

Além do Orçamento: existiria alguma chance de melhoria do gerenciamento?

Fábio Frezatti

University of São Paulo

RESUMO: Este estudo faz uma análise comparativa dos pontos de discussão levantados por Hope e Fraser, com relação ao questionamento que eles chamam de formato tradicional do orçamento da empresa, com vistas aos aspectos que oferecem oportunidades de gerenciamento mais adequado e efetivo para as organizações. Neste sentido, o confronto entre ambos os autores e os tradicionais leva à conclusão que, mais uma vez, a discussão diz respeito a um novo ciclo que tenta recuperar os aspectos qualitativos clássicos que, uma vez satisfeitos, não necessitam de um novo rótulo, para fins de um efetivo gerenciamento da empresa. Apesar de a abordagem recomendar a possibilidade de não se ter um orçamento anual, no sentido estrito, ela propõe dar-se ênfase a uma discussão mais estratégica, com participação de profissionais de linha de frente, com maior confiança nos gerentes, com resultados periódicos de previsão e eliminação de um contrato fixo, entre outros elementos. A análise crítica foi dividida em dois grupos para que se pudesse distinguir entre a crítica com relação às limitações e aquelas resultantes do seu uso inadequado. Finalmente, os autores não resolvem alguns problemas que podem ser causados pela inexistência de um orçamento, além de criarem outros problemas que não existiriam se não houvesse esta proposta.

Palavras chave: *orçamento empresarial, estratégico.*

Fábio Frezatti

Doutorado em Controladoria e Contabilidade

Universidade de São Paulo

Adress: Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 -

Prédo III, Cidade Universitária, 05508900 -

Sao Paulo, SP – Brasil

Email: frezatti@usp.br

Telephone: (11) 30915820

I. INTRODUÇÃO

Reciclar um conceito é algo natural que pode acontecer com o passar dos tempos. Significa que transcorrido um tempo, um conceito precisa ser reconsiderado, revisado, e algumas vezes expandido e em alguns casos, esquecido. Resistir a mudanças simplesmente como forma de se rejeitar coisas novas é uma atitude, que o pesquisador precisa se policiar. Por outro lado, aderir às novas tendências desde o começo não parece também ser uma atitude muito responsável. Instrumentos gerenciais, que são compostos de vários conceitos, evoluem nas suas características específicas. As tecnologias sucedem umas às outras e a demanda para instrumentos mais adequados exerce grande pressão nos gerentes. Em alguns casos, isto ocorre porque as propostas conceituais não atendem plenamente a uma dada demanda. Isto é ilustrado pela evolução de se levar em consideração o tratamento do capital intelectual, ecologia, etc. Por outro lado, podem-se encontrar exemplos de conceitos apresentados para uma comunidade que claramente resultam de conceitos, métodos e modelos existentes, muito mais refinados do que uma ruptura ou novidade propriamente dita, tais como EVA, ABM, BSC, entre outros. Isto significa dizer que mudanças significativas no gerenciamento de atividades podem ser demandadas ou até oferecidas com base na mudança de recursos (particularmente tecnologia da informação) as quais assumem a forma de comportamento das pessoas nas organizações (no sentido de participação e autorização) e até dos modelos e instrumentos. Em muitos casos, esta é uma evolução significativa que oferece contribuições para suporte dos gerentes. Isto ocorreu na área financeira como um todo, no gerenciamento e na contabilidade financeira sob vários aspectos.

Por outro lado, podemos encontrar “campanhas de marketing” puras que podem apoiar conceitos de “modismos” que fornecem negócios de consultoria com ramos financeiros interessantes, dando aos pesquisadores uma sensação estranha, devido à falta de correspondência entre pesquisa, aplicação e medida de resultado de forma metodológica aceitável. Com certeza, o mercado da moda é amplo e muito lucrativo para muitas empresas. Assim, a combinação entre algum ceticismo de pesquisadores e, em alguns casos, a falta de boa vontade em termos de mudanças e novas visões colidem com a vontade de ávidos consumidores, que frequentemente aceitam as novidades instantaneamente, sem questionamento ou até mesmo, sem considerar a adequação de uma relação de custo-benefício. Ambas as atitudes são igualmente perigosas para o progresso do conhecimento.

As características específicas encontradas no planejamento do negócio e seus desenvolvimentos são evidentes, cobrindo toda a evolução do planejamento estratégico e a estratégia em si, por exemplo. Neste sentido, o processo orçamentário, que está claramente subordinado à elaboração da visão estratégica, foi apresentado como sendo algo extremamente objetivo e recomendado, como um elemento essencial do controle organizacional. Com o passar do tempo, algumas formas de crítica foram apresentadas, dentre as quais, onde podem ser percebidos diferentes níveis e graus de complexidade. Entre as várias espécies salientadas, que foram privilegiadas por todo este estudo (Hope e Fraser, 2003: 197), distinguem-se 3 grupos, quais sejam:

- O processo orçamentário demanda muito tempo, é muito dispendioso e adiciona pouco valor aos seus usuários;
- Ele é desconectado do ambiente da informação competitiva e econômica; e
- Encoraja comportamento disfuncional e antiético.

Neste sentido, com vistas a lidar com a crítica sobre a utilidade do instrumento de orçamento, a abordagem conhecida como **Além Orçamento** é apresentada como uma alternativa adequada aos problemas acima mencionados. Esta abordagem é muito agressiva e crítica, indo até à recomendação da eliminação do orçamento anual das empresas. Para efeito de uma discussão efetiva, a questão que direciona o estudo é: *O além orçamento oferece uma alternativa para o orçamento da empresa da forma como a conhecemos, isto é, da forma do denominado orçamento tradicional?* Nossa análise é desenvolvida como um ensaio e leva em consideração os seguintes passos, os quais podem ser detalhados através do texto:

- Mudança dos gurus adequados. Isto diz respeito à identificação dos peritos que encaminham versões opostas. Em termos gerais, este aspecto não requer muito esforço, uma vez que Hope e Fraser são os nomes mais significantes em termos de *Além do Orçamento*, enquanto que Glenn Welsch, Horngren *et al* e Hansen e Mowen são referências para a visão do processo do orçamento tradicional.
- Identificação da crítica, das propostas formuladas e da análise da possível eficácia em termos de eliminação dos problemas experimentados através da existência do orçamento;
- Análise das vantagens propostas e das novas distorções criadas pela nova visão, e
- Conclusões extraídas desta análise.

