

CONTROLADORIA NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO: ORÇAMENTO BBRT x ORÇAMENTO GESTÃO ECONÔMICA

Ivanice Teles dos Santos¹

ABSTRACT

Regarded as the modern Accounting, Controllershship, among various functions, has the great role of coordinating the budget process within an organization. However, like any management tool, the budget has limitations, which are open to discussion and abandonment. Some consider the budget as a management model that does not support the continuous and constant entrepreneurial changes the current era. To meet this gap, the BBRT arises proposing a decentralization of power and greater flexibility of processes, taking as most objective concern with competition and not with the internal processes. The Beyond Budgeting model believes that the company needs a more adaptive management, with pegged goals to benchmarks of excellence, innovative performances, quick responses, loyal customers and satisfied shareholders.

Keywords: Budget, BBRT, benchmarks.

RESUMO

Considerada como a moderna Contabilidade, a Controladoria, dentre várias funções, tem o grande papel de coordenar o processo orçamentário dentro de uma organização. Entretanto, como qualquer ferramenta gerencial, o orçamento tem limitações, as quais são passíveis de questionamentos e de abandono. Há quem considere a gestão orçamentária como um modelo que não suporta as contínuas e constantes mudanças empresarias da era atual. Para atender a esta lacuna, surge o BBRT que propõe uma descentralização de poder, além de maior flexibilidade de processos, tomando como objetivo maior a preocupação com a concorrência e não com os processos internos. O Beyond Budgeting, em tradução livre no Português, significa “além do orçamento”, e entende que a empresa precisa de uma gestão mais adaptativa, com objetivos atrelados à benchmarks de excelência, atuações inovadoras, respostas rápidas, clientes leais e acionistas satisfeitos.

Palavra-chave: Orçamento, BBRT, benchmark

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Católica do Salvador (2005) e Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2014). E-mail: niceteles@hotmail.com

Introdução

No processo de tomada de decisão, onde o foco está principalmente na satisfação dos *stakeholders*, os gestores precisam de ferramentas que permitam a geração eficiente e eficaz das informações, a fim de melhor suporte nos objetivos que visam o aumento da relação resultados/retornos, bem como o crescimento contínuo/sustentável da empresa, sem descuidar da simplicidade, praticidade e criatividade.

Há várias publicações a respeito da importância da Controladoria, principalmente por contar com a contribuição da ferramenta Orçamento. Muito tem se falado a respeito das limitações daquela ferramenta, principalmente por “não permitir a criatividade dos gestores”, bem como “engessar a empresa”.

Com o apoio da tecnologia e no mundo competitivo, onde o mais rápido e o mais inovador, quase sempre fazem a diferença, algumas empresas têm questionado a utilização de alguns procedimentos no processo de planejamento, seguindo por elas próprias um “caminho alternativo” mais livre/flexível e inovador.

1 Controladoria no processo Orçamentário

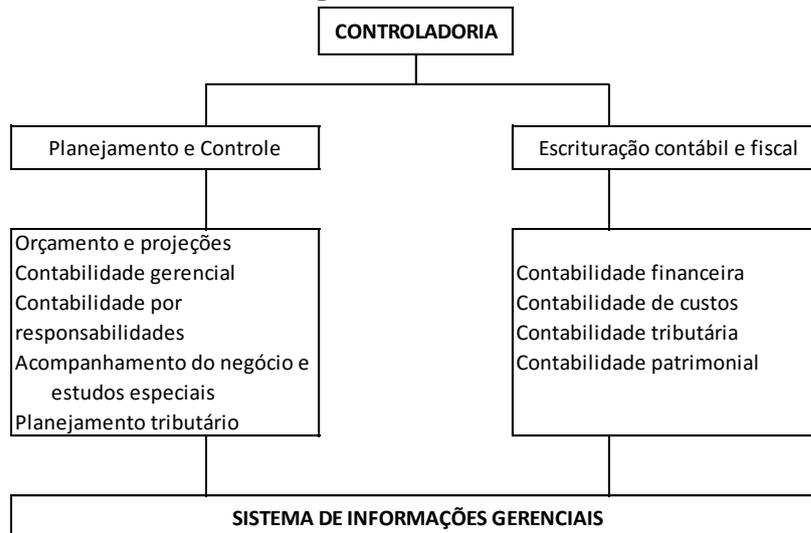
A Controladoria é uma atividade ligada à Área Contábil, porém só nas últimas décadas ela foi melhor desenvolvida e divulgada. Kanitz (1976), já destacava que, as empresas estavam se tornando cada vez maiores, tanto em termos absolutos quanto em termos relativos.

