pesquisa realizada por *Umapathy, S*., no período de 1987 a 1990, em mais de 400 empresas norte-americanas, cujos principais resultados foram os seguintes: os executivos ou não aceitam os objetivos orçamentários e optam

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

por combater o uso da ferramenta, ou sentem-se pressionados a atingir os objetivos a qualquer preço. Considerada a primeira alternativa acima, uma equipe de estudiosos da BBRT apresenta críticas ao controle orçamentário, aduzindo ser este uma ferramenta muito dispendiosa e enfadonha, que está em descompasso com o ambiente competitivo, não atende às necessidades dos executivos e gerentes operacionais e que a extensão do *jogo dos números* tem atingido níveis inaceitáveis. Cria-se, então, uma ferramenta alternativa: o *Beyond Budgeting.*

Em suma, o tema predominante tanto nas discussões acadêmicas, quanto no meio empresarial é que os processos tradicionais de planejamento e orçamento estão falhando em relação aos resultados deles esperados. Agregam pouco valor à gestão dos negócios, são onerosos e consomem muito tempo em sua elaboração, além de permitir políticas internas e comportamentos disfuncionais, em vez de orientar-se para a performance dos negócios. Estimulam uma visão continuísta, absorvendo deficiências do período precedente. Além disso, eles promovem uma "visão para dentro" da organização e uma cultura de curto prazo, que focaliza a consecução das cifras orçadas, em vez de focar a implementação da estratégia e a criação de valor para os acionistas, a médio e a longo prazos. Outrossim, são bastante rígidos, restringindo a responsividade e a flexibilidade, reforçam a cultura de dependência e, geralmente, são dissociados da estratégia.

03. *Beyond Budgeting*

Uma possibilidade para assegurar a implementação da estratégia com a ajuda do controle orçamentário seria a adaptação dos sistemas clássicos de orçamentação, reduzindo o grau de detalhe ou tornando-o mais flexível. Um grupo de trabalho denominado *Beyond Budgeting Round Table (BBRT)* vinculado ao *Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM I)* rechaçou a possibilidade de qualquer adaptação, propondo simplesmente o abandono do orçamento, substituindo-o por um modelo denominado *Beyond Budgeting* integrado por doze princípios e seis ferramentas (HOPE & FRASER, 2003).

Dos princípios, seis se relacionam com os processos flexíveis de gestão de desempenho e seis são orientados para a liderança descentralizadora e organização enxuta:

- os relacionados com os processos flexíveis de gestão referem-se:
  a) às metas, que devem ser aspiracionais e móveis, buscando a melhoria relativa e não metas anuais, fixas e incrementais;
  b) ao sistema de recompensas, que devem recompensar o sucesso obtido pela equipe, avaliando o desempenho relativo e não pela consecução de metas prefixadas e individuais;
  c) ao planejamento, transformado num processo contínuo, inclusivo e orientado para a ação e não um evento anual;
  d) a alocação de recursos, que visa disponibiliza-los conforme a demanda e não através de alocações orçamentárias anuais;
  e) à coordenação, que se propõe a coordenar as interações intra-organizacionais de forma dinâmica, através de mecanismos de mercado e não através de ciclos anuais de planejamento e
  f) aos controles, baseados em indicadores chaves relativos de desempenho e não através de desvios em relação aos planos (PFLÄGING, 2004).

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

- os princípios orientados para a liderança centralizadora são:
  a) Governança, baseada em valores e limites claros e não em regras detalhadas e orçamentos;
  b) desempenho, buscando o sucesso da equipe, em relação ao mercado e não o atingimento de metas internas e prefixadas;
  c) liberdade de ação, atribuindo a liberdade e capacidade para agir *(empowerment*), em vez de exigir cumprimento irrestrito dos planos;
  d) responsabilidade, a partir da criação de rede de pequenas unidades responsáveis pelos resultados, em vez de hierarquias centralizadoras;
  e) foco nos clientes, buscando melhoria nos resultados dos clientes, em vez de atingir metas internas previamente negociadas e
  f) informação, aberta a todos (transparência), em vez de torna-la seletiva, criando hierarquias de acesso às informações. (PFLÄGING, 2004).
- As ferramentas recomendadas pelo *Beyond Budgeting* são:
  a) Modelos de valor para o acionista, aí inclusos dentre outros o EVA (*EconomicValue Aided)* e VBM (*Value Based Management);*
  b) *Benchmarking;*
  c) *Balanced Scorecard;*
  d) Gestão baseada em atividades (*Activity Based Management –ABM);*
  e) Gestão de relacionamento com os clientes (*Customer Relationship Management – CRM)* e
  f) Sistemas de informações gerenciais e previsionais atualizados.

