



**BEYOND BUDGETING: UMA PROPOSTA DE
IMPLEMENTAÇÃO**

por

Mariana Vieira Valente

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientada por:

Professor Dr. João Pedro Figueiredo Ferreira de Carvalho Oliveira

2016

Agradecimentos

A todas as pessoas que de uma forma ou de outra me apoiaram neste projeto, deixo aqui uma palavra de amizade e agradecimento.

Ao meu orientador, Professor Dr. João Oliveira, que me apoiou desde o início do projeto, partilhando importantes conhecimentos. Ao longo do caminho demonstrou sempre disponibilidade para me receber, ajudar, orientar e também motivar quando foi preciso.

Ao PCG agradeço toda a ajuda facultada na elaboração desta dissertação, bem como todo o apoio que me possibilitou frequentar este Mestrado. À Cláudia por ser um exemplo de liderança e pelo contributo valioso no meu desenvolvimento profissional e pessoal.

À minha família pelo apoio incondicional e por me terem motivado ao longo de todo o percurso académico, inculcando-me valores tão importantes como a perseverança e determinação. Um agradecimento especial à minha irmã Joana por ter constituído, desde sempre, um exemplo a seguir.

A todos os meus bons amigos por todos os momentos que passamos juntos e pela energia e positivismo que me transmitiram ao longo deste projeto. Agradeço especialmente à Dani, à Mariana e à Marta por tantos anos de amizade e cumplicidade.

Ao Ricardo pelos anos de partilha e apoio mútuo.

Resumo

Atualmente, as empresas são afetadas por um dinamismo económico e político que levam a que sejam procurados e estudados novos modelos de controlo de gestão, incluindo na área de orçamentação, tendo surgido recentemente o movimento do Beyond Budgeting. Sendo o Beyond Budgeting um modelo que pretende melhorar o desempenho organizacional, revolucionando processos e mentalidades, estudou-se, nesta dissertação, de que forma este modelo seria recebido e implementado numa organização que atualmente utiliza o modelo tradicional de orçamentação.

O objetivo de propor a implementação do modelo Beyond Budgeting numa organização concreta, surgiu da consciencialização de que o modelo tradicional de orçamentação que esta organização utiliza gera ineficiências que, de um modo geral, são reconhecidas pela própria organização e põem em causa a operacionalização do seu plano estratégico. Assim, visou-se ultrapassar estes problemas, sugerindo um caminho alternativo baseado nos princípios defendidos pelo Beyond Budgeting. O objetivo último da implementação deste novo modelo de gestão é que a organização gere valor a longo prazo de forma sustentada, ao invés de ficar focada em resultados financeiros de curto prazo, através de processos orçamentais ineficientes e disfuncionais.

Deste modo, apresenta-se propostas sobre a descentralização do poder, a definição de metas e medição do desempenho, a atividade de previsão, a alocação de recursos e o sistema de recompensas. Todavia, e apesar de já se verificarem um conjunto de pré-requisitos para que o Beyond Budgeting possa ser aplicado nesta organização, identificou-se que a atual cultura organizacional poderá ser um impedimento à implementação com sucesso do modelo Beyond Budgeting.

Palavras-chave: Beyond Budgeting; Modelo Tradicional de Orçamentação; Modelo de Gestão; Cultura Organizacional.

Abstract

Nowadays, companies are affected by economic and political dynamics that lead to the search and study of new management models, with the Beyond Budgeting movement having recently emerged. The Beyond Budgeting model is designed to improve organizational performance, revolutionizing processes and mindsets, which led to the investigation on how this model would be received and implemented in an organization that currently uses the traditional budgeting model.

The objective of proposing the implementation of the Beyond Budgeting model in a specific organization emerged from the awareness that the traditional budgeting model used in this organization creates inefficiencies, which are generally recognized by the organization and weaken the operationalization of the company's strategic plan. Therefore, in an attempt to overcome these issues, an alternative approach was suggested, based on the principles defended by the Beyond Budgeting approach. The ultimate goal of implementing this new management model aimed at enabling the organization to generate long-term value in a sustained way, rather than being focused on short-term financial results, through inefficient and dysfunctional budgeting processes.

Therefore, some proposals are presented, regarding decentralization of power, setting goals and measuring performance, forecasting, allocation of resources and rewarding system. However, despite a set of Beyond Budgeting's prerequisites were ensured in this company, it was identified that the current organizational culture can be an obstacle to the successful implementation of the Beyond Budgeting model.

Key-Words: Beyond Budgeting; Traditional Budgeting Model; Management Model; Organizational Culture.

Índice de Conteúdos

Agradecimentos	i
Resumo	ii
Abstract.....	iii
Índice de Conteúdos.....	iv
Índice de Figuras.....	v
Capítulo 1 – Introdução.....	8
Capítulo 2 – Análise do Enquadramento Teórico.....	11
2.1. Caracterização do sistema tradicional de orçamentação	11
2.2. O Modelo Beyond Budgeting como alternativa ao Orçamento Tradicional.....	14
2.2.1. Apresentação do modelo	14
2.2.2. Benefícios da utilização do novo modelo	17
2.2.3. Resultados já obtidos com a aplicação do modelo	20
Capítulo 3 – Estudo Empírico.....	22
3.1. Objetivo	22
3.2. Metodologia utilizada.....	23
3.3. Apresentação e caracterização da empresa	25
3.4. Caracterização do modelo atual de orçamentação	26
3.4.1. Descrição do modelo atual de orçamentação	26
3.4.2. Principais limitações do modelo atual de orçamentação	29

Capítulo 4 – Proposta para Implementação do Modelo Beyond Budgeting na Organização BevInd	36
4.1. Análise do cumprimento, pela organização BevInd, dos pré-requisitos para a implementação do Beyond Budgeting	36
4.2. Proposta de implementação do modelo Beyond Budgeting como solução para as ineficiências encontradas.....	38
4.2.1. Descentralização do poder	38
4.2.2. Definição de metas / Medição do desempenho	39
4.2.3. Previsão	41
4.2.4. Alocação de recursos	42
4.2.5. Sistema de recompensas	43
4.3. Condições que deverão ser criadas na organização para a implementação com sucesso do modelo Beyond Budgeting	44
Capítulo 5 – Conclusão.....	48
Capítulo 6 – Referências Bibliográficas	51

Índice de Figuras

Figura 1. As ineficiências do Orçamento Tradicional	13
Figura 2. Transição para Contratos de Desempenho Relativo.....	18
Figura 3. Comparação entre o modelo tradicional de gestão e o Beyond Budgeting.....	19
Figura 4. Codificação utilizada nas entrevistas realizadas	25
Figura 5. Tipos de Recompensas	44
Figura 6. Domínios do novo modelo de gestão	45

Capítulo 1 – Introdução

Nascido há um século com o objetivo de ajudar os gestores a controlar os custos, o orçamento rapidamente evoluiu para uma forma de contrato entre gestão de topo e restantes colaboradores na prossecução de objetivos de desempenho. O orçamento, como o conhecemos hoje, tornou-se um meio de gestão de empresas fortemente focado em resultados financeiros. Segundo Hope e Fraser (2003b), e mais tarde também referido por Thornbory (2007), o orçamento é o sistema de controlo de gestão mais tradicional das organizações e tem como função traduzir os objetivos estratégicos das mesmas, sendo usado para o planeamento, para o controlo a curto prazo e para a medição do desempenho (Hansen *et al*, 2003).