No contexto atual de rápidas mudanças econômicas, políticas e tecnológicas, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 7) afirmam que a Controladoria deve estar estruturada de forma a suprir à necessidade de controles sobre as atividades rotineiras, servindo de instrumento de monitoramento de todas as etapas do processo de gerenciamento da instituição. Assim, a estruturação da Controladoria pode ser visualizada em dois grandes segmentos:

1 – Contábil e fiscal: onde são exercidas as funções e atividades da Contabilidade tradicional, aquela representada pela escrituração contábil e fiscal, com geração de informações e relatórios para atendimento do fisco, sócios, auditoria, etc., além de servir como controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, conciliações das contas contábeis, apuração e gestão de impostos, etc..

2 – Planejamento e controle: aqui é a figura do aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria, que devem estar incorporadas as atribuições relacionadas à gestão de negócios, que envolve planejamento orçamentário, projeções e simulações, além de aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, análise de desempenho por centros de custos, planejamento tributário, etc.

Figura 1 – Estrutura da Controladoria



Estrutura da Controladoria

Fonte: Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 8)

Como se nota na figura 01, percebe-se uma Controladoria estruturada nas funções de Contabilidade, o que permite um sistema contábil e financeiro capaz de propiciar avaliação objetiva dos resultados, bem como nas funções gerenciais, que contribuem para uma melhor estratégia na busca de resultados satisfatórios.

- **Conceitos da controladoria**

De acordo com Padoveze, *apud* Mosimann e outros (2011, p. 3), Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Estatística, Psicologia e principalmente Contabilidade, que proporciona a gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Kanitz (1976, p. 5), verificou na década de setenta que o controlador se cercava de um batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que têm a tarefa de – cada um de acordo com o seu ramo de conhecimento - analisar,

dirigir um volume de informações necessárias ao cumprimento da função da Controladoria. Neste contexto, chega a afirmar que:

Na coordenação das várias fases da implantação do sistema de orçamentos, a controladoria enfrenta sérios problemas de origem psicológica como ansiedade, o temor de perder o emprego, a rebeldia ao controle, etc... Nesses casos é indispensável uma boa dose de tato ao controlador, aliada a um certo conhecimento do comportamento humano. (Kanitz 1976, p. 13)

Para a alta administração, a Controladoria é extremamente importante, por conta da preocupação com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos vários departamentos no exercício das suas atividades. Isto por conta do fornecimento dos dados e informações aos altos executivos, principalmente das situações presentes e futuras que podem comprometer ou mesmo reduzir a rentabilidade da empresas.

Catelli (2001, p. 344) diz que a Controladoria como ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade, é responsável por estabelecer bases teóricas e também conceituais, as quais são extremamente importantes para modelagem, montagem e suporte de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que deverá fornecer a contento às necessidades dos gestores, no que diz respeito a informações que os induzam durante o processo de gestão, a fim de que possam tomar as melhores decisões. De acordo com aquele autor, como ramo do conhecimento, a Controladoria possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e elaboração dos sistemas de informações em um contexto de Tecnologia da Gestão. Portanto, entende-se que a Controladoria não se confunde com a Contabilidade, embora seus fundamentos estejam consolidados nela.

- **Objetivos e funções da Controladoria**

Catelli (2001, p. 346) diz que a Controladoria tem como missão, assegurar a otimização do Resultado Econômico da Organização. Desta forma, para o autor, os objetivos da Controladoria são:

Promoção da eficácia organizacional;

Viabilização da gestão econômica;

Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 6), afirmam que as funções e atividades exercidas pela Controladoria moderna são fatores importantíssimos para o controle e planejamento a médio e longo prazo. Para os autores, o principal objetivo da Controladoria é o estudo e a prática das funções de planejamento, controle, registro e a divulgação dos fenômenos da administração econômica e financeira das empresas em geral.