O conceito de *Beyond Budgeting* foi criado por Hope & Fraser, na década de 90, que lideraram a BBRT desde a sua criação. Inicialmente, verificou-se a adesão de 33 empresas de grande porte (1997), chegando a mais de 60, atualmente. À época, Jeremy Hope era acadêmico, com alguns livros publicados e Robin Fraser era sócio da *Coopers & Lybrand Management Consulting* e tinha por incumbência desenvolver um modelo de orçamento baseado em prioridades e representar aquela empresa de consultoria junto ao CAM-I.

Tão logo iniciaram seus trabalhos de pesquisa, Hope e Fraser já acentuavam que para conseguir um controle mais eficiente e efetivo da empresa, não se deveria aspirar a uma melhoria no processo orçamentário, mas simplesmente deixá-lo de lado. Esta posição foi reforçada, quando na segunda metade dos anos noventa, souberam que, na Suécia e em outros países escandinavos, existiam empresas que trabalhavam com êxito, sem a utilização de orçamento. A partir daí, criou-se um grupo de pesquisa, em colaboração com o CAM-I, com o objetivo de desenvolver um novo modelo de gestão que fosse capaz de realizar a transição da época industrial para a era da informação. Surge, então, o *Beyond Budgeting*.

Horngren, C.T., ao prefaciar o livro *Beyond Budgeting* de Hope & Fraser (2003), afirma que se trata de um modelo de gestão e não apenas da mera substituição dos processos orçamentários já bastante desgastados. É, portanto, uma idéia positiva que se aproveita do abandono do orçamento como uma alavanca para melhorar o controle de gestão.

3. Como alinhar o orçamento à estratégia

Na ótica de Van der Stede (2001), algumas funções do orçamento podem reforçar a implementação da estratégia, destacando-se as seguintes:

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

- Função de distribuição: é de suma importância que os recursos se distribuam de conformidade com as prioridades estratégicas (WELGE & AL LAHAM, 1999; KAPLAN & NORTON, 2000).
- Função de prognóstico: o controle orçamentário pode servir de prognóstico para o resultado esperado da empresa, contribuindo, dessa forma, para estimar os efeitos da intenção estratégica.
- Função de coordenação e comunicação: várias unidades da organização contribuem para a criação de valor e, para isso, na implementação da estratégia é desejável a existência de uma coordenação específica, que pode ser feita através do controle orçamentário.
- Função de controle: as estratégias se transformam em atividades concretas da empresa, porém não é suficiente controlar a implementação da estratégia apenas controlando tais atividades. Sem um controle orçamentário, as discrepâncias ou a realização errônea da estratégia em relação aos efeitos monetários não seriam reconhecidas ou o seriam demasiadamente tarde (SIMONS, 1995).
- Função de descentralização: as estratégias não podem ser realizadas exclusivamente no topo da organização. O grande número de decisões a serem tomadas e a complexidade das interdependências nos processos dificulta a criação de planos exatos de medidas para implementar a estratégia. O controle orçamentário pode conceder u'a margem monetária especifica às unidades da organização, na qual se pode materializar a estratégia do modo superposto à sua própria área.
- Função de dimensão e obrigatoriedade**:** por meio do controle orçamentário é possível esclarecer quais os recursos monetários são consistentes com a estratégia. Esses volumes dimensionam a margem de ação de livre decisão para as unidades da organização que participam da implementação da estratégia (THOMPSON & STRICKLAND II, 2001).
- Função de orientação**:** a função de orientação do controle orçamentário serve para não perder de vista o resultado financeiro como principal meta, através da consideração contínua e sistemática do desenvolvimento dos custos e ingressos**.**
- Função de valoração do resultado e de motivação**:** o controle orçamentário oferece um instrumento de valoração do resultado e compara-lo com os padrões fixados pelo orçamento. Os orçamentos podem motivar os membros da organização a atuar em consonância com a estratégia.
- Função de informação interna**:** o verdadeiro núcleo da estratégia pode ser entendido a partir da especificação para onde se destinam os recursos monetários, permitindo o comprometimento da gerência com a estratégia através do orçamento.