Conforme explicado por Caulkin (2016), o orçamento representa hoje, para 99% das empresas, o exosqueleto da gestão: atividades de planeamento e controlo traduzem o compromisso de ganhos feito pela gestão de topo que é transmitido para os diversos níveis hierárquicos através de contratos de desempenho, cujos incentivos se baseiam nos desvios ao orçamento. Este autor refere ainda que o orçamento se trata de um contrato fixo num mundo volátil, ideia impulsionadora da reflexão feita ao longo das próximas páginas.

Embora os orçamentos sejam provavelmente a ferramenta mais convencional de controlo de gestão, alguns autores põem em causa este método, considerando-o inadequado. Fundamentalmente, os críticos do orçamento consideram que esta ferramenta encoraja o planeamento rígido e o pensamento padronizado (Hope e Fraser, 1999) e para além de ser consumidora de tempo, é também incapaz de refletir as alterações do mercado na empresa (Schmidt, 1992). Hope e Fraser (1997) enfatizaram a inadequabilidade do orçamento nas empresas, destacando que este deixa sem resposta o “como” e o “porquê” das variações ao orçamento, criando obstáculos à competitividade. Também Wallender (1999) considera o orçamento uma ferramenta perigosa: se uma empresa acreditar no seu orçamento, então este poderá estar a impedi-la de se adaptar a uma nova realidade; se não acreditar, então não existem fundamentos para a sua elaboração. Eckholm e Wallin (2000) concluíram que o orçamento tem vindo a perder utilidade, sobretudo com o aumento da pressão do mercado. Segundo Jensen (2001, p. 96), “o orçamento corporativo é uma piada e todos sabem disso”, uma vez que obriga a

processos morosos e tensas negociações, encorajando comportamentos dissimulados como baixar metas para aumentar resultados.

Estas e muitas outras críticas ao orçamento tradicional abriram portas a uma nova filosofia: o modelo Beyond Budgeting. Este modelo surge, assim, como um método alternativo ao processo orçamental tradicional, investigado e discutido na Beyond Budgeting Round Table (BBRT), constituída por organizações e indivíduos interessados numa gestão sem orçamentos, na teoria, mas que na prática se traduz numa gestão com orçamentos flexíveis e adaptáveis à realidade em constante mudança.

É no modelo Beyond Budgeting que incide esta investigação, tendo como objetivo prático uma proposta de implementação deste modelo numa organização específica que utiliza atualmente o modelo tradicional de orçamentação. Esta organização permanecerá anónima pela natureza sensível da informação analisada, embora tenham sido garantidas todas as autorizações necessárias para a realização desta dissertação. Adicionalmente, pretende-se dar um contributo ao nível de literatura acerca do modelo Beyond Budgeting.

No capítulo seguinte será feito o enquadramento teórico da dissertação, destacando as origens dos dois modelos, as principais características, princípios, vantagens e desvantagens da sua utilização. Na secção 2.1. é feita uma análise ao sistema tradicional de orçamentação e na secção 2.2. é feita a apresentação do modelo Beyond Budgeting. Aqui são apresentados os princípios base do Beyond Budgeting, bem como os seus objetivos e resultados práticos já comprovados por algumas empresas que o adotaram.

Segue-se o estudo aprofundado de uma organização e da sua abordagem à orçamentação. Assim, o Capítulo 3. destaca a situação atual da organização escolhida para a investigação. Na secção 3.1. são apresentados os objetivos do estudo empírico e na secção 3.2. é feita uma descrição da metodologia utilizada, cujo fim é a recolha de informações que permitam aferir de que forma o modelo de orçamentação está implementado na empresa escolhida. A caracterização da empresa tem lugar na secção 3.3., onde se destacam os principais motivos da sua escolha. Na secção 3.4., tendo como base a informação recolhida, realiza-se a descrição e caracterização do modelo atual de

orçamentação na empresa, a identificação das principais fragilidades e as respectivas consequências.

Com base no estudo aprofundado realizado no capítulo anterior, o Capítulo 4. centra-se no modelo Beyond Budgeting. Na secção 4.1. são analisados os pré-requisitos necessários à implementação do modelo proposto na empresa escolhida. O desenvolvimento dessa proposta de implementação do modelo Beyond Budgeting, como resposta às ineficiências encontradas na organização, está refletido na secção 4.2. Na secção 4.3. são exploradas as condições que deverão ser criadas para uma implementação com sucesso do modelo alternativo de orçamentação proposto. Estas condições dizem respeito não só à forma de orçamentação propriamente dita, mas também ao estabelecimento de objetivos estratégicos e de motivação dos gestores para que ajam de acordo com o interesse da empresa.

Por fim, no Capítulo 5. apresentam-se as principais conclusões retiradas da elaboração da presente dissertação, as limitações encontradas e os próximos passos sugeridos.

Capítulo 2 – Análise do Enquadramento Teórico

2.1. Caracterização do sistema tradicional de orçamentação

O modelo de gestão através de orçamentos surgiu na década de 1920 com o objetivo de apoiar os gestores no controlo de custos de grandes organizações. No entanto, o “orçamento tradicional” tal como conhecemos nos dias de hoje, sofreu alterações ao longo do tempo, quer na sua essência, quer na forma como os gestores o utilizam.

Além da clássica função de controlo que permite à organização entender o quão próximos estão os seus resultados do planeado para dado período (Frezatti, 2008), o orçamento pode ser definido como sendo a expressão quantitativa de um plano de ação futuro (Horngren, 2004), coordenando as atividades de toda a organização (Noreen e Garrison, 2003). De acordo com estas ideias, o orçamento deve espelhar os objetivos estratégicos da empresa, propiciando a análise e monitorização do progresso dos indicadores. Por outras palavras, o orçamento deve ser a conjugação de duas atividades: planeamento e controlo.