As funções da Controladoria estão interligadas aos seus objetivos, os quais na visão de Catelli (2001, p. 350) seriam:

1 – Subsidiar o processo de gestão: ou seja, colaborar na adequação do processo de gestão à realidade da organização ante o meio que pertence. Além disso, dar suporte à estruturação do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.

2 – Apoiar a avaliação de desempenho: como apoio, a Controladoria estará elaborando análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores, da empresa e avaliando o próprio desempenho da área.

3 – Apoiar a avaliação de resultado: no sentido de elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, acompanhar e orientar o processo de estabelecimento de padrões e avaliar o resultado dos serviços.

4 – Gerir os sistemas de informações: definir base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, elaborar modelos de decisão para os diversos eventos econômicos.

5 – Atender aos agentes do mercado: analisar e medir o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender aos diversos agentes do mercado.

Tendo em vista que a Controladoria seve como uma estrutura de controle de uma empresa que se preocupa com a avaliação da eficácia e eficiência das áreas, o *Financial Executive Institute* apude Oliveira, Perer Jr. e Silva (2008, P. 17), a atribui as seguintes funções:

- ❖ estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- ❖ analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- ❖ sugerir melhorias para redução de custos;
- ❖ verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- ❖ analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- ❖ revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Kanitz *apud* Oliveira (2009, P. 45) afirma que o *controller* pode exercer várias funções, dentre elas:

- ❖ informação: compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- ❖ motivação: refere-se ao comportamento dos funcionários da empresa;
- ❖ coordenação: o *controller* é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências que estejam ocorrendo na empresa, assim, ele deverá alertar a direção para o fato, podendo inclusive sugerir soluções;
- ❖ avaliação: interpretar os fatos e avaliar os resultados;
- ❖ planejamento: verificar se os planos são consistentes e viáveis. Assessorar a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
- ❖ acompanhamento: acompanhar a evolução dos planos traçados, corrigindo falhas ou revisando os planos.

De forma resumida, *cabe* à Controladoria contribuir para o crescimento contínuo da empresa, agregando com informações, críticas construtivas e inteligentes, atuando de forma independente, porém ciente de que suas opiniões não prevalecem às decisões dos executivos.

- **Orçamento**

Oliveira (2009, P. 290) define o orçamento como uma expressão formal de políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração como um todo, bem como para cada uma das suas subdivisões. De uma forma sintetizada, trata-se de um plano que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido.

Warren, Reeves e Fess (2001, P. 178) estipulam que o orçamento traça um curso para a empresa, delineando seus planos, em termos financeiros, pois ele pode ajudar uma instituição a operar durante o ano e a reduzir resultados negativos.

O orçamento está diretamente relacionado com o processo de planejamento estratégico de uma organização. Para Tung *apud* Souza (2007, P. 80), ele é a apresentação dos resultados antecipados de um plano, projeto ou estratégia, cuja finalidade é a criação de base para previsão e controle de eventos econômico-financeiros, agindo sobre as operações globais da empresa, estabelecendo uma seqüência de ações financeiras organizadas que a empresa deve executar.

o que é planejamento	o que é orçamento
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-lo.	É a expressão monetária de um plano operacional.
É um processo de tomada de decisão por antecipação.	É a etapa final de um processo de planejamento.
É um processo orientado no sentido de produzir uma ou várias situações futuras.	É um compromisso de realização.
Envolve um conjunto de decisões interdependentes.	É um instrumento de acompanhamento e contínua avaliação de desempenho das atividades e dos departamentos.

Fonte: Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, P. 119)

Figura 2 – Planejamento e controle orçamentário

A figura 2 reflete os aspectos mais importantes inerentes ao planejamento e controle orçamentário de uma organização. Para que se tenha êxito, é importante

como destaca Oliveira (2009, P. 289), que o planejamento como o todo, seja cuidadoso, tenha uma coordenação efetiva, além de um controle dinâmico.