Segundo Trullenque (2002), uma das maiores preocupações dos responsáveis pela gestão financeira das organizações é o alinhamento estratégico do orçamento com os modelos integrados de gestão estratégica. Na prática, pode-se facilmente comprovar que a elaboração e o acompanhamento do orçamento são raramente abordados numa perspectiva estratégica, tendo em vista que, na maioria das organizações, o planejamento estratégico e

created using
BCL easyPDF
Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

o orçamento recaem no âmbito de responsabilidades diferentes, com utilização de enfoques distintos e não necessariamente integrados. Diz, ainda, que para a implementação eficaz da estratégia, o alinhamento orçamentário é o elemento chave.

Como proposta objetiva para promover o alinhamento estratégico, Trullenque (2002) sugere o orçamento estratégico que, para ele, "é a visão econômica a curto prazo do caminho marcado pela estratégia", ou ainda mais precisamente como "a tradução econômica em unidades monetárias das atividades estratégicas no curto prazo." Tais atividades estratégicas são aquelas necessárias à implementação da estratégia.

Similarmente ao modelo de portfólio do *Boston Consulting Group*, desenvolve uma carteira das atividades estratégicas, a fim de avaliá-las tanto em relação ao esforço associado para implementa-las (eixo x), como pelo valor estratégico delas (eixo y) medido pelo nível de impacto sobre os objetivos estratégicos.

Uma vez definido o posicionamento estratégico das atividades, pode-se elaborar a carteira de atividades e recursos associados, através do orçamento, de modo a darem resposta aos diferentes cenários considerados na definição da estratégia. O modelo proposto por Trullenque (2002) combina o orçamento base zero, evitando o enfoque incrementalista, com o orçamento baseado em atividades, pela sua relevância para o controle gerencial.

Definição das atividades estratégicas

Uma vez definidos as escolhas estratégicas e os cenários associados, devem ser determinadas as atividades da organização que apóiam o desenvolvimento destes elementos.Não se deve esquecer que a organização é um conjunto de recursos humanos e materiais combinados em forma de processos, cujo objetivo é conseguir os resultados desejados. Os processos e as atividades que lhes dão suporte devem estar estrategicamente enfocados.

Desse modo, o segundo passo consistirá na determinação das atividades estrategicamente necessárias, bem como o nível desejável a cada uma delas a fim de dar respostas às metas presentes nos diferentes cenários estratégicos. Considerando-se essas atividades e seus respectivos níveis, pode-se calcular os recursos necessários para sua realização e o orçamento correspondente, a partir da utilização de técnicas sofisticadas como o *Activity Based Budgeting* – ABB.

Priorização de atividades e recursos

Na prática, ao chegar a este ponto, pode-se defrontar com dois problemas:

- A organização está realizando não somente atividades definidas como estratégicas.
- Os recursos humanos e econômicos são limitados e isto obriga a priorização.

Para promover esta priorização, sugere-se realizar uma análise baseada em carteiras (*portfólios*) de atividades, em função de sua contribuição estratégica e do esforço requerido para sua execução. Este exercício pode ser realizado de forma intuitiva ou utilizando modelos lineares mais ou menos sofisticados que ajudem a posicionar cada atividade.

Trullenque (2002) propõe a classificação das atividades em quatro categorias, utilizando um raciocínio semelhante ao do modelo do *Boston Consulting Group* - BCG, consoante mostra a Figura 01:

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

- Diamantes - atividades de alto valor estratégico, com baixo esforço associado á sua execução, que logicamente devem ser potencializadas e apoiadas com os recursos necessários.
- Grandes apostas – atividades de alto valor estratégico, mas com alto esforço associado. Devem ser desenvolvidas, face ao seu alto valor estratégico, mas é fundamental que se considere seu alto nível de esforço associado, a fim de avaliar as alternativas.
- Ruído de fundo – atividades de baixo valor estratégico associadas a baixo esforço em sua execução. Seu baixo valor estratégico torna-as candidatas a uma redefinição ou eliminação, mas, por outro lado, o baixo esforço associado poderá relegar a atenção dedicada às mesmas.
- Grandes fugas – atividades de baixo valor estratégico e alto esforço associado. Estas atividades em algumas ocasiões são verdadeiros *agulheiros negros* por onde se esvaem os recursos sem aportar um claro valor à organização. Por isso, merecem uma atenção especial, com o objetivo de eliminá-las ou redesenhá-las para incrementar seu valor estratégico, passando a ser *grandes apostas* ou pelo menos reduzir o nível de esforços e recursos necessários, passando a ser *ruído de fundo ,* já que drenam a organização para absorver seus recursos necessariamente limitados às atividades estratégicas que criam valor.