II. LIMITAÇÕES E DEFICIÊNCIAS DO ORÇAMENTO TRADICIONAL DA EMPRESA

Para fins de se obter uma visão pluralista, vários autores foram considerados com várias abordagens ao tema:

- Hansen & Mowen (1996: 698-699) reconheceram que o orçamento exerce um forte impacto no desenvolvimento da carreira dos executivos, nos bônus e nas promoções. Desta forma, o orçamento poderá ter impacto no comportamento dos participantes, o qual somente pode ser considerado como sendo um comportamento positivo, quando os objetivos do indivíduo estão em consonância com aqueles da empresa. Isto é chamado congruência de objetivos. Entretanto, quando estes são administrados de forma inadequada, as reações poderão ser negativas em diversos aspectos, que geralmente culminam em um comportamento disfuncional, o que quer dizer que o comportamento do indivíduo conflita com o da organização. Neste sentido, o problema da ética se sobressai. Os problemas mais críticos são:
 1. definições de objetivos muito altos ou muito baixos. O desejo de se alcançar objetivos desafiantes e factíveis, é um constante desafio para os gerentes;
 2. superestimar os custos ou subestimar as receitas, criar reservas de orçamento, o que faz com que as demandas de performance sejam menos objetivas; e
 3. pseudo participação provocada pela participação superficial dos subordinados pelo simples propósito de se aceitar formalmente o objetivo.

Os mesmos autores recomendam ações que reduzem ou minimizam estas disfunções, tais como: feedback do desempenho, incentivos monetários e não monetários, participação, padrões realistas, medidas de controle de custo e de múltiplos desempenhos.

- Hope (2000) critica:
 1. centralização através do sistema orçamentário. Na opinião do autor, “este procedimento não vem da coordenação natural, mas da ênfase da coerção”;
 2. foco na redução de custo e não na criação de valor;
 3. sufoca iniciativas;
 4. mantém o planejamento e execução separadamente ao invés de aproximá-los;
 5. alocação de custo (visto como sendo não negociável); e
 6. gerenciamentos intermediários que insistem em ser controladores e chefe (sic)

- Hope and Fraser (2003:xviii) complementam a crítica com o que eles chamam de processo orçamentário tradicional porque o mesmo:
 1. fornece pouco valor;
 2. leva a um comportamento disfuncional;
 3. fracassa na tentativa de se lidar com variáveis de competitividade fundamentais; e
 4. pressupõe ausência de confiança

A crítica de Hope e Fraser’s afeta o Balanced Scorecard, que foi inicialmente elogiado (2003: 9), como sendo uma das ferramentas recentes mais inovadoras, mas que está direcionada aos indicadores de curto prazo, usados no orçamento anual.

- Fisher (2002), faz a seguinte crítica e considera que:
 1. orçamento é uma perda de tempo, uma vez que as pessoas gastam o tempo seguindo o orçamento, falando do passado, sobre o que se passou ao invés do que foi planejado, enquanto que, o que é importante é se discutir o futuro. Este autor obviamente ignora que, um acordo sobre o futuro é exatamente o que o processo de acompanhamento do orçamento tenta fazer. Seria como se o autor quisesse falar que ele não quer ser cobrado;
 2. o processo orçamentário não encoraja o desempenho das pessoas, mas a performance do orçamento (!!??); e
 3. a revisão do orçamento leva tempo e as empresas não o gerenciam de forma rápida.

- Horngren (2000: 187) mencionou aspectos sobre o uso inadequado do instrumento com relação à sob ou sobre avaliação, que considera objetivos que são mais facilmente atingidos. Como alternativa, ele oferece o *Kaizen budgeting* que incorpora melhorias contínuas durante o processo de planejamento.

Hope e Fraser (2003:xvii) reconhecem que os problemas mencionados no livro deles vêm forma de como estes foram executados. Eles também aceitam que o orçamento possa ser desenvolvido em diferentes níveis de participação (2003: 11) e acreditam que o instrumento permite que executivos mantenham o controle na divisão de negócios e unidades. Entretanto, estes autores mencionam que, **uma vez que estejam em mãos erradas (!?)**, os contratos

fornecem resultados indesejáveis e disfuncionais para todos os níveis da organização. Eles acreditam que a culpa não deverá ser inteiramente atribuída ao processo orçamentário (2003:14), mas na forma de como ele foi usado. Entretanto, eles comparam o processo do orçamento a um vírus, que leva as conseqüências danosas para toda a organização.

III. PRINCIPAIS CAUSAS DO PROBLEMA DE SE FAZER UM ORÇAMENTO

Neste tópico, o trabalho de Hope e Fraser (2003) será usado como fonte de referência. As principais causas do problema mencionado são:

- **O uso/elaboração do orçamento é muito difícil e muito caro**

No entender dos autores, o processo é muito longo e requer muito tempo de vários executivos de diferentes áreas da companhia. Algumas companhias tentam determinar o custo da elaboração do orçamento e os números são absurdos. A Ford Motor Company divulgou as despesas para elaboração e uso do orçamento que chegam perto de US\$ 1.2 bilhões por ano.