Considerando a afirmação de Morais *et al* (2010, P. 11) onde o orçamento não se limita a fazer estimativas e comparar resultados previstos e alcançados, Gimenez (2009, P. 24) destaca alguns pontos importantes do orçamento, tais como:

- Planos formais da organização;
- Guias para ações futuras, em observância ao plano estratégico;
- Expressões quantitativas e qualitativas dos planos da organização;
- Instrumento útil para cumprimento das funções administrativa, de planejamento, coordenação e controle;
- “Bússola” que orienta os administradores na tomada de decisão;
- Instrumento para mensurar, analisar e controlar o valor agregado.

Gimenez cita ainda (2009, P 24) que os orçamentos podem ser de curto prazo (um ou dois anos) ou de longo prazo (na maioria das vezes 5 anos). O que se tem visto, é um nível mais detalhado nos dois primeiros anos e um mais genérico para os próximos anos. Ambos são preparados por centros de responsabilidade, atualizados de acordo com os índices divulgados pelo mercado.

No atual mundo globalizado e competitivo, a empresa que objetiva a maximização dos seus resultados, bem como a continuidade e a sustentabilidade de seus negócios, além de pensar e atuar para o curto prazo, será diferenciado se fizer o mesmo para o longo prazo.

• **Controladoria x Orçamento**

Pol Rana (2010, P. 21) em sua tese de dissertação, destaca que a Controladoria é responsável pela consolidação dos orçamentos das diversas áreas da empresa, gerando o orçamento empresarial. Além disso, também é seu papel garantir que o orçamento considere os objetivos estratégicos da organização. Para a autora, durante a definição do processo de gestão dentre tantas influências da controladoria neste processo, uma que se destaca é na fase do planejamento operacional e orçamento.

Fase planejamento operacional e estratégico – integração entre as diversas áreas da empresa, fazendo com que o planejamento entre elas haja coerência entre si e também com o objetivo geral da empresa. É a controladoria que tem a visão geral do planejamento geral da organização. Pol Rana (2010, P. 23)

Quando da abordagem do papel da Controladoria dentro de uma organização, automaticamente, está sendo considerado o papel do *Controller*. De acordo com Tung *apud* Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 11) no exercício da função de *controller*, o profissional deve ter visão proativa, permanentemente dirigida ao futuro, tendo diferencias como:

Prever problemas que poderão surgir coletar informações necessárias para tomada de decisão;

Traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos de tendência e em índices;

Olhar para o futuro;

Elaborar relatórios com informações atualizadas e confiáveis, da forma mais rápida possível;

Assumir posição de conselheiro (sempre que possível) ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, evitando atuar como crítico;

Ser imparcial e justo em suas críticas e comentários.

Um outro ponto tão importante quanto os demais é o trazido Oliveira (2009, P. 48), onde destaca que o *Controller* deverá dar toda atenção ao comportamento humano de sua área, tanto do ponto de vista teórico quanto prático, estudando a empresa como um todo, com suas decisões básicas, suas diretrizes e seu planejamento.

Evidentemente que embora o *Controller* tenha um papel importante, há que se considerar suas limitações no exercício de suas funções, bem como atribuições. Sua contribuição, por mais eficiente e eficaz que seja nunca deverá sobrepor à capacidade individual do executivo que recebe suas informações.

Portanto, a controladoria tem um papel decisivo para eficácia do processo de gestão nas fases de planejamento, execução e controle. Já na fase de planejamento estratégico, a controladoria pode contribuir com sugestões que conduzam a elaborar melhores diretrizes que possibilitem maior integração sinérgica entre as áreas. Desta forma, contribui para que os planos estratégico e operacional garantam otimização do valor econômico da empresa.

Pol Rana (2010, P. 21)

Vale ressaltar que conforme segundo Crozzati *apud* Pol Rana (2010, P. 21) a missão da Controladoria em uma empresa é prover a eficácia econômica da mesma. O que implica na responsabilidade pela sinergia que deve existir na organização como um todo, cujo foco é a busca da otimização do resultado econômico global.