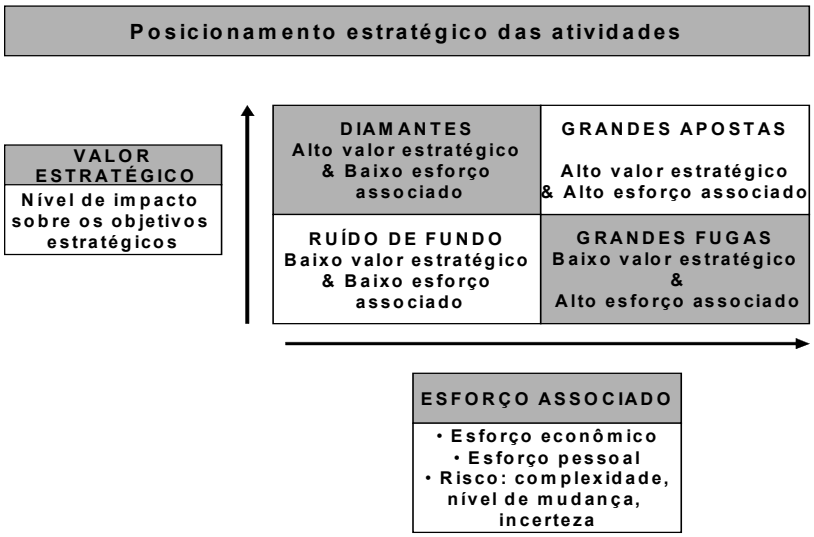

Figura 01 – Posicionamento estratégico das atividades.
Fonte: Adaptado de Trullenque (2002).

Uma vez definido o posicionamento estratégico das atividades, pode-se, agora, organizar as carteiras (ou portfólios) de atividades e recursos (orçamento) associados, que dêem respostas aos diferentes cenários traçados na definição estratégica, conservando o necessário equilíbrio orçamentário.

O orçamento estratégico tem importantes pontos de contato com o ZBB e com o ABB. O orçamento base zero propõe a realização de orçamentos, partindo do zero a cada vez, com o propósito de evitar a atribuição de recursos de forma continuísta. Desenvolve-se, construindo carteiras de atividades e recursos associados, cujo impacto estratégico pode ser avaliado. Desse modo, o orçamento estratégico compartilha com o ZBB o espírito

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

de romper com as tendências continuistas na atribuição de recursos, dedicando-os unicamente às atividades estratégicas.

O orçamento baseado em atividades apóia-se nos princípios do *Activity Based Costing*- ABC*,* modelo analítico de custos plenamente consolidado na prática, de inquestionável eficácia e complementar a qualquer painel de controle estratégico (PCE). O orçamento baseado em atividades se desenvolve, partindo dos mesmos princípios adotados pela ABC (atribuição de recursos às atividades e cálculo dos custos em função do consumo de atividades), mas orientando-os para o futuro. Os PCEs e o ABB são plenamente complementares, tendo em vista que os PCEs ajudam a definir quais são as atividades estratégicas e o ABB calcula de forma realista os recursos necessários à sua realização. Em suma, o orçamento estratégico, em sua configuração, pode absorver os elementos mais valiosos de ambos os enfoques (ABB) e (ZBB):

- está baseado no princípio de não continuidade, com o delineamento de atividades e recursos em função de sua contribuição estratégica;
- desenvolve um orçamento baseado em atividades estratégicas.

A construção do orçamento estratégico depende em grande parte do tipo de organização em que se pretende implantá-lo, assim como das ferramentas de gestão de que dispõe a empresa. O importante é abordar o alinhamento do orçamento, a curto prazo, mediante o aproveitamento do maior número de elementos existentes. A longo prazo, é recomendável avançar na definição e implantação daqueles elementos que ainda não estão presentes e que podem permitir não apenas elaborar um orçamento estratégico mas, o que é mais importante, construir um modelo de gestão estratégica que garanta o êxito na criação de valor.