- **O orçamento está defasado com relação ao ambiente competitivo e não mais atende às necessidades dos executivos e dos gerentes operacionais.**

No passado, os participantes do processo focaram os processos gerenciais baseados nos objetivos de retorno de capital e nos planos que foram implementados para o alcance destes objetivos. Assim, controles rígidos alcançaram desempenho de acordo com os planos, com planejamento, coordenação e controle com base no centro corporativo, o qual adaptou o orçamento a este objetivo. As características mais importantes da época foram as demandas dos acionistas para aumento de melhorias, ênfase no capital financeiro, na inovação estável, nos preços que refletiam custos, fidelização do cliente e do investidor e nos reguladores que ignoraram os padrões éticos. Em troca, as características mais importantes conhecidas hoje são: acionistas que demandam melhor desempenho do segmento, capital intelectual dominante, inovação rápida, diminuição de preço devido à globalização, clientes voláteis e investidores e reguladores que demandam altos padrões éticos. Algumas entidades respondem a esta demanda colocando maior ênfase no planejamento, usando orçamentos rotativos e orçamentos elaborados para cada período ou prazo, criando custos e processo orçamentário adicional.

O uso do Balanced Scorecard também é outra alternativa que foi encontrada a fim de se manter a estratégia, ao invés de foco no orçamento. Entretanto, conforme foram citados por Hope e Fraser, os indicadores são encontrados principalmente no orçamento, com uma orientação de curto prazo. De acordo com eles, em uma pesquisa de 2002, a maioria dos índices tem uma conotação financeira. Finalmente, eles indicam que o *modus operandi* do Balanced Scorecard é semelhante a aquele do orçamento tradicional, na determinação das variações.

- **A magnitude dos números atingiu níveis inaceitáveis**

O uso de orçamento em entidades lucrativas começou na década de 1920 quando várias empresas industriais começaram a fazer uso desta prática (Du Pont, General Motors, ICI e Siemens). Na década de 1960, foi introduzida a visão do que Hope e Fraser denominaram de

“contratos fixos”, isto é, objetivos válidos para o período orçado. Na década de 1970, o crescente domínio da contabilidade foi percebido no sentido de controle da renda, acompanhado pela falta de atenção à produção, tecnologia e outras atividades que determinam a competitividade do mercado. Além disto, a educação executiva também enfatiza o gerenciamento através de números contábeis. Todos estes fatores levam ao crescente uso de contratos fixos com base no compromisso entre os chefes e subordinados. O contrato considera os seguintes ingredientes:

- objetivo fixo, incentivo ou bônus;
- um plano de aceite do processo em toda a organização, com base na negociação entre chefes e subordinados;
- compromisso com relação a ações entre áreas; e
- horário dos relatórios.

A seguir fazemos uma série de comentários financeiros, que afetam a análise do autor e pode ser interpretada de diferentes formas:

- o orçamento foi seqüestrado por engenheiros financeiros, que o usam como um controle remoto para gerenciamento dos números (2003:xviii); e
- tentativa de justificar a Enron e WorldCom como sendo resultado do uso do orçamento, citando um antigo CEO da Enron (2003: 12), que disse: “*Você tem um orçamento e poderá alcançar resultados com cerca de 2% abaixo do orçamento. Nada mais seria aceitável*”. Portanto, de acordo com estes autores, o orçamento faz com que os executivos pratiquem fraude (...), ou então, tenham “tolerância em relação ao orçamento”.

Um processo de gerenciamento saudável poderá fornecer as condições necessárias para estabelecer e direcionar objetivos dos mais importantes (Hope e Fraser, 2003: 15), o qual está relacionado aos acionistas, mantendo os melhores colaboradores, sendo inovador, operando dentro de um nível baixo de custo para satisfazer a lucratividade do cliente, mantendo uma governança efetiva e fornecendo relatórios éticos.

IV. ALÉM DO ORÇAMENTO: UM POUCO DE HISTÓRIA E COMO ELE É CONSTITUÍDO

Dentre as várias personagens do cenário das interações, aparece o Dr. Jan Wallander, um executivo que foi nomeado para ser o CEO na Svenska Handelsbanken, uma tradicional instituição europeia que abandonou o modelo tradicional de planejamento central, há algum tempo atrás. De acordo com Hope e Fraser (2003), a empresa abandonou o orçamento em 1999, devido à insatisfação com os efeitos indesejáveis que este provocava. Um outro caso mencionado é a Rhodia, uma bem conhecida multinacional de origem francesa, que abandonou o orçamento em 1999, após Borealis, uma companhia Dinamarquesa, que fez o mesmo em 1995.

Recentemente, Wallander fez uma abordagem conhecida na literatura pela expressão Além do Orçamento, que caracteriza um processo de gerenciamento flexível, **sem a existência de um orçamento anual de renda**. Esta abordagem foi aplicada pelo banco escandinavo, já mencionado, que teve bastante sucesso no gerenciamento de seus negócios

por mais de 25 anos (Hope, 2000), apresentando resultados positivos, apesar de não serem superiores aos dos competidores.

Cada pesquisador que introduz uma nova abordagem, considera sua entrada em um ambiente onde sua abordagem existente é chamada de TRADICIONAL. Wallander não se comportou diferentemente e a então chamada abordagem tradicional, apesar de não ter sido especificada por ele ou outros autores, inclui todas as tendências possíveis, que usam o orçamento anual, que misturam entidades em diferentes estágios de desenvolvimento, aplicação dos conceitos em diferentes níveis de adequação e diferentes percepções sobre os instrumentos.

Os esforços estruturados para fornecer respostas de insatisfação com o orçamento, que foi considerado como sendo um instrumento muito rígido, começaram com os executivos de organizações multinacionais, os quais tiveram o suporte de consultores. Estas reuniões, que foram realizadas a partir de 1997 (Hope, 2003:xiv), fizeram pesquisas em diferentes grupos de empresas, em termos de setores e nacionalidades. O foco do estudo foi baseado em três questões:

1. Existe uma alternativa para orçamento?
2. Existe um modelo de gerenciamento?
3. Quais lições podem ser tiradas desta implementação?