Entre os vários benefícios dos orçamentos, destacam-se os seguintes, segundo Noreen e Garrison (2003):

- Constituem um meio de transmitir a toda a organização, os planos estratégicos definidos pela administração;
- Formalizam as responsabilidades dos gestores, constituindo um vínculo para que estes ajam de acordo com as mesmas;
- Fornecem metas para avaliação de desempenho;
- Proporcionam um meio de alocação dos recursos às diversas áreas da forma mais eficaz, segundo as atividades definidas para o ano em questão;
- Ajudam na coordenação das várias atividades da empresa para o atingimento de objetivos da organização como um todo.

Para Horngren *et al.* (2000) as empresas organizadas seguem o ciclo orçamental com o fim de estabelecer objetivos específicos, com os quais possam ser comparados resultados reais. Desta forma, poderão ser realizadas análises dos desvios, seguidas, se necessário, das respetivas ações corretivas.

Estes autores referem ainda que a utilização de orçamentos permite o planeamento do desenvolvimento da organização como um todo, bem como das respetivas áreas, onde todos os gestores ficam a saber o que é esperado deles. Qualquer alteração de variáveis poderá, naturalmente, originar um replaneamento.

Adicionalmente, para um orçamento bem elaborado, os gestores devem ter em conta os seguintes fatores na tarefa de *forecast*: padrões de vendas passadas, condições económicas atuais e futuras, ação dos concorrentes, alterações nos mercados financeiros e estudos de mercado. Caso estes fatores não sejam analisados, poderá levar a um orçamento afastado da realidade e conseqüentemente sem qualquer valor funcional para a organização.

Contudo, esta ferramenta de gestão, rica em informações na sua elaboração, tem sido questionada por diversos autores. Há já mais de três décadas, Welsch (1983) enumerou quatro limitações do orçamento, que se poderão manter atuais:

- O plano de resultados baseia-se em estimativas e, como tal, caso estas não sejam feitas com bases realistas, poderão levar ao fracasso do orçamento;
- Os processos de planeamento e controlo de resultados deverão ser permanentemente adaptados às circunstâncias, sob pena de perderem utilidade ao serem inflexíveis;
- A execução do plano orçamental é feita por pessoas e por isso é essencial que estas ajam de acordo com os objetivos da organização. Assim deverão ser tomadas medidas de “educação orçamental”, as quais não deverão ser descuradas para o sucesso do orçamento.
- O orçamento não deverá substituir a administração, uma vez que existem funções não incluídas no plano orçamental.

Neely *et al.* (2001) citado por Hansen *et al.* (2003) destacam as limitações do orçamento tradicional, defendendo que este não é sensível às constantes mudanças nos mercados, pois centraliza as decisões na gestão de topo e a um foco na redução de custos e não na criação de valor sustentado para o negócio. Segundo estes autores, o processo orçamental tradicional é demasiado caro para os poucos benefícios gerados.

Também os autores Neely *et al.* (2003) reforçam as ineficiências do modelo tradicional, classificando-o como contra produtivo e geralmente alvo de jogos e políticas corporativas. De acordo com estes autores, as falhas mais frequentes do orçamento tradicional podem ser divididas em três grandes grupos, conforme a figura 1.



Figura 1. As ineficiências do Orçamento Tradicional (elaboração própria)

No campo da estratégia competitiva, as críticas concentram-se no facto do orçamento tradicional operar em estruturas organizacionais verticais, as quais centralizam a tomada de decisão, limitam a iniciativa dos colaboradores e focam-se na diminuição de custos. Os processos acabam por se mecanizar, levando a práticas de orçamentação em que se consideram os valores reais do ano anterior mais as consequências financeiras das ações previstas em orçamento, sendo alvo de cortes lineares ao longo do ano, sempre que se justifique. Além disso, o foco exclusivo do orçamento tradicional no desempenho financeiro leva a que haja incompatibilidades com decisões operacionais e estratégicas (Merchant, 1985).

Relativamente ao processo de negócio, as críticas referem-se às premissas, nas quais os orçamentos se baseiam, e que muitas vezes estão ultrapassadas, reduzindo o valor do processo orçamental. Uma versão mais radical dessas críticas é que os orçamentos tradicionais nunca terão validade pois os seus pressupostos nunca serão capazes de capturar a incerteza inerente em ambientes em constante mutação (Wallender, 1999). Os

orçamentos vão perdendo utilidade quanto maior for a volatilidade dos mercados onde operam as empresas que os utilizam (Samuelson, 2000).

Por último, no que concerne a capacidade organizacional, as críticas surgem no sentido de destacar que o orçamento tradicional não reflete as relações em rede que se criam cada vez mais numa organização, enfatizando ainda mais as estruturas verticais que impedem a transferência de responsabilidade e autonomia para os colaboradores mais operacionais (Hope e Fraser, 2003a).

A identificação destas e outras limitações associadas ao modelo tradicional de orçamento evidenciam a falta de flexibilidade dos orçamentos, o foco em resultados de curto prazo que poderá prejudicar a visão a longo prazo e, por último, a necessidade de compreensão e aceitação dos orçamentos por toda a organização.

2.2. O Modelo Beyond Budgeting como alternativa ao Orçamento Tradicional

2.2.1. Apresentação do modelo

No final dos anos 90 assiste-se aos primeiros sinais de clara insatisfação das empresas com os seus sistemas orçamentais. Segundo Hansen *et al.* (2003), esta insatisfação levou a dois tipos de reação: a das que pretendem melhorar o processo orçamental e a das empresas que desejam abandonar totalmente a orçamentação. A presente investigação, apesar de explorar os princípios do Beyond Budgeting, não tem a ambição à partida de fazer uma alteração radical; em vez disso, pretende explorar as áreas onde o processo atual pode ser melhorado e onde deve ser mais fundamentalmente alterado.

Em 1998 foi fundado em Inglaterra o *Beyond Budgeting Roundtable (BBRT)*, cujos principais impulsionadores foram Jeremy Hope e Robin Fraser. Esta organização constituída por um grupo de empresas representantes de indústrias e contextos diversos, tem como objetivo a discussão em torno da insatisfação com o processo orçamental tradicional e a possível implementação do modelo Beyond Budgeting.

O BBRT passou por várias fases de discussão. Primeiramente tentou-se encontrar no Beyond Budgeting uma alternativa ao orçamento tradicional, depois discutiu-se se essa alternativa seria um melhor modelo de gestão, e por fim, tenta-se atualmente perceber como deverá ser executado.

A premissa base do modelo Beyond Budgeting é o total abandono do orçamento tradicional, tão usado por inúmeras empresas em todo o mundo. Na sua essência, este modelo constitui um modelo de gestão alternativo com maior descentralização e flexibilidade. O Beyond Budgeting baseia-se num conjunto de princípios que levam a processos mais dinâmicos, tornando as empresas mais adaptáveis. Assim, através da promoção de uma cultura de responsabilidade pessoal, este modelo tem como objetivo levar a uma maior motivação e produtividade e, conseqüentemente, a uma melhoria nos serviços prestados aos clientes.