Ademais, Marques (2001) diz que o orçamento é estratégico, na medida em que procura cumprir com o programa de curto prazo como parte integrante de um programa de longo prazo, argüindo que suas estratégias de ação são consistentes e direcionadas para as oportunidades de longo prazo validadas e aceitas pela liderança da empresa.

O problema central da vinculação do controle orçamentário com a implementação da estratégia é a falta de conexão entre ambos processos. Processos estratégicos e processos orçamentários diferem no conteúdo, quanto ao momento em que são delineados e quanto ao pessoal neles envolvido. Portanto, é importante encontrar caminhos que enlacem os dois processos.

Deve-se levar em consideração, ainda, a discrepância na forma de pensar sobre orçamentos e estratégias. Embora a estratégia costume ser definida por uma análise do futuro, o processo orçamentário geralmente parte do passado e elabora o orçamento para o ano seguinte através de adaptações incrementais, bloqueando, assim, mudanças revolucionárias que poderiam aumentar o resultado (HOPE & FRASER, 1999).

Pode-se afirmar, todavia, que o controle orçamentário não tem apenas importância para a gestão operacional de processos, mas também para a gestão da estratégia no que respeita à sua implementação. Existe toda uma série de dificuldades que, se o controle orçamentário não for adequado, pode causar problemas na conexão entre o planejamento estratégico e o orçamento.

Grisoldi (1995), ao defender o orçamento como peça vital para o desdobramento da estratégia, assevera que o processo do planejamento é a conjunção de recursos para criar uma vantagem competitiva e, conseqüentemente, suas peças não devem ser isoladas. Devem estar ligadas e tecidas por todo o processo do negócio.

created using
BCL easyPDF
Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

Para melhor compreender as ligações entre o orçamento e a estratégia, é conveniente ter-se a percepção de todo o processo do negócio. Cada negócio deve ter um propósito e, antes do início de qualquer processo de planejamento, o propósito de sua razão de ser deve ser compreendido por todos aqueles que contribuem para sua consecução. A missão estabelece a direção e o compromisso para a ação responsável e simboliza a necessidade de preservar todos os *stakeholders,* servindo, assim, como um instrumental poderoso para dirigir a formulação e a execução da estratégia.

Os compromissos definidos no orçamento são elementos gerenciais úteis para guiar e a avaliar a performance no curto prazo e realçar as habilidades dos gerentes para implementar as estratégias e táticas. Orçamentos desenvolvidos pelos níveis gerenciais baixos e médios evidenciam a compreensão dos objetivos e das estratégias pelos elementos integrantes desses níveis.

Na ótica de Grisoldi (1995), cada segmento do processo de planejamento integrado provê benefícios para a fluidez e coordenação no exercício, evita duplicação de esforços, fortalece sua eficácia e controla a burocracia. Enfim, o plano operacional torna-se um elo na rede de comunicação estratégica.

04. Pesquisa exploratória: Resultados

Greiner (2004) realizou pesquisa junto a mais de 100 empresas privadas alemãs com o objetivo de avaliar se a eventual diminuição da importância do controle orçamentário no sistema de gestão influenciaria a implementação da estratégia com êxito. Os resultados empíricos da pesquisa demonstraram que, em vez da substituição do controle orçamentário na prática empresarial, sua utilização experimentou notável incremento, no período sob exame (de 2001 a 2002), contrapondo-se à corrente do *Beyond Budgeting*. Aduz, ainda que, para as empresas que perseguem uma estratégia de excelência operacional, as recomendações do *Beyond Budgeting* não estão diretamente relacionadas com a competência para a implementação da estratégia e, nesse caso, "se mantém válida a recomendação clássica de aplicar um controle estrito por meio do controle orçamentário."

Outrossim, pesquisa exploratória foi desenvolvida pelo autor junto a 68 empresas de médio a grande porte (25 indústrias, 21 comércio e 22 de serviços), localizadas na Grande Salvador, no primeiro semestre de 2007, através de entrevista estruturada realizada junto ao componente administrativo incumbido da Controladoria daquelas organizações, utilizando como respondente seu principal responsável.