A evolução desta reunião culminou na abordagem que é conhecida agora como sendo Além do Orçamento, que propôs especificar um formato de gerenciamento, sem a existência de um orçamento organizacional anual. Foi baseado na idéia de que poderia existir maior flexibilidade para os gerentes, que seria atingida com base nas negociações, alto nível de participação por profissionais de linha de frente e o desenvolvimento de um planejamento e estágios de execução pelos mesmos autores. A liderança de Hope e Fraser é percebida no seu livro, artigos, seu “site” e até mesmo em organizações comerciais que praticam e reproduzem a abordagem como um produto. Usando a abordagem de Hope e Fraser (2003: xix), *Além do Orçamento* não é uma ferramenta para se fixar alguma espécie de problema de orçamento ou qualquer outra coisa. De acordo com os autores, tem a ver com *um grupo de processos alternativos que apóiam objetivos e reconhecimentos, planejamento contínuo, recursos exigidos, coordenação dinâmica de toda empresa e um grupo significativo de controles de vários níveis*. Ele não demanda um processo de negociação anual, que culmine em objetivos fixos e que demande grande confiança entre participantes, com foco na relação entre altos executivos e no gerenciamento da empresa.

Os seguintes ingredientes são tratados na abordagem (Hope and Fraser, 2003:70):

- **Definição dos objetivos**

Considera o ponto de referência através de uma perspectiva de médio prazo. Significa dizer que não existem objetivos fixos, mas variáveis, resultantes do momento experimentado pelos gerentes. Tende a eliminar as medidas fixas anuais com o intuito de viver com uma abordagem situacional.

- **Motivação e Bonus**

Os bônus baseados em objetivos externos com avaliação *ex-post*, consideram o que deveria ser feito. Esta visão tem o objetivo de reduzir o que os autores chamam de “tolerância

de orçamento”, no sentido de se atingir objetivos fixos a qualquer custo, mesmo se isto significar abdicar de princípios éticos.

- **Processos Estratégicos**

Contínuo, descentralizado e até processos locais que devam ser estimulados com vista a níveis de ambição e respostas rápidas.

- **Gerenciamento de Recursos**

Os recursos são oferecidos sob demanda, reduzindo-se perdas, desperdício e gastos desnecessários. Tende a se eliminar problemas do tipo “Eu tenho que gastá-lo, senão posso perder a dotação orçamentária no próximo ano”.

- **Coordenação**

Visão de que “uma equipe” ou “estando no mesmo barco” encoraja a cooperação e a excelência do serviço.

- **Controle e Medida**

Informação rápida e disponível com foco no aprendizado e no encorajamento de comportamento ético.

Em toda proposta são disponibilizados alguns princípios, os quais merecem atenção especial, os seguintes: (Hope e Fraser, 2003: 70-92):

- **Definição de objetivos** factíveis com relação às melhorias, sem qualquer link com avaliação de desempenho e bônus. No trabalho dos autores, não parece muito claro de como isto é alcançado.
- **Avaliação do desempenho e bônus baseados** em contratos de melhoria correspondentes, considerando o que **deve ser feito**, diferentemente da visão tradicional, que estabelece o objetivo com antecedência e os compara ao resultado atual num estágio posterior
- Transformando planos de ação em um **processo de melhoria contínua**.
- **Tornando recursos disponíveis** quando necessário.
- **Coordenando ações conjuntas** na organização de acordo com as demandas do cliente.
- Fundamentando controles em **governança efetiva** índice de desempenhos comparativos.

No caso de um orçamento anual não mais existir, que tipo de diferenças será verificado no gerenciamento da empresa? Hope e Fraser fornecem uma comparação detalhada de alguns elementos de gerenciamento que nos permitem compreender as mudanças nas propostas (2003:27):

TABELA1

Elementos Comparativos de Orçamentos de Empresas

Descrição	Orçamento Tradicional	Além do Orçamento
Objetivos	Os objetivos são fixados anualmente.	Os objetivos não são fixados mas são continuamente monitorados com relação a um ponto dado como referencia preferencialmente externo, que é negociado com um grupo de gerentes
Recompensa, bônus	Os Executivos os recebem desde que estes se adequem aos níveis do objetivo alvo	Confiança sobre o recebimento de recompensas existe com base na avaliação do grupo de gerentes, os quais os analisam de acordo com a abordagem do “que deve ser feito”
Planos	Objetivos Fixados (contratos fixados) são relacionados com os planos	A confiança existe de que nenhuma ação pode ser demandada com vista ao alcance dos objetivos de meio-termo, aceitos pelo grupo de gerenciamento, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da organização.
Recursos	Os recursos são disponibilizados e a disponibilidade em apoio operacional e ao orçamento de capital é aceito.	A confiança existe que os recursos serão fornecidos quando necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gerentes do plano, de acordo com os planos aceitos ou que foram redirecionados por um nível superior	A Confiança é delegada para o gerente coordenar as atividades com base em acordos periódicos e em demandas do cliente.
Controles	O desempenho é monitorado	Existe a confiança de que a previsão seja baseada na alternativa mais provável, de tal

mensalmente e qualquer variação significativa deverá ser revisada. A previsão será demandada todo trimestre.

forma que a interferência somente ocorra se a tendência dos índices estiver fora de certos parâmetros.

Fonte: Hope e Fraser, 2003: 27

V.NOVAS CONTRIBUIÇÕES DA ABORDAGEM ALÉM DO ORÇAMENTO

Coerentemente, Hope e Fraser (2003) querem que sua proposta seja capaz de responder a três críticas que foram colocadas. Neste sentido, eles alegam que as vantagens do seu ponto de vista sejam (2003: 198-208)

- **Simplicidade, baixo custo e ser relevante para os usuários**

Os argumentos dos autores consideram que:

- O gerenciamento descentralizado e adaptável resulta em autoridade e habilidade de tomar decisões rápidas nos mercados, dando-se as condições para responder às demandas adequadamente.
- O fato de que nenhum orçamento anual seja desenvolvido implica em redução de trabalho e de custo. Por outro lado, os profissionais envolvidos começam dedicando seu tempo às atividades mais nobres, mudando o foco do modelo de, centralizado em termos de controle, para descentralizado para cada localidade. Assim, o time começa a se engajar no planejamento e controle.
- A Liderança obtém vantagens uma vez que estes têm mais disponibilidade para as atividades que devem ser orientadas pela chefia.