De forma a que o modelo Beyond Budgeting possa ser uma alternativa viável para ultrapassar estas ineficiências, em 2003 foram delineados na BBRT os princípios base do modelo, os quais estão divididos em dois grupos: os princípios de liderança e os princípios de gestão. Estes princípios foram enumerados por Fraser e Pflaeging (2007) e também por Olesen (2015), atual diretor do Beyond Budgeting Institute:

I. Princípios de Liderança ou Descentralização de Poder

- a. Valores – ligação dos colaboradores a uma causa comum e não a um plano de ação centralmente delineado.
- b. Governo das Sociedades – modelo de gestão baseado em valores e limites claros, e não em regras detalhadas e procedimentos.
- c. Transparência – promover informação aberta e compartilhada a todos.
- d. Estrutura / Organização – responsabilidade com base na criação de rede de pequenas unidades responsáveis pelos resultados, em vez de hierarquias centralizadoras.
- e. *Empowerment* / Delegação – liberdade de ação para os gestores, em vez de exigir o cumprimento de objetivos restritos. A liderança é orientada para desafiar e treinar os colaboradores, ao invés de os controlar apenas.
- f. Desempenho – a medição do desempenho faz-se através da posição da organização no mercado e não através de metas internas pré-fixadas.

II. Princípios de Gestão ou Flexibilização de Processos

- a. Metas – os objetivos são flexíveis e aspiracionais, e não fixos e definidos anualmente. Deve-se bater a concorrência e não os orçamentos.
- b. Recompensa – o sucesso dos colaboradores é recompensado com base em desempenho relativo e não por atingimento de metas fixadas anualmente.
- c. Planeamento – o plano anual elaborado de forma *top-down* deverá dar lugar a um plano estratégico contínuo, inclusivo e orientado para a ação.
- d. Coordenação – interações dentro da organização são geridas de forma dinâmica, por meio de mecanismos de mercado, e não por ciclos anuais de planeamento.
- e. Recursos – alocação de recursos conforme as necessidades, por contrapartida da alocação anual e inflexível de recursos.
- f. Mensuração e Controlo – os controlos devem ser baseados em tendências através de indicadores relativos de desempenho, não servindo apenas para mensurar as variações.

Para além dos princípios base do Beyond Budgeting, segundo Pflaeging (2009) deverão ser respeitados três pré-requisitos para uma implementação eficaz do modelo Beyond Budgeting:

- *Timing* – a organização em geral tem que ter atingido um nível de insatisfação que a faça querer mudar.
- Visão – é necessário haver um contexto de transformação, levando os colaboradores a partilharem da mesma visão.
- Estratégia – todo o projeto de mudança tem que ter uma estratégia na qual exista confiança, principalmente nas primeiras medidas tomadas em sede de mudança, uma vez que estarão rodeadas de riscos e incertezas.

2.2.2. Benefícios da utilização do novo modelo

A proposta do modelo Beyond Budgeting surge então para dar a resposta adequada a um ambiente organizacional em constante mutação, onde a inovação é valorizada e a capacidade de resposta por parte das empresas é essencial.

Segundo Fraser e Pflaeging (2007), e mais tarde reiterado por Lunkes (2009), as organizações adotam este modelo com os seguintes objetivos:

- Tornar as organizações mais ágeis e adaptáveis às mudanças, respondendo rapidamente às ameaças e oportunidades de mercado;
- Eliminar processos de planeamento e controlo que são muito demorados, caros e acrescentam pouco valor;
- Efetuar uma redução permanente e significativa na burocracia;
- Reunir esforços para a maximização de valor para os clientes e acionistas, aumentando o conhecimento do mercado;
- Eliminar comportamentos disfuncionais na organização, levando a um melhor governo da sociedade;
- Motivar comportamentos empreendedores nos colaboradores, atraindo e retendo pessoas capazes de assumir responsabilidades.

Lunkes (2009) considera que os princípios base do modelo Beyond Budgeting vão ao encontro das necessidades das empresas, proporcionando velocidade, flexibilidade e adaptabilidade das decisões, de acordo com a realidade vivida. Os princípios do Beyond Budgeting constituem, desta forma, uma espécie de mapa que ajuda as organizações na nova dinâmica que se pretende atingir com este modelo.

No mesmo sentido, Hope e Fraser (2003b) reforçam que os princípios de liderança aumentam o envolvimento dos colaboradores no negócio e na organização e os princípios de gestão promovem o crescimento e a criação de valor.

Assim, segundo os fundamentos do Beyond Budgeting, as empresas que adotam este modelo abandonam a atribuição de recompensas baseadas em metas fixas, passando para metas relativas, envolvendo o colaborador no desafio de bater records, a concorrência, períodos anteriores ou determinados indicadores definidos de uma forma

simples e clara. Esta transição para contratos de desempenho relativo, está ilustrada na Figura 2.



Figura 2. Transição para Contratos de Desempenho Relativo (elaboração própria)

De acordo com Padoveze e Taranto (2009), estas metas devem ser negociadas entre a gestão de topo e os gestores de primeira linha, mais próximos da operação, estabelecendo um processo contínuo, com base em medidas de desempenho internas e externas. Por outras palavras, no modelo Beyond Budgeting, as metas deverão ser definidas com o auxílio de ferramentas como o *rolling forecast* e *benchmark*. O *rolling forecast* consiste em previsões dinâmicas que podem estender o leque temporal da previsão para além do ano fiscal, sendo alvo de revisões frequentes. No que diz respeito ao *benchmark*, esta é uma ferramenta que auxilia na medição de desempenho relativo, isto é, através da observação de práticas internas ou externas à empresa, conforme o indicador analisado, poderemos posicionar a empresa num determinado patamar em relação às restantes organizações ou processos estudados.

Os indicadores de *benchmarking* interno são utilizados no Beyond Budgeting para construir um sistema integrado de informação com a finalidade de:

- Providenciar informação compreensível por toda a organização, uma vez que se trata de linguagem corrente e próxima do mercado;

- Revelar resultados históricos, bem como projeções de dados;
- Permitir a comparação de desempenho com os restantes colaboradores, equipas ou áreas, coordenando dinamicamente a interação entre eles;
- Possibilitar o controlo do desempenho a cada equipa, podendo os gestores agirem autonomamente em conformidade com o pretendido.

Da mesma forma, o *benchmarking* externo poderá divulgar informações como:

- Direção seguida pelos concorrentes, no que diz respeito aos negócios;
- Tendências, fases e características dos produtos ou serviços;
- Comportamentos dos consumidores ou clientes finais.