Além disso, como destaca Oliveira *apud* Catelli (2007, P 173), durante o processo de planejamento, a Controladoria tem o papel de fornecer informações econômicas, do ponto de vista interno à empresas, além de um papel de gestora de sistemas de informações para gestão econômica da empresa. Outro fator importante é a grande contribuição na disponibilização de sistemas de simulações, conceituando modelos de decisão apropriados e simulando resultados de alternativas diversas.

Orçamento: Gestão Econômica x BBRT

De acordo com Gimenez (2009, P. 118), o Modelo de Gestão Econômica parte da Contabilidade e apresenta alternativas fundamentadas em conceitos econômicos.

Percebe-se que o modelo Gestão Econômica utiliza o orçamento, como expressão formal e quantitativa dos planos da Administração e também como instrumento de controle.

- **Funções do Orçamento na Gestão Econômica**

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, P. 119), o papel do orçamento na gestão de uma empresa é mais bem compreendido quando relacionado às

funções administrativas, que basicamente são: planejamento, organização e controle. Assim, as responsabilidades podem ser descritas da seguinte forma:

- ❖ **planejar:** descreve como o executivo e a empresa pretendem atingir os resultados almejados;
- ❖ **organizar:** descreve a melhor disposição dos recursos da empresa. As atividades devem ser dispostas de maneira que possibilitem o alcance dos objetivos propostos de forma eficiente e eficaz;
- ❖ **controlar:** descreve a segurança de que todos os esforços da empresa – executivos e empregados – estejam coordenados com a realização dos objetivos da organização.

Para Gimenez (2009, P. 27), dentre várias funções do orçamento, as que se destacam são:

- ❖ direcionar os investimentos para as oportunidades mais viáveis economicamente, em consonância com os objetivos da empresa;
- ❖ estabelecer e revisar parâmetros de mensuração por meio de uma revisão acurada de processos e das atividades;
- ❖ acompanhar os resultados apurados x os planos traçados.

- **Medidas de desempenho no *Beyond Budgeting***

Segundo Gimenez, (2008, P. 84), as organizações que aboliram o orçamento, utilizam outras ferramentas ou técnicas para a gestão de desempenho. Alguns exemplos são o Custeio por Atividade, o *Balanced Scorecard*, o *Rolling Forecast* e o *Benchmarking*, além de indicadores de desempenho que colaboram inclusive para definir metas e impor controles

O *Beyond Budgeting* defende uma descentralização radical. Neste modelo, os contratos fixos (resultados previstos ou orçados) são substituídos por contratos de melhorias relativas. No quesito recompensa, os gestores são avaliados com base nos eventos e no desempenho de seus pares.

Vale ressaltar que neste modelo, também é utilizado a previsão dinâmica como ferramenta que acelera e enriquece o fluxo de informações. As previsões são criadas aproximadamente a cada três meses, cobrindo um período também de três meses, mas que em geral consideram cinco a oito trimestres. Elas passam por revisões regulares e contribuem para a implementação de estratégias que se adaptem de forma contínua ao mercado.

Previsões dinâmicas diferem de orçamentos em vários aspectos. Não vislumbram uma “linha de chegada” fixa no fim do ano fiscal, quando lucros, custos e outros elementos são medidos em relação às metas do orçamento, àquela altura ultrapassada. Previsões dinâmicas incluem apenas um punhado de variáveis cruciais, como pedidos, vendas, custos e investimentos de capital, o que significa que podem ser compiladas com relativa rapidez e facilidade, às vezes por uma única pessoa num único dia (orçamento e mesmo “atualizações” de orçamentos convencionais, por sua vez, envolvem recompilações detalhadas de dados e exigem vários escalões de aprovação. Hope e Fraser (2003, P. 5)

Deve ser notado que modelos orçamentários modernos contemplam a necessidade de replanejamento periódico e de simulações, com vistas à otimização do resultado. Destacando a importância dos custos na gestão, Gimenez (2009, P. 86) o *Beyond Budgeting* observa duas importantes funções do modelo de gerenciamento por atividades – a identificação dos custos que não geram valor e as estimativas de recursos necessários para atender às atividades futuras. Aspectos comuns à maioria dos modelos de gestão modernos.