- **Como negociar com fatores de sucesso na economia de informação**

Os autores consideram que o crescimento sustentável leva aos seguintes direcionadores, quais sejam:

- **Estratégia Inovadora**

Foco na criação de valor de longo prazo. Com este objetivo, entre outros elementos, um fator chave é a disponibilidade e manutenção dos melhores profissionais, os quais na opinião dos autores, requerem ações para estimar a habilidade criativa. Isto poderá ocorrer em um ambiente livre e autônomo.

A combinação entre a inovação contínua e os orçamentos fixos é difícil e seria facilitado por um ambiente mais livre e mais criativo.

- **Baixos custos**

A demanda pela redução de custo é permanente e não só deveria ser de cima para baixo na estrutura organizacional, que limita este intervalo potencial. Espera-se que, uma vez que outras camadas hierárquicas estejam envolvidas, os profissionais se sentiriam capacitados e comprometidos com os resultados em grande parte.

- **Fidelização do Cliente e lucratividade**

Quando se sabe das necessidades do cliente, elas poderão ser atendidas de forma a atingirem seus objetivos, sem serem pressionadas, o que poderia promover por sua vez, melhorias no relacionamento de longo-prazo

o **Relatórios eticamente estruturados**

Este aspecto é negociado dentro de uma estrutura que encoraja um comportamento de boa governança e ética. Em resumo, a total abertura divulgação da informação é uma parte crítica do processo.

• **Encorajando um comportamento de boa governança e ética**

Este começa com o princípio de que as pessoas querem trabalhar com maior honestidade dentro da organização e esperam um maior equilíbrio entre as atividades profissionais e a vida privada. Elas querem saber a situação da empresa e para onde ela está indo. Eles querem confiar nas pessoas e serem parte de uma equipe. O ponto é que nem todas as organizações são capazes de oferecerem tais perspectivas. Na opinião do autor, a inexistência de pressão em direção a objetivos fixados permite melhorias no comportamento ético. Divulgação e transparência são práticas chaves para o encorajamento de uma boa governança.

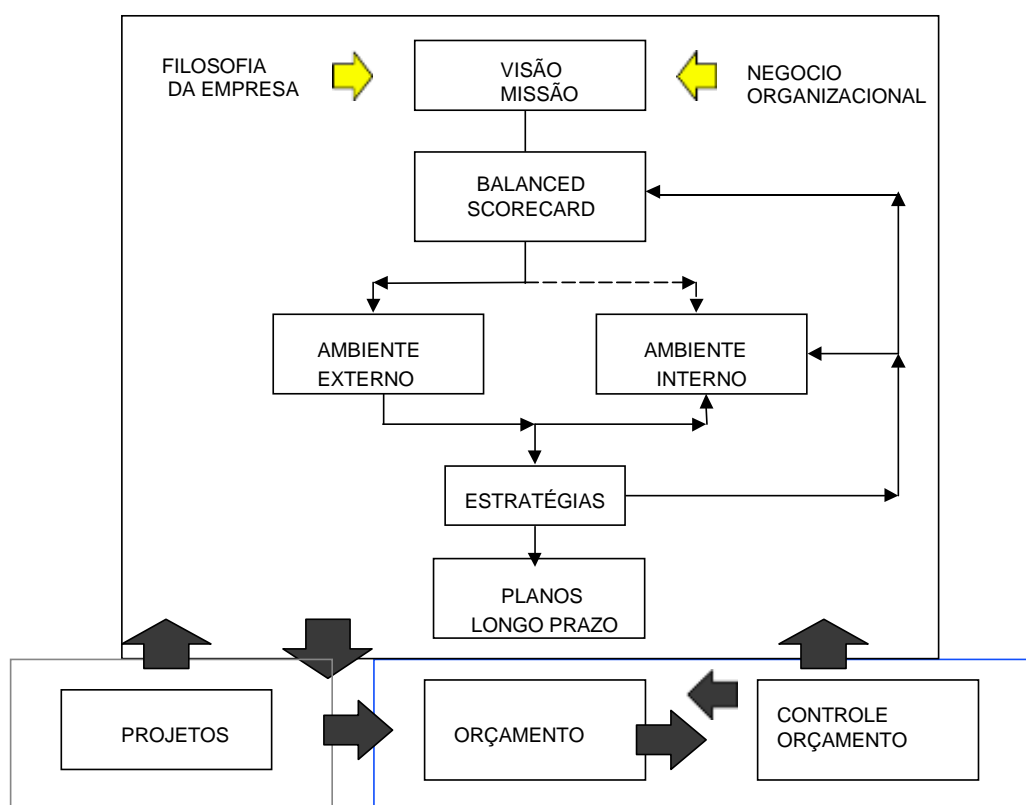
V.I.O PROCESSO DE PLANEJAMENTO “TRADITIONAL”

A revisão dos clássicos da literatura é um exercício valioso, o qual pode restaurar crenças e criar percepções inéditas ao se ler pela segunda ou terceira vez, considerando-se os diferentes níveis de maturidade que são alcançados com o tempo. Várias abordagens são possíveis, mas os elementos a serem considerados serão descritos para se influenciar diferentes perspectivas de forma complementar. Welsch (1988:1) define o Controle e Planejamento do Lucro, que é também chamado de Plano Empresarial por Steiner (1979). Este nome é comumente usado nos dias de hoje para uma outra aplicação mais específica, indicando uma abordagem formal e sistêmica em estágios significantes da função do planejamento e controle que envolve:

- Desenvolvimento e aplicação de objetivos de longo prazo para a empresa;
- Especificação dos objetivos da empresa;
- Planos de longo-prazo em termos gerais;
- Planos de curto prazo com vistas ao acompanhamento de responsabilidades.

O mesmo autor considera que o controle propõe basicamente garantir o alcance dos objetivos da empresa, metas e padrões (1988:40). A Figura 1 ilustra os elementos que constituem o processo de planejamento como um todo.