Neste modelo, uma vez que o planeamento é contínuo, os recursos são disponibilizados conforme as necessidades do momento. Adicionalmente, os colaboradores são dotados de autonomia para agir e tomar decisões, adotando uma postura de comunicação clara e transparente. Para tal, as organizações fomentam a criatividade e reduzem burocracias.

Finalmente, as recompensas passam a ser atribuídas segundo o desempenho da equipa e não do indivíduo, uma vez que se considera difícil aferir o desempenho individual para o resultado final. Com estas medidas pretende-se que os colaboradores sejam motivados pelo desafio e liberdade de ação e não pela recompensa final, num modelo descentralizado e de planeamento flexível, conforme ilustra a Figura 3.

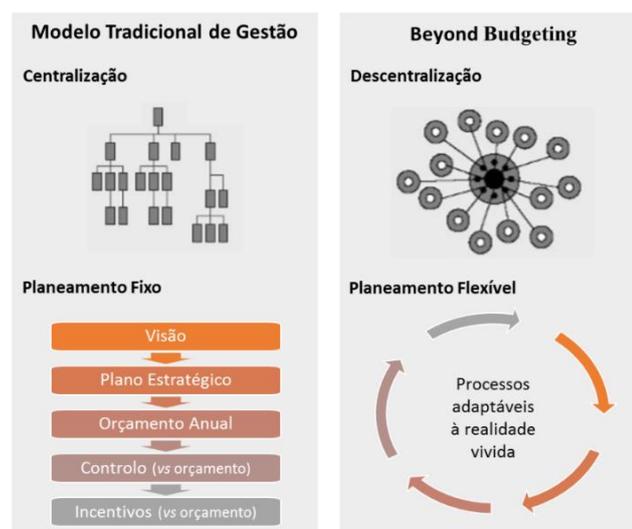


Figura 3. Comparação entre o modelo tradicional de gestão e o Beyond Budgeting (elaboração própria com base em informação disponibilizada pelo BBRT)

2.2.3. Resultados já obtidos com a aplicação do modelo

Existem já testemunhos de empresas que adotaram o modelo Beyond Budgeting, em detrimento do modelo tradicional de orçamentação, dando provas de melhorias de desempenho. Alguns exemplos são o banco Handelsbanken, o grupo Maersk, a Coloplast e a Statoil. Em Portugal, contamos com o exemplo da Nors.

O banco sueco Handelsbanken opera em 25 países e conta com mais de 11.000 colaboradores. Segundo Olesen (2015), a meta a que o banco se propõe ano após ano, há mais de 42 anos, é a de proporcionar aos acionistas retorno superior ao dos seus pares do mesmo ramo. Esta meta tem sido ultrapassada desde que foi definida, sendo o banco mais rentável e mais forte da Europa. Estes feitos deveram-se em grande parte ao modelo de gestão que conta com uma estrutura organizacional fortemente descentralizada e um elevado nível de transparência. Em termos de recursos humanos, existe uma rotação extremamente baixa e recursos altamente qualificados são atraídos pela autonomia e responsabilidade proporcionada por esta empresa. No entanto, apesar dos colaboradores dotados de autonomia de decisão não serem controlados pela empresa nas suas ações, é-lhes solicitado que ajam em conformidade com as ideias centrais da organização (Caker e Siverbo, 2014).

Com o objetivo de criar uma ligação mais forte entre a estratégia e ação, o grupo Maersk tem implementado um novo modelo de gestão com base nos seguintes critérios: a visibilidade, agilidade, controlo e simplicidade. Um elemento-chave do novo processo de gestão é a separação de processos para o estabelecimento de metas, previsão e alocação de recursos. Estas medidas, combinadas com ferramentas como o *benchmarking* e *rolling forecasts*, permitiu à Maersk responder rapidamente ao mercado (Olesen, 2015).

Em 2009, a Coloplast decidiu que eram necessárias mudanças, após queda nos mercados bolsistas. Segundo Olesen (2015), a Coloplast abandonou o orçamento tradicional e adotou o modelo Beyond Budgeting e os seus princípios. Como resultado, a empresa ficou mais ágil, mais consciencializada acerca dos custos estritamente necessários e ultrapassou a concorrência, atingindo resultados operacionais significativamente acima dos seus pares.

No caso da Statoil, empresa multinacional do ramo da energia com cerca de 23.000 colaboradores em todo o mundo, o modelo Beyond Budgeting foi adotado há dez anos num plano de gestão designado “Ambition to Action”. Este plano inclui um balanced scorecard para cada divisão ou equipa, sendo estes transparentes para toda a empresa e podendo as equipas alterar os próprios objetivos e KPIs a cada momento. Foi também desenvolvido um modelo de previsão dinâmico onde cada divisão pode atualizar as suas previsões quando algo significativo muda. A alocação de recursos é dinâmica com base nos projetos em vigor, na sua qualidade e na capacidade financeira disponível a partir da previsão dinâmica (Olesen, 2015).

Embora seja difícil assumir que uma mudança no processo orçamental conduza, a curto prazo, a uma melhoria direta e mensurável na geração de valor, os testemunhos destas e outras empresas sugerem algumas melhorias, tais como:

- **Rápida reposta** através da redução de complexidade nos processos de gestão. A simplificação surge no contexto de maior autonomia dada ao gestor para a tomada de decisões e também na redução de burocracias associadas.
- **Estratégia inovadora** através da confiança dada a níveis mais baixos da hierarquia, que podem dar inputs e também tomar decisões, ao invés de apenas as executarem. Esta troca de conhecimento contribui também para a motivação dos colaboradores, fazendo com que os níveis de produtividade aumentem.
- **Custos mais baixos** através da mudança de mentalidade subjacente ao Beyond Budgeting. Os gestores estão mais motivados para eliminar processos que não acrescentem valor.
- **Comportamentos éticos** não só por parte da organização, mas também do trabalhador. As empresas são geridas com total abertura e a informação é divulgada com transparência. Relativamente aos colaboradores, pressupõe-se que estes queiram trabalhar com honestidade, esperando um maior equilíbrio entre a vida pessoal e profissional.

Capítulo 3 – Estudo Empírico

Este capítulo incide sobre a análise da situação atual da organização estudada. Como pontos prévios, são abordados os objetivos e a metodologia utilizada, seguidos da apresentação da organização e a descrição detalhada do respetivo processo orçamental. Por último, são também apontadas as principais limitações do orçamento tradicional nesta organização.

3.1. Objetivo

A presente dissertação tem como principal objetivo a proposta de implementação de um modelo de orçamentação alternativo ao utilizado atualmente na organização BevInd, nome fictício de forma a preservar o compromisso de confidencialidade assumido. Para isso, recorreu-se ao estudo aprofundado do caso desta organização, considerada como a abordagem de investigação adequada ao objetivo proposto.