Tabela 1-Utilização das ferramentas de gestão por empresas de médio e grande portes na região da Grande Salvador, em 2007.

Ferramentas	Indústrias (25)	Comércio (21)	Serviços (22)
Contabilidade de Gestão	23	17	18
Orçamento Empresarial	25	17	18
Planejamento Estratégico	20	9	11
Controle Estratégico	19	3	2

Fonte: Pesquisa exploratória desenvolvida pelo autor

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

Consoante Tabela 1, demonstrou-se que 88% das empresas utilizam o orçamento empresarial, das quais 67% realizam planejamento estratégico sistematicamente, integrando-o com o orçamento operacional. Apenas 24 empresas utilizam controle estratégico, através de ferramentas como o *Balanced Scorecard, Tableau de Bord, G*erenciamento por Diretrizes, ou o mero acompanhamento da implementação das estratégias. Os 12% das empresas restantes ou utilizam um sistema de planejamento mais amplo, sem o detalhamento do orçamento tradicional, ou ainda não implantaram qualquer sistema de controle orçamentário, atuando de forma reativa às forças do mercado.

Tais resultados confirmam a vitalidade do orçamento empresarial como ferramenta de gestão, utilizado tanto para um simples controle orçamentário, tanto como instrumento auxiliar na implementação dos modelos de gestão estratégica.

Constatou-se, ainda, que a maioria das organizações está satisfeita com o orçamento, mas vem tentando o contínuo aperfeiçoamento dessa ferramenta, com vistas a reduzir ou eliminar as disfunções apresentadas no item 2 e melhor adequá-lo aos novos modelos de controle estratégico.

4. Ferramentas alternativas

Além do *Beyond Budgeting,* uma das possibilidades para assegurar a implementação da estratégia com a ajuda do controle orçamentário seria a adaptação dos sistemas tradicionais de orçamentação, reduzindo o grau de detalhes e tornando-os mais flexíveis. O *Better Budgeting* foi uma das primeiras tentativas, buscando a eficiência nos processos de planejamento e orçamento, através de sua simplificação (HORVÁTH & PARTNERS, 2004). Utilizou-se a técnica do orçamento base zero e buscou-se desenvolver software especifico para o planejamento, mas a falta de uma visão global, bem como a não consideração dos aspectos comportamentais, reduziram a efetividade do *Better Budgeting* como ferramenta de gestão.

A equipe da Horváth & Partners, a partir da experiência do *Better Budgeting* e do *Beyond Budgeting* desenvolveu a técnica do *Advanced Budgeting,* que promove mudanças na estrutura de controle e se desenvolve a partir dos seguintes passos:

- simplificação do processo;
- previsão continua e orçamento-mestre;
- planejamento contínuo e orientado para o resultado;
- conexão com o *Balanced Scorecard* (BSC)*;*
- fixação de objetivos (objetivos relativos) através do *benchmarking;* e
- adaptação dos sistemas de incentivos e de remuneração.

O modelo do *Advanced Budgeting* promove um aumento na qualidade do planejamento e, ao mesmo tempo, uma redução de custos na elaboração do orçamento. A utilização do planejamento contínuo contribui para reduzir a importância do orçamento fixo, mas sem descarta-lo por completo, tendo em vista que em alguns componentes administrativos nos quais se pode ter uma visão relativamente confiável do ambiente, os orçamentos continuam sendo ferramentas indispensáveis ao controle. A gama completa das ferramentas utilizadas pelo *Advanced Budgeting* tem uma dimensão similar a do *Beyond Budgeting.* Os defensores do *Advanced Budgeting* tratam-no como uma caixa de ferramentas, adaptável a qualquer empresa. Enfim, ao mesmo tempo que simplifica o processo orça-

created using
BCL easyPDF
Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

mentário, desenvolve um modelo similar ao *Beyond Budgeting,* sem o radicalismo de abandonar o processo orçamentário por completo.