FIGURA 1
Planejamento do Lucro e Controle



Esta visão começa o processo tornando possível uma abstração ampla das ações da instituição, que permite uma orientação direcionada para as ações de longo-prazo. Por sua vez, a missão, que é consistente com a visão, oferece condições para especificar porque que a organização existe, ao se definir o que ela faz, para quem, como, que espécie de responsabilidade social, etc. O Balanced Scorecard ocupa o lugar do conjunto de objetivos que a entidade define para seu horizonte de longo-prazo. Ela permite um equilíbrio entre as várias perspectivas de crescimento e aprendizado, processos internos, clientes e perspectivas financeiras (Kaplan e Norton, 1996) com base nos índices que foram definidos. A análise de cenários internos e externos identifica oportunidades, ameaças e riscos, os quais por sua vez, criam subsídios com vista à definição de estratégias para o horizonte de longo prazo. Os planos de longo prazo fornecem uma visão financeira e numérica da magnitude que as estratégias podem afetar os resultados da empresa. Neste momento, aparece o orçamento anual, o qual deve implementar as decisões tomadas no nível organizacional estratégico. Em outras palavras, o orçamento tem parte no processo de planejamento, que é relacionado com os estilos diferentes da execução do plano. O que os autores propõem é quebrar o processo eliminando o passo do planejamento anual, e conseqüentemente, o controle do orçamento.

A relação hierárquica entre o planejamento estratégico e o orçamento é um fenômeno estrutural do processo, que tem sido tratado na literatura; entretanto, o nível de intensidade dos esforços feitos pela organização nas etapas estratégicas e táticas depende do formato do modelo de decisão, que é adaptado às necessidades de cada organização.

Alguns termos usados neste estudo podem ser entendidos dentro de um escopo mais amplo ou mais estreito, que pode implicar em distorção por parte dos usuários. Assim, as seguintes observações podem ser dadas sobre o orçamento e a previsão:

- Ao nos referirmos ao Atkinson *et al* (1997), eles definem orçamento como sendo a expressão monetária quantitativa de entradas e saídas para determinar se o planejamento financeiro poderá atingir os objetivos organizacionais;
- Hope e Fraser (2003) acreditam que o orçamento é muito mais um **processo de desempenho de gerenciamento** do que um planejamento financeiro. Eles definem orçamento (2003: 212) como sendo um plano expresso em termos financeiros, que serve como base de controle de desempenho, recurso financeiro, distribuição dos gastos e comprometimento com os resultados financeiros;
- A previsão é definida (Hope e Fraser, 2003:214) como sendo o gasto e o resultado financeiro mais provável com relação ao negócio ou projeto em um determinado período de tempo. A diferença com relação ao orçamento é que não existe um compromisso de se alcançar metas, que é a parte fundamental do conceito de orçamento;
- Hansen & Mowen (1996: 677) mencionam que o orçamento consiste em um plano financeiro amplo da organização, como um todo e aponta várias vantagens:
 - Força os gerentes a planejarem;
 - Fornecem recursos de informação que podem ser usados para melhoria do processo de decisão;
 - Apóia o uso do recurso definindo um padrão que será usado subsequentemente na avaliação do desempenho;
 - Melhora a comunicação e a coordenação.

Por sua vez, Steiner (1979: 215) observa a questão do planejamento, dizendo que nenhuma empresa ganha dinheiro **fazendo planos**, já que o lucro vem da **implementação dos planos**. Neste sentido, no que diz respeito ao orçamento, ele diz que “eles são métodos integrados que traduzem o plano estratégico em ações correntes, orientando em direção à ação, definindo padrões para ações coordenadoras e estabelecendo a base para controle de desempenho, o qual engloba a conformidade com os planos”. As três funções estão incluídas no processo: planejamento, coordenação e controle (1979: 116). Assim, o sistema orçamentário precisa ser adaptado às peculiaridades de uma organização e o orçamento deve ser desenvolvido para melhorar o processo de planejamento, uma vez que este força os gerentes a focarem suas atenções na formulação de objetivos e na forma de como eles podem ser implementados. Por outro lado, os orçamentos exigem definições sobre o que representa alcançá-los. Finalmente, um plano por si só não controla nada, mas as pessoas fazem planos partindo da vontade própria.

VII. CONFRONTO E ANÁLISE COMPARATIVA

A análise foi desenvolvida com vistas à crítica que deu origem à proposta, sua eficácia com relação ao processo de planejamento como um todo e aos novos problemas que provavelmente advirão da abordagem do Além do Orçamento. A crítica pode ser dividida em dois grupos:

- **Uso inadequado do instrumento**
- Isto significa que os críticos do orçamento consideram que os aspectos mencionados estão relacionados em como os gerentes querem usar o instrumento. Os aspectos mais relevantes mencionados são os seguintes:

1. Super ou sub-avaliação estão sempre presentes na elaboração

Elas podem ocorrer para proteger os interesses do agente, por exemplo, devido a questões relacionadas à incerteza, ou então elas também podem ser uma etapa no processo de aprendizado. A literatura clássica recomenda um “feedback” como uma das formas de se implementar melhorias neste tipo de distorção através do tempo. A revisão do orçamento anual é uma das formas possíveis de se lidar com esta questão, apesar destas revisões poderem ser percebidas como uma “abertura parcial” para mudanças.

2. A Pseudo-participação dos agentes

O grande ou menor interesse dos gerentes na participação é parte da cultura da instituição e se constitui em um ingrediente compulsório para o desenvolvimento de qualquer tipo de instrumento de gerenciamento. Existem organizações com milhares de empregados. Como isto poderia ser combinado com algum modelo de gerenciamento participativo? Uma solução possível seria discutir o significado da palavra participação de forma mais flexível. De acordo com esta linha de raciocínio, colocando-se as questões em discussão, oferecendo-se alternativas e recebendo-se informações dentro da empresa são possibilidades para diferentes níveis de participação. Assim, mesmo que a participação seja enfatizada de forma crescente, espera-se envolvimento, o que pode ser obtido de várias formas, mesmo quando for estabelecida uma meta estável. Não importa qual modelo seja usado, o tom da decisão do agente será fundamental para colocar em prática a participação do gerente.