Ao objetivo prático acima referido, junta-se o objetivo académico que consiste na contribuição que se pretende dar ao nível de literatura disponível relativa ao modelo Beyond Budgeting. O tema está ainda pouco explorado, quer academicamente quer em termos de implementação prática por parte de organizações. Deste modo, uma reflexão à luz do modelo do Beyond Budgeting sobre os processos orçamentais atuais numa grande empresa, os pré-requisitos necessários para uma eventual implementação, as características de um possível modelo e os desafios a superar para uma implementação de sucesso, poderá gerar contributos teóricos para esta literatura ainda nascente.

A motivação de abordar um modelo alternativo ao processo de orçamentação atual na empresa BevInd, tem origem em acontecimentos testemunhados na primeira pessoa, em que mudanças significativas no contexto do negócio tornaram o orçamento obsoleto antes mesmo do ano a que se refere ter começado.

3.2. Metodologia utilizada

Como já referido, a metodologia seguida é a de estudo de caso de uma organização particular, uma vez que se pretende analisar em profundidade as características específicas dessa organização para que posteriormente se possa fundamentadamente apresentar uma proposta adequada às suas características.

Baxter e Jack (2008) defendem que o estudo de caso é mais do que a simples pesquisa sobre uma situação específica. Segundo as autoras, esta abordagem permite ao pesquisador responder "como" e "porquê", considerando a forma como determinado fenómeno é influenciado pelo contexto em que se situa. Para caracterizar o estudo de caso, Ludke e André (1986), citados por Garnica (1997), destacam algumas características da investigação qualitativa:

- Realizam-se em ambiente natural, sendo o investigador o seu principal instrumento e as fontes;
- Os dados recolhidos são maioritariamente descritivos;
- Existe uma maior preocupação com o processo, nomeadamente com as fontes de informação, do que com o produto final;
- O pesquisador preocupa-se em extrair o “significado” que as pessoas envolvidas dão ao fenómeno estudado, bem como o contexto onde se inserem;
- A análise dos dados segue um processo indutivo, isto é, os pesquisadores não se preocupam em sustentar hipóteses definidas à partida, sendo as conclusões obtidas após a extração de dados.

Segundo Yin (2009), um estudo de caso é uma metodologia de investigação que incide sobre fenómenos específicos inseridos no seu contexto real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e contexto não estão claramente definidos. Para isso, estudam-se acontecimentos reais com base no trabalho de campo, utilizando documentos de arquivo, relatos verbais, observações e outras informações (Yin, 2009).

De acordo com o mesmo autor, existem três categorias de estudos de caso: exploratórios, descritivos e explicativos. Os primeiros visam a descoberta, utilizando técnicas de pesquisa que apoiam a formulação de hipóteses e as experiências feitas,

sendo particularmente apropriados em áreas novas ou pouco exploradas. Os estudos descritivos têm como objetivo observar, registrar e analisar determinadas características do fenómeno estudado e respetiva correlação. Por último, os estudos explicativos registam os factos, seguindo-se de análise e interpretação para posterior identificação das suas causas, procurando explicar o porquê de determinados acontecimentos.

Segundo Rose *et al.* (2014), existem três grandes vantagens na utilização da metodologia do estudo de caso: a análise do objeto de estudo é realizada no seu ambiente natural, pelo que se adapta a diferentes contextos; as várias fontes de informação permitem expor as correlações existentes entre as diversas variáveis; e, finalmente, esta metodologia é acessível a um público mais vasto do que outras abordagens mais complexas.

Tendo em conta o exposto acerca do estudo de caso, considero que a presente investigação reúne as condições necessárias para a utilização desta metodologia. Trata-se de um estudo exploratório, utilizando várias fontes de informação e apresentando várias perspetivas do mesmo processo orçamenta, que com base na análise empírica realizada vai explorar alternativas na abordagem da organização aos orçamentos. Assim, a abordagem seguida teve em vista a recolha de informações que ajudem a identificar, explicar e caracterizar esse modelo.

A recolha de informação foi feita através das seguintes técnicas:

- Observação direta em ambiente natural realizada pessoalmente. Esta atividade foi realizada durante o período de processo orçamental, acompanhando de perto as atividades realizadas no âmbito do Orçamento para 2016. Esta observação teve como objetivo aprofundar o conhecimento da realidade vivida na organização durante o processo em estudo, de uma forma direcionada para a elaboração desta dissertação.
- Entrevistas a colaboradores diretamente envolvidos no processo de orçamentação. Foram escolhidos sete colaboradores que pelas suas funções representam no seu conjunto as três áreas-chave da empresa – Planeamento e Controlo de Gestão, Comercial e *Supply Chain*. Estas entrevistas foram gravadas e transcritas de acordo com a relevância considerada para efeitos desta

investigação. Na figura seguinte são destacadas as áreas dos colaboradores entrevistados e respectivas codificações utilizadas para efeitos de transcrição de excertos dessas entrevistas:

Área	Codificação Utilizada
Planeamento e Controlo de Gestão	PCG1
Planeamento e Controlo de Gestão	PCG2
Comercial	COM1
Comercial	COM2
Supply Chain	SC1
Supply Chain	SC2
Supply Chain	SC3

Figura 4. Codificação utilizada nas entrevistas realizadas (elaboração própria)

- Pesquisa documental. Reuniu-se um conjunto de informações relevantes que ajudaram a definir e caracterizar o processo atual de orçamentação. Assim, foram reunidas informações e documentos relevantes acerca das características particulares da organização, ambiente interno e externo à empresa, principais diretrizes do planeamento estratégico, tarefas chave do processo orçamental e formas de controlo do orçamento.

3.3. Apresentação e caracterização da empresa

A empresa escolhida para este estudo surge na sequência de desafios vividos dentro da mesma, que se relacionam com limitações e ineficiências do processo orçamental atualmente utilizado. Trata-se de uma empresa produtora e distribuidora do ramo das bebidas, com altos índices de exportação, cujo negócio é especialmente afetado por contextos políticos, económicos e sociais voláteis.

A escolha da organização para esta investigação, para além de motivada por razões pragmáticas de acesso privilegiado e em profundidade, está plenamente justificada por este último fator. Uma crise económica e política num dos seus principais mercados de

exportação no início de 2016, levou a que o processo orçamental fosse questionado, de uma forma particularmente notória, quer na sua forma, quer em termos de timing. De facto, a empresa elaborou um orçamento com base em premissas que em janeiro do ano seguinte já não se verificavam, tornando todo o exercício orçamental, que levou 3 meses a preparar, desajustado à realidade do ano a que se referia. Esta alteração de contexto foi originada por uma crise política que não foi prevista em sede de orçamento e que obrigou mesmo a empresa BevInd a alterar a estratégia de médio-prazo.