Rolling Forecast

De acordo com Gimenez (2009, P. 87), a ferramenta utilizada para tomada de decisão ou mensuração no *Beyond Budgeting*, é o *Rolling Forecast*. Trata-se de um instrumento financeiro que define parâmetros mutáveis, segundo condições ambientais para determinado período, em que se acrescentam períodos em lugar de um período realizado.

De acordo com Lorain *apud* Pol Rana (2010, P. 52) uma pesquisa foi elaborada em empresas espanholas e mostrou que as mudanças ambientais das organizações tornam difícil a elaboração de um orçamento preciso. Por isso, algumas dessas empresas utilizam o *rolling forecast*, ou seja, o orçamento para os próximos 12 meses consecutivos, sendo considerado por elas como uma ferramenta de *planejamento estratégico dinâmico*, conceito que necessitaria uma definição mais acurada, num outro trabalho.

Rolling Forecast é um instrumento, meio ou processo para atingir desempenhos de melhoria relativa. Funciona integrado ao sistema de informação, assim como o BSC, ABC ou CRM, os quais podem interagir para apoiar os gestores na busca de desempenhos. Gimenez (2009, P. 76)

Hope e Fraser *apud* Gimenez (2009, P. 88) com utilização dos princípios do *Beyond Budgeting* traz algumas características do *Rolling Forecast*:

- ❖ é um instrumento destinado a apoiar a organização adaptável e descentralizada;
- ❖ destina-se a prover toda organização com informações rápidas e transparentes;
- ❖ atualiza estimativas-chave trimestralmente;
- ❖ antecipa mudanças de desempenho;
- ❖ separa os objetivos das medidas de recompensa por desempenho.

Figura 3 – *Rolling Forecast* (atualizado trimestralmente)

	REAL								PREVISTO				
	1o Trim Real	2o Trim Real	3o Trim Real	4o Trim Real	5o Trim Real	6o Trim Real	7o Trim Real	8o Trim Real	1o Trim Previsto	2o Trim Previsto	3o Trim Previsto	4o Trim Previsto	5o Trim Previsto

Fonte: Niels Pflaeging adaptado por Gimenez (2009, P. 88)

A figura 3 demonstra uma proposta para elaboração do *Rolling Forecast*, que considera como previsão o período de cinco ou oito trimestres, adicionando oito trimestres anteriores, sempre acrescentando um trimestre à medida que um se realiza. Vale ressaltar

que o *Rolling Forecast* é um modelo que analisa as tendências e não determina metas para a organização, considerando-o assim como uma previsão.

Aqui uma diferença precisa ser esclarecida: orçamento e projeção. De acordo com Anthony e Govindarajan *apud* Gimenez (2009, P. 89) o orçamento é um plano gerencial. A projeção é uma previsão daquilo que provavelmente acontecerá, sem nenhuma implicação de que quem a fez tente moldar eventos pra cumpri-la. Deste ponto de vista, um processo orçamentário eficaz cumpre também o papel preditivo; no entanto, a simples predição não preenche todas as funções do orçamento.

Beyond Budgeting Round Table – BBRT

Souza (2007, P. 98), afirma que o conceito de *Beyond Budgeting* nasceu como resposta de diversas empresas à melhoria dos tradicionais conceitos de orçamento, por meio do fundado em 1998, parte do *Consortium for Advanced Manufacturing Internacional – CAM-I*, que estuda a realidade em empresas e propõe conceitos de melhorias.

Hope e Fraser (2003, P. xix) *apud* Gimenez (2009, P. 66) definem o *Beyond Budgeting* como:

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

Gimenez (2009, P. 66) chama a atenção para o fato de haver no mercado empresas denominadas adaptativas, ou seja, empresas que rejeitaram o processo orçamentário, porque não tinham habilidade de realizar o orçamento anual criaram uma oportunidade de construir processos que segundo elas agregam valor, uma vez que mais flexíveis.