3. Foco na redução de custo e não na criação de valor

Na realidade, esta é uma limitação na visão dos gerentes que usam o modelo. O modelo poderá ser usado com uma visão ou ambas, no sentido de que este orienta e fornece uma visão do lucro. Uma meta que não seja definida na ocasião do orçamento anual e mais tarde seja percebida como sendo adequada, deveria ser claramente incorporada ao instrumento e, como consequência, às despesas; o oposto também é verdade. Isto é de acordo com a visão da grande referência de estrutura teórica do orçamento de empresa, Glenn Welsch (1988).

4. Sufoca iniciativas

Isto poderá ser causado por um instrumento de gerenciamento sem perspectiva, quer seja ele chamado de orçamento tradicional ou Além do Orçamento. Em outras palavras, é o nível de divulgação e envolvimento no momento em que sejam revisadas as metas que definem a flexibilidade do instrumento e do potencial da criatividade.

5. Centralização do processo de planejamento

O Processo de descentralização está sendo implementado de forma crescente. Apesar disto, as diretrizes do processo básico e a coordenação são necessárias para esforços a serem otimizados dentro do horizonte de tempo planejado. Em algumas empresas, o processo de planejamento não pode ser tão flexível, devido à sua complexidade e ao tamanho. Uma das críticas ao chamado orçamento centralizado considera que os participantes não têm poder para definir suas metas. Esta visão é distorcida uma vez que a participação é um ingrediente esperado, considerado importante para a vida da instituição. Por outro lado, a falta de discussão consensada de forma centralizada não permite coordenação das atividades das instituições. A questão sobre como se resolver o problema de coordenação não é claramente nem efetivamente respondido pelos peritos.

6. Planejamento e execução separada

Esta crítica se refere às situações nas quais outras partes além do gerente definam as metas, que façam com que as metas sejam alcançadas. Dentro de algum escopo, isto não deveria acontecer através do processo clássico, com base na participação dos agentes.

7. Leva a comportamento disfuncional por parte dos gerentes

Os autores citam casos como Enron e WorldCom como exemplos de situações provocadas pelo orçamento fixo, no sentido de que quando as pessoas são forçadas a obter resultados, poderão adotar atitudes antiéticas. Este debate carece de maior estrutura empírica e observação uma vez que, para efeito de validade, nós precisaríamos de analisar as situações das empresas com problemas éticos que foram gerenciados de forma extremamente flexível e participativa. A Ética vai além do instrumento, ela está localizada na cabeça dos gerentes e o seu uso inadequado não poderá ser simplesmente atribuído a ele.

8. Falha na negociação com variáveis de competitividade

Esta crítica pode ser analisada sob vários aspectos. Um deles considera que os executivos devam perseguir metas com uma estrutura de referência externa, aliada à competição e ao mercado. Neste sentido, o argumento não é válido porque a forma de se estruturar as variáveis e a intensidade do desafio será decidida pelos gerentes.

9. Pressupõe ausência de confiança.

Na opinião dos autores, a definição de medidas que não sejam de curto prazo demonstra a falta de confiança nas pessoas. Se existisse confiança, não seria necessário definirem-se metas à priori. Esta afirmativa é delicada e carece de uma análise mais profunda. Por outro lado, poderia ser dito que as pessoas nem pensariam em negociar ou definir metas, caso não existisse um relacionamento de confiança prévio entre agentes.

A lógica dos autores se refere essencialmente ao argumento do uso de um mau instrumento. Eles consideram que o contrato de desempenho fixo, com variáveis fora do controle dos gerentes, leva a um comportamento indesejável e geralmente antiético (2003: xviii). Pode ser concluído deste grupo de elementos, que o uso inadequado do instrumento não deveria não justificar seu uso. Os autores citados o reconhecem, mas vêem o orçamento como “um vírus que tem que provocar todas as crises” que foram mencionadas. Talvez porque uma parte razoável dos elementos citados seja esperada por autores clássicos com relação ao orçamento e as ações da empresa para eliminá-los ou minimizá-los.

- **Limitação do instrumento**

Entre as várias críticas, podemos salientar as seguintes:

1. *Instrumentos caros*

O custo do instrumento de gerenciamento pode ser relativamente comprovado e, de acordo com as intenções em termos de precisão e intervalo, os critérios de abstração poderão ser incorporados. Entretanto, o benefício é menos tangível e poderá ser analisado através da perspectiva de quanto poderá ser ganho pelo seu uso, assim como quanto poderá custar a falta de orçamento. Os autores que questionaram o orçamento anual ignoraram estas abordagens.

2. *Agrega pouco valor à instituição ou seria o orçamento uma perda de tempo*

Este aspecto não foi tratado sistematicamente e metodologicamente. O que poderia ser indicado por não agregar valor? O fato de um instrumento não existir pode provocar perda de negócios, dificuldades financeiras e não otimização de resultados. Por si só, um instrumento de gerenciamento é uma ferramenta, um meio de desenvolvimento de ações. Se for possível que isto seja feito sem que eles sejam usados, a vida se tornará mais fácil e mais barata. Infelizmente, na maioria dos casos, eles são necessários dentro de certo escôpo de ação.

3. *Custo de alocação (previsto como sendo não negociável)*

A existência de critérios de custo de alocação por área de negócios, resultados e centros de custo fazem parte da visão de controle, e conseqüentemente, verifica-se a transferência de preços. Alguns peritos não se resignam aos resultados e controles necessários para um determinado procedimento. Este problema existirá, não importa como o orçamento seja considerado.

4. *Os Gerentes intermediários insistem em serem controladores e chefes*

A perspectiva de controle é necessária uma vez que a abordagem do planejamento e controle é parte de um todo, no qual o acompanhamento e controle das variáveis garantem o resultado planejado. É muito difícil evitar este comportamento em um ambiente no qual o autocontrole é demandado das áreas e do pessoal.