A organização escolhida para esta investigação trata-se de uma das principais empresas no panorama da indústria nacional. A BevInd representa variadas marcas e está presente em dois grandes setores de mercado. A sua missão passa por maximizar o lucro dos acionistas, bem como garantir a confiança dos seus clientes e conquistar a preferência dos consumidores nas suas marcas.

A BevInd apresenta-se ao exterior como uma organização que valoriza e incute nos seus trabalhadores valores como a transparência, ousadia, empreendedorismo, responsabilidade, trabalho em equipa e abertura. Adicionalmente, a BevInd apresenta os resultados da estratégia de inovação que tem vindo a desempenhar um importante papel nos últimos anos: o portefólio de produtos está constantemente a ser melhorado e renovado e os processos de fabrico e armazenagem incorporam desenvolvimentos científicos e tecnológicos gerando maior eficiência operacional. Por último, também a sustentabilidade faz parte da forma como a BevInd pretende de ser reconhecida no mercado. Esta postura está patente, segundo a empresa, no desenvolvimento de parcerias, na qualificação e formação dos recursos humanos e na política de investimento.

3.4. Caracterização do modelo atual de orçamentação

3.4.1. Descrição do modelo atual de orçamentação

A história e cultura da empresa, juntamente com o seu próprio estilo de gestão, determinam a forma como é desenvolvido o processo orçamental. Nesta organização, a abordagem seguida é um sistema claramente *top-down*, onde a gestão de topo decide as

principais linhas orçamentais e os níveis de gestão abaixo são responsáveis pela sua execução.

Para uma melhor compreensão do processo descrito abaixo, importa, desde já, esclarecer os níveis funcionais da organização. Assim, hierarquicamente temos: administradores, diretores, gestores de segunda linha, gestores de primeira linha e operacionais.

Na BevInd, o processo orçamental é iniciado em julho com a definição dos objetivos estratégicos para os anos seguintes, orientadas pela visão e missão da empresa, com base na análise dos ambientes interno e externo de forma a antecipar a estratégia dos principais concorrentes, volatilidades da conjuntura vivida e eventuais alterações de estrutura dos recursos humanos da empresa, culminando numa previsão preliminar do perfil futuro das vendas.

Seguidamente, são iniciadas em setembro e duram até final de outubro as seguintes atividades que compõem o processo orçamental e que envolvem várias áreas da empresa:

- Reavaliação do portefólio de produtos;
- Estabelecimento do modelo comercial no que diz respeito à segmentação de clientes, definição de canais de vendas e respetivos incentivos;
- Definição do nível de investimentos e principais projetos estratégicos e correntes;
- Definição dos principais custos por natureza e departamento;
- Definição das principais metas;
- Aprovação do orçamento pela Comissão Executiva.

Resumindo, o orçamento final da organização é resultado de cenários traçados após a identificação de oportunidades e ameaças, conjugado com o estabelecimento do plano estratégico e dando origem à definição do plano operacional. O plano operacional traçado está assente em três pilares: a definição de metas anuais, a previsão financeira e a alocação de recursos.

Estes três pilares do plano operacional são considerados fundamentais na elaboração do orçamento anual e estão interligados, sendo que não são definidos separadamente, mas sim em conjunto. É clara para a organização a importância de cada uma destas fases no processo de orçamentação, no entanto, o facto de serem todas importantes, mas todas diferentes na sua natureza, poderá constituir um problema de conflito entre elas. Na definição de metas a organização estabelece aquilo que quer que aconteça no próximo ano. As metas devem ser ambiciosas e proporcionar motivação à organização. Por outro lado, a previsão financeira transmite o que a organização pensa que vai acontecer, proporcionando informação teoricamente imparcial aos tomadores de decisão. A alocação de recursos traduz em recursos humanos o necessário para atingir as metas definidas com base num limite monetário. Ao integrar estes três processos num só, existe o risco de não se definir metas com base no que a organização quer que aconteça, mas sim com base no que a organização pensa que vai acontecer, sendo também essa a premissa de alocação de recursos. Desta forma, a organização corre o risco de não estar a direccionar a sua atuação para a superação dos seus objetivos, mantendo uma postura conservadora e defensiva, refugiando-se nas previsões que podem, em último caso, não se verificar.

Após a descrição acima do documento que engloba todos os inputs do processo orçamental, importa agora referir como é utilizado o orçamento pela organização em causa.

O orçamento é utilizado como comparativo temporal para as mais diversas atividades, sendo o controlo fundamental para assegurar o seu cumprimento. Na BevInd, o controlo é exercido pela área de Planeamento e Controlo de Gestão e envolve as seguintes atividades:

- Comparação do desempenho real com os objetivos previstos;
- Análise de desvios;
- Aconselhamento para a definição de medidas corretivas para desvios desfavoráveis;
- Acompanhamento de medidas introduzidas para a correção de desvios ou para manutenção de boa performance;
- Adição de informações relevantes para as atividades operacionais.

Em suma, a medição de desempenho da organização faz-se através de instrumentos de monitorização, acompanhamento e avaliação, utilizados para assegurar o cumprimento dos objetivos propostos.

3.4.2. Principais limitações do modelo atual de orçamentação

Apesar do processo orçamental *as is* na organização estudada poder parecer, numa análise superficial e formal, eficiente e eficaz, uma análise mais aprofundada revela que na realidade, este processo não responde aos desafios emergentes, apresentando fragilidades evidenciadas sobretudo nas entrevistas efetuadas a colaboradores altamente envolvidos no processo de orçamentação.

Numa primeira abordagem aos entrevistados, foi unanimemente referido que consideravam o processo orçamental na BevInd, um processo eficiente e imprescindível. Esta foi uma consideração feita “a frio” que foi perdendo força com o desenrolar das entrevistas, onde se relacionaram temas aparentemente desconetados com o processo orçamental, mas que na realidade são uma consequência ou estão de uma outra forma ligados ao orçamento.