5. Conclusões

O orçamento tradicional, ao mostrar-se disfuncional como ferramenta de gestão, provocou na comunidade acadêmica e no mundo dos negócios a necessidade de promover aperfeiçoamentos em seu processo de elaboração e acompanhamento, ou mesmo, numa postura mais radical, abandoná-lo, por completo. O presente artigo apresenta as disfunções do orçamento tradicional na ótica de diferentes autores, mostrando os esforços até então despendidos no sentido de alinha-lo ao processo estratégico, tanto através do desenvolvimento do orçamento estratégico, como mediante a criação de modelos de simplificação de procedimentos, com o propósito de otimizar o orçamento. Por outro lado, o *Beyond Budgeting* simplesmente preconiza o abandono do orçamento, utilizando em seu lugar um modelo integrado por princípios e ferramentas.

Pesquisa empírica desenvolvida por Greiner (2004) da Universidade de Stuttgart, em contraponto aos estudos desenvolvidos pelo BBRT, demonstrou que o orçamento empresarial ainda é uma ferramenta indispensável ao controle de gestão. De igual modo, pesquisa exploratória desenvolvida pelo autor junto a empresas de médio e grande porte localizadas na região da Grande Salvador confirma o estudo de Greiner, vez que 88% das empresas integrantes da amostra utilizam o orçamento empresarial como instrumento de gestão, estão satisfeitos com os sistemas orçamentários que utilizam e tem buscado simplifica-lo, com vistas à implementação de ferramentas de controle estratégico de gestão, especialmente o BSC.

Com relação ao *Beyond Budgeting,* apesar de algumas implantações terem experimentado relativo sucesso, ainda há reservas quanto à sua proposta de adequação aos diferentes tipos de organização (HORVÁTH & PARTNERS, 2004). Então, o *Advanced Budgeting* emerge como uma ferramenta que integra os esforços do *Better Budgeting* aos do *Beyond Budgeting,* sem desprezar por completo as técnicas orçamentárias.

Enfim, a implementação com êxito do *Advanced Budgeting* em grandes e médias empresas, pela equipe de consultores da Horváth & Partners, ratifica sua importância como instrumento gerencial factível de integrar-se aos mais modernos modelos de controle estratégico de gestão.

Referências:

BEYOND BUDGETING ROUND TABLE – **About Beyond Budgeting: The budgetary problem**. Disponível em www.bbrt.org/bbproblem.htm . Acesso em 24.04.2007.

GREINER, Oliver. Importancia del control presupuestario en el contexto de la implementación estrategica: reflexiones y resultados empíricos. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión.** http://www.observatorio-iberoamericano.org . Acesso em 21.03.2005.

GRISOLDI, R.E. How to link strategic planning with budgeting. **C.M.A. –The Management Accounting Magazine,** v 69 n 6 , july-august, 1995.

created using BCL easyPDF Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image

HOPE, J. e FRASER, R. **Beyond Budgeting.** Boston: Harvard B.S. Press, 2003.

HORVÁTH & PARTNERS (Org). **Beyond Budgeting Umsetzen.** Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag, 2004.

IRIBARNE, Patrick . **Les Tableaux de Bord de la performance.** Paris:DUNOD, 1995.

KAPLAN & NORTON. **Organização orientada para a estratégia: Como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no ambiente dos negócios**. Rio: CAMPUS, 2000.

MARQUES, A.C.F. **Orçamento estratégico: uma nova ferramenta para aumentar a lucratividade e a competitividade de sua empresa no curto prazo**. Campinas(SP): Alínea, 2001.

NEELY, BOURNE & ADAMS. Better Budgeting or Beyond Budgeting*?* **Measuring Business Excellence.** v 7, n 3, 2003.

PFLÄGING, N. Beyond Budgeting significa a abolição da cultura de comando e controle**.** Disponível em www.metamanagementgroup.com **.** Acesso em 26.04.2007.

SIMONS, R. **Levers of Control: how to managers use innovative control systems to drive strategic renewal.** Boston: Harvard Business School Press, 1995.

THOMPSON Jr. A.A. & STRICKLAND III, A.J**. Planejamento estratégico: Elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

TRULLENQUE, F. Como alinear estrategicamente el presupuesto: BSC y presupuesto. **Estrategia Financiera,** n 182, mar 2002.

VAN DER STEDE, W. Measuring "tight budgetary control. **Management Accounting Research** n 12 v 1, 2001.

WELGE, K. e AL-LAHAN, A. **Strategisches Management.** Wiesbaden, 1999.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial.** São Paulo: Atlas, 1984.

created using
BCL easyPDF
Printer Driver
Click here to purchase a license to remove this image