5. *O processo de orçamento não encoraja o desempenho das pessoas mas o desempenho do orçamento.*

Desde que ele seja flexível e revisto, o processo de orçamento encoraja sim as pessoas a executá-lo. Na realidade, não é o orçamento por si só, mas como ele é usado.

6. A revisão do orçamento leva tempo e as empresas não conseguem gerenciá-lo rapidamente.

Esta questão é interessante devido ao fato de que o tempo necessário e os recursos para desenvolvimento do instrumento dependem da complexidade organizacional, o modelo cultural dos gerentes e a espécie de mudanças observadas.

Por sua vez, Welsch discute e defende a possibilidade de se ter um orçamento formal (ao invés de informal) e identifica as razões para o orçamento ser formalizado e estabelecido na empresa (1988: 50-52):

- O gerenciamento do processo não pode ser completamente desenvolvido de maneira aleatória. Planejamento e controle devem ser desenvolvidos de forma lógica, consistente e sistemática;
- Dependendo de quantas pessoas estejam envolvidas no processo de gerenciamento, o ambiente deve ser relativamente estável e consistente, para que as pessoas tenham credibilidade.
- Planos, metas e objetivos que não estejam escritos em termos de resultados futuros prováveis resultam em influência na empresa e frequentemente transformam “meios pensamentos” ou rumores de um ou mais indivíduos vagos e difíceis de serem comunicados;
- A comunicação efetiva e o entendimento mútuo demandam certo grau de formalização;
- A Formalização requer o estabelecimento e a observância de uma decisão, implementação e controle estável;
- A Formalização fornecer a base lógica que fundamenta a flexibilidade consistente, significativa e racional no planejamento e implementação do controle.

O mesmo autor (Welsch, 1988:51) advoga em favor das limitações do orçamento e recomenda uma abordagem para o orçamento a ser formalizado e estabelecido pela empresa (1988: 50-52):

- Baseado em estimativas;
- Deveria ser continuamente adaptado às circunstâncias;
- A execução do orçamento não ocorre virtualmente; e
- O plano não se refere aos gerentes.

VIII. COMENTÁRIOS FINAIS

É interessante perceber como as atitudes com relação à determinada questão podem ser tão diferentes: por um lado, o Balanced Scorecard pretende fornecer um instrumento, medida, buscam chegar a um acordo e, e no outro, a Perspectiva de Hope e Fraser vai em direção oposta, proclamando a eliminação do instrumento que busca implementar estratégias organizacionais. Estas visões aparentemente resultam de percepções diferentes das instituições, de culturas corporativas e de seus executivos. Assim, em resposta à questão pesquisada, alguns aspectos podem ser divulgados:

- Os problemas citados pela abordagem de **Além do Orçamento** não são novas nem são ignoradas pelos autores clássicos que trataram a questão antes. Do lado oposto, estas são esperadas e mencionadas na literatura;
- Percebe-se que, na abordagem de **Além do Orçamento**, o foco do gerenciamento esta nos gerentes e na sua flexibilização. Conseqüentemente, para que o modelo tenha chances de exigir-se um perfil completo dos componentes, com as habilidades e treinamento para a ação sem que se tenha um instrumento de controle como o orçamento. Tornando-se operacional a abordagem flexível, por meio de um instrumento de orçamento, este poderá compatibilizar as necessidades da instituição de forma mais adequada, sem criar novos riscos, que são inerentes na flexibilidade excessiva, e que são criados pela abordagem acima proposta.
- Os problemas citados resultam predominantemente de usos inadequados do instrumento e não resultam do instrumento propriamente dito;
- As soluções propostas por Hope e Fraser incluem recomendações que já foram tratadas por autores clássicos;
- Autores oferecem tratamento empírico insuficiente de descobertas que não foram encontrados em algumas companhias em forma de casos, os quais podem até serem considerados normais, levando-se em consideração seu alto nível de desenvolvimento;
- Alguns problemas divulgados por autores clássicos não foram tratados por Hope e Fraser, entre os quais podem ser destacados os seguintes:
 1. Como se controlar a instituição com alto nível de flexibilidade e sem instrumento de controle?
 2. No sentido original, poderia o controle ser entendido como alguma coisa indesejável na instituição?
 3. Como poderia o curto e o longo prazo serem coordenados em uma organização sem um orçamento anual?
 4. Como poderemos saber se o desempenho da instituição está dentro das expectativas?
 5. Como poderemos corrigir o rumo se não tivermos nenhum padrão definido?
 6. Será que o compromisso dos gerentes para alcance das metas é simplesmente uma demonstração de boa vontade?

A visão do Além do Orçamento não afeta somente a forma de negociação com o orçamento propriamente dito mas todo o projeto de planejamento e o plano empresarial da instituição, já que os diferentes formatos de controle mudam as etapas estruturais do planejamento empresarial da organização. Na realidade, dependendo da natureza da empresa e das características culturais, existem diferentes formas de trabalho. O objetivo é que o modelo seja coerente, consistente e adequado para as necessidades de planejamento da organização. E daí? Bem decida você mesmo.

REFERENCIAS

- Fisher, Liz, 2002, One step beyond. *Accountancy*, p.32-34, March.
- Hansen, D.R. and Mowen, M.M., 1996, *Cost management: accounting and control*. Cincinnati: South Western.
- Hope, Jeremy, 2000, Beyond budgeting: pathways to the emerging model. *Balanced Scorecard Report*. Harvard Business School Publishing, p.3-5.

- Hope, Jeremy and Fraser, Robin, 2003, *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Harvard Business School Press.
- Hornigren, C., Foster, G. and Datar, S., 2000, *Cost accounting: a managerial emphasis*. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P., 1996, *Balanced Scorecard: translating strategy into action*, Boston: Harvard Business School Press.
- Steiner, George A., 1979, *Strategic planning: what every manager must know*. New York: Free Press.
- Welsch, G., Hilton, R. and Gordon, P. N., 1988, *Budgeting: profit planning and control*, fifth edition, Englewood Cliffs.