Gimenez (2009, P. 75) destaca que de acordo com os patrocinadores do *Beyond Budgeting*:

...(seus) princípios favorecem na existência de um novo modelo de gerenciamento, comando e controle por parte dos

gerentes da linha de frente, os quais serão capazes de planejar e controlar seu próprio desempenho, contando com o apoio dos gerentes seniores, os quais deverão dar suporte, treinamento e desafio.

Cumpra-se a cobrança contínua por desempenhos otimizantes, no ambiente atual de negócios. Dessa forma, a busca por modelos de gestão que aprimorem os níveis de eficácia das organizações é uma constante. Deste ponto de vista, o Modelo de Gestão Econômica favorece a busca da otimização, do empreendedorismo, da flexibilidade e da inovação. O gestor, neste modelo, deveria, conforme Catelli (2001) é gestor da empresa como um todo, antes de ser gestor de sua área. Vestiria assim duas camisas: a de sua área de responsabilidade e a da organização como um todo.

Souza (2007, P. 98) afirma que está acontecendo um movimento chamado “abandono do orçamento”, liderado por Jeremy Hope e Robin Fraser em conjunto com o CAM – I. Eles argumentam que o tradicional processo orçamentário é uma barreira à mudança e não permitem que as organizações atinjam objetivos como velocidade, inovação e integração.

O modelo do *Beyond Budgeting* foi desenvolvido para superar tradicionais barreiras e criar uma organização adaptável e flexível que dá aos gerentes, responsabilidade e liberdade para que pensem diferentemente, tomem decisões rápidas e desenvolvam projetos inovadores em colaboração com colegas, em equipes multifuncionais tanto dentro da empresa como fora dela. Souza (2007, P. 98)

Para Gimenez (2009, P. 28) o orçamento não elimina a incerteza, porque inúmeras variáveis como, por exemplo, fatores macroeconômicos e comportamento dos consumidores, não podem ser controlados pela empresa. Procedimentos como ajustes periódicos no plano, análises das variações, em conjunto com técnicas de simulação e análises de cenários, dentre outras, aumentam o grau de eficácia do processo. Que, no entanto, nunca eliminará totalmente a incerteza inerente à atividade econômica. Ver a este respeito Knight (1948). Assim os diferentes modelos

de gestão, em seu melhor estágio de desenvolvimento, apresentam formas de se lidar com a incerteza ambiental ao invés de eliminá-la.

Gimenez (2009, p.28), considera que o processo de avaliação do desempenho dos gestores, com base nas metas orçamentárias, pode influenciar negativamente os resultados, ou seja, torná-los inflexíveis ou limitar o crescimento e a expansão dos negócios aos números expressos no orçamento, ao invés de do potencial organizacional. Uma questão que surge é a de que talvez seja melhor aprimorar o processo orçamentário de forma a permitir maior flexibilidade no processo orçamentário e a busca da otimização, ao invés da solução radical do seu abandono.

Um dos principais pontos de atenção do orçamento é o custo. Pol Rana (2010, P. 50) chama a atenção para o fato de orçamento ter um envolvimento de tempo e de muitas pessoas. Isto faz com que o custo do sistema orçamentário seja muito alto em algumas empresas. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2008, P. 128) ressalta que o custo desse sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo.

É fato pela riqueza de detalhes e pelo tempo que se gasta, o processo orçamentário é desgastante e caro. Gimenez (2009, P. 68), traz com base em Vilers, que as diretrizes do controle financeiro roubam a liberdade de decisão do supervisor de linha e, conseqüentemente, sua responsabilidade de desempenho. O que Gimenez sintetiza é que colocar os funcionários de uma empresa como parte da definição de metas, possibilita um compromisso e uma coesão do grupo, fazendo com que a organização tome decisões que agreguem no atingimento dos resultados, não se abdicando do aprimoramento contínuo.

Hope e Fraser (2003, P. 6) reconhecem que o orçamento, se utilizado de maneira responsável, ajuda aos altos executivos a manter o controle sobre as múltiplas divisões e unidades de negócio; entretanto, alertam para a possibilidade de “manuseio de lucros” ou mesmo fraude, caso esteja em mãos erradas. Esta observação baseia-se no fato da pressão sobre os desempenhos, existente, sobretudo quando da deterioração das condições econômicas.

Em linhas gerais, as organizações que excluem o orçamento, transferem o processo decisório do centro para a periferia. Deve ser notado, que um alto grau de descentralização pode ser obtido também num processo orçamentário moderno, no

qual, os gestores das diferentes áreas fazem suas propostas orçamentárias e são responsáveis pela sua implementação. Neste modelo, cabe aos gestores a busca por recursos necessários para atender às necessidades da empresa, de modo que por não haver uma negociação prévia das metas, a recompensa estará simplesmente atrelada ao seu desempenho. Aqui a recompensa tem como norte a superação da concorrência.

Considerações Finais

Considerando a dissertação de Gimenez e analisando todas as demais dissertações, bem como publicações a respeito do assunto, é possível entender que embora a proposta de um modelo que objetiva uma competição mais eficaz e uma descentralização dos processos, o orçamento constituído no modelo de Gestão Econômica, possibilita aos gestores, uma base de informações que permitem uma avaliação de suas áreas de responsabilidades, da empresa bem como da organização.

Tanto o Modelo de Gestão Econômica quanto o BBRT acreditam que para competir de forma eficaz, a empresa deva envolver todas as pessoas, além de fornecer continuamente soluções inovadoras, operar com baixos custos, alta qualidade e flexibilidade, ou seja, descentralizar menos e delegar mais. A Gestão econômica valoriza as decisões estruturadas, onde os gestores utilizam o orçamento como parte do sistema de informação e simulação, sendo responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial.

Na Gestão econômica, o processo orçamentário, visa acompanhar o desempenho da empresa, de maneira que assegure que desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados. E, assim como o BBRT, considera que a empresa deve considerar o *benchmarking* de seus competidores.

Há ainda que se considerar o fato de que no modelo proporcionado pela Gestão Econômica, a gestão bem como o controle são realizados de forma centralizada, diferente do BBRT que se sustenta em princípios que permitem decisões pelos gestores da linha de frente e controles multiníveis. Tomando como

base que os processos descentralizados possibilitam relevantes benefícios na tomada de decisão, aquelas diferenças levam a uma reflexão de que ou os executivos não querem ceder o poder ou não sabem como fazê-lo.

Finalmente, a Controladoria, em seu papel de promotora de maiores graus de eficácia de uma organização, atua como coordenadora do processo orçamentário, atuando com foco no resultado econômico. Com isso, permite uma atuação mais independente das diversas áreas, ao mesmo tempo que alinhadas às estratégias organizacionais.

Referência Bibliografia

CATELLI, Armando. Coord. - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Colab. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. O Dicionário da Língua Portuguesa. 6ª Ed. Curitiba: Positivo. 2008.

GIMENEZ, Levi. Uma Análise Comparativa das Propostas Beyond Budgeting e Gestão Econômica. Orientador Antônio Benedito S. de Oliveira - PUC SP, 2009.

GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HOPE, Jeremy e FRASER, Robin. Quem Precisa de Orçamentos? Harvard Business Review - Brasil, 2003.

KANITZ, Stephen Charles. Controladoria: Teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1976.

MORAIS, Maria Alana O. de. , CORREIA, Paula Valéria C. P., BELLOMI, Rodrigo. O Processo Orçamentário nas Grandes Funções Organizacionais. Orientador: Antônio Benedito S. de Oliveira - PUC SP, 2010.

OLIVEIRA, A.B.S Controladoria: Fundamentos do Controle Empresarial. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos A. dos Santos. Controladoria Estratégica. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis L. Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson Learning. 2011.

RANA, Gabriela Pol. O cumprimento do Orçamento como Indicador de Alcance da Estratégia. Orientador: Antônio Benedito S. de Oliveira - PUC SP, 2010.

SOUZA, Claudio Peternella de. Um estudo Exploratório sobre o Planejamento e o Orçamento Empresarial. Orientador: Napoleão Galegale - PUC SP, 2007.

WARREN, Carl S., REEVE, M., e FESS, Philip E. Contabilidade Gerencial. São Paulo. Ed. Pioneira, 2001.