Uma primeira limitação do orçamento tradicional na BevInd foi que o orçamento se revela um obstáculo à rápida resposta/decisão a eventos imprevisíveis. Apesar do processo orçamental não ter, em si, essa finalidade, a sua rigidez e a forma como é utilizado, acaba por limitar a capacidade de resposta célere nessas ocasiões. Significativamente, essas críticas vêm das várias áreas entrevistadas:

“O orçamento é muito estático e a empresa fica sempre presa aos objetivos definidos no orçamento, durante muito tempo, mesmo que já não faça sentido”, PCG1

“O processo orçamental até pode ser flexível na sua operacionalização, mas a meta final é rígida e inflexível o que torna o orçamento incapaz de responder a situações inesperadas”, PCG2

“O processo orçamental resume-se a cumprimento ou não cumprimento e a partir daí, todas as decisões estão ligadas a isto, o que o torna ineficiente por ser rígido e limitado (...) Por outro lado, dada uma alteração de contexto esperado, e conseqüentemente uma alteração de decisões, espera-se, normalmente, pelo momento da próxima estimativa, em vez de se agir no momento.”, SC2

“O orçamento é um conjunto de metas fixas. Ao longo do tempo, e com o aparecimento de situações inesperadas, era desejável reafectar verbas e recursos, consoante as necessidades; no entanto, isso não acontece.”, COM2

Neste seguimento, uma segunda limitação reconhecida do orçamento é que este se torna rapidamente desajustado à realidade vivida, uma vez que muitos dos pressupostos mudam num curto espaço de tempo, tornando-se necessárias várias revisões ao orçamento inicial. Esta situações acontecem frequentemente, no entanto este desfasamento com a realidade foi especialmente notório num passado muito recente, como já referido, em que as previsões inicialmente consideradas no orçamento para 2016 se tornaram rápida e completamente desajustadas do contexto de negócio que se veio efetivamente a verificar.

Nesta situação específica vivenciada pela autora, após um completo e complexo exercício orçamental, a entrada no ano da sua vigência obrigou a um novo orçamento, completamente distinto do preparado dois meses antes. Neste caso, não se alteraram apenas as variáveis e metas esperadas, mas também a própria estratégia da empresa, que inicialmente estava virada para o seu maior mercado internacional em vias de expansão, e de repente, teve que repensar os objetivos do mercado nacional, que se pretende passar a compensar as perdas que um novo contexto político e económico impôs.

Além disso, uma terceira limitação do orçamento é o facto de se revelar demasiado detalhado, altamente burocrático e caro em tempo e recursos:

“É um processo que ainda demora muito tempo, apesar de estar concentrado em dois meses. Não é eficiente porque é muito consumidor de tempo e de recursos e vai a um nível de detalhe muito profundo.

Nestes dois meses, numa equipa de 17 pessoas, estão 15 a full dedicadas ao processo de orçamentação. E ainda até ao final do ano tenho pessoas alocadas ao seu desdobramento e carregamento em sistema”, PCGI

“Durante dois meses posso dizer que estou 100% alocada ao processo de orçamentação (...) Inicialmente é necessária a preparação prévia de ficheiros e validações que garantam a fiabilidade dos dados, seguindo-se os inputs acerca das iniciativas a implementar, os recursos necessários para as levar a cabo e o valor final em termos de custos, que depois será ou não aprovado”, COM1

Estas declarações são ainda sustentadas por um *benchmarking* que a empresa BevInd realizou e que revelou que no universo das empresas estudadas com características semelhantes, o processo orçamental da BevInd é o mais detalhado e complexo de todos (estudo não referenciado por motivos de confidencialidade).

Adicionalmente, reconhece-se, como quarta limitação do processo orçamental, que apesar do orçamento ter como base um plano estratégico, na prática os objetivos departamentais e as suas ações não estão, muitas vezes, alinhados com a estratégia da organização.

“Há algum egocentrismo por parte dos colaboradores que tendem a pensar apenas no seu objetivo individual, não se esforçando pela empresa ou pela equipa (...) Existe espaço para mudança de mentalidades nesta empresa e potenciar o valor das equipas”, COM1

“Existe um incentivo variável dado à área Comercial que assenta em objetivos individuais frequentemente abaixo do definido no orçamento da empresa. Assim, os colaboradores que recebem este tipo de incentivo esforçam-se para atingir o objetivo que lhes dá acesso ao mesmo, muitas vezes não atingindo o orçamento. Por outro lado, as áreas que vivem do orçamento de custos (por exemplo, o Marketing) não estão muitas vezes alinhadas com a estratégia da empresa na prática, nomeadamente em anos de regressão e contenção de custos.”, COM2

Apesar da organização se posicionar para o exterior como inovadora, o processo orçamental é apontado como desincentivador da inovação e criatividade individual e das equipas, constituindo a quinta limitação do orçamento. A falta de tempo e de recursos, as rotinas e exigências do orçamento e as metas fixas que têm que ser cumpridas, reduzem o ímpeto e predisposição inovadora:

“Há muito processos, muitos controlos e por isso muitas burocracias que limitam a criatividade”, PCG1

“Pode até existir interesse por parte da organização num ambiente de maior desenvolvimento pessoal e inovação; no entanto, não existem ou não são disponibilizados meios para isso”, PCG2

“Apesar da empresa ser uma empresa que inova e mexe com o mercado, internamente não há grande interesse em inovar e partilhar conhecimento. Os colaboradores acomodam-se às tarefas do quotidiano, uma vez que mesmo que queiram mudar ou otimizar processos, não existem meios nem incentivos que permitam manter essa postura de mudança”, COM1

“Esta empresa tem uma cultura muito própria, pouco aberta à inovação de processos. Esta resistência à mudança existe pelo medo de perder detalhe na informação, isto é, todos querem ter o máximo de informação possível disponível, pelo que quando se tentar simplificar um processo, acaba-se por se complexificar uma vez que os recetores de informação não abrem mão do que tinham anteriormente.”, COM2

“A desculpa frequente para a falta de criatividade é falta de tempo com as tarefas do quotidiano, cujos processos estão altamente padronizados e complexificados, pelo que para os cumprir não existe tempo para mais”, SCI

Como sexta limitação do orçamento surge o facto deste processo promover a existência de custos que não geram valor, isto é, o orçamento de custos é feito frequentemente com base histórica, sem se levar a cabo uma análise da razão da sua existência. Esta

constatação resulta sobretudo da observação direta, por parte da autora, da prática orçamental existente, mas também exemplificada por dois dos entrevistados:

“Tipicamente orçamentam-se os custos com base no histórico. Por exemplo, numa determinada rubrica, se no ano passado gastei 45k€ num estudo, este ano vou orçar 50k€, arredondado para cima e não refletindo se vou realizar novamente esse estudo ou não”, COM1

“Faz parte da história da empresa “orçar por cima”, ou seja, como as áreas já sabem de antemão que irão haver revisões ao orçamento inicial que as obrigará a reduzir cada vez mais, acabam por manter determinados custos que não fazem sentido, uma vez que o objetivo final é uma meta fixa”, SC1

Relativamente à centralização do poder, e como sétima limitação apontada, o orçamento reforça a existência de chefias com exclusivo poder de decisão, ou seja, para a execução de determinadas ações é sempre indispensável a validação das chefias com autoridade para tal. Esta observação é destacada pelos entrevistados:

“As decisões estão centralizadas, o que tem vantagens, uma vez que ao estarem centralizadas, na operacionalização dessas decisões permite uma certa consistência. Por outro lado, torna-se mais lenta a ação”, PCG1

“Existe alguma liberdade, mas balizada ao nível de custos e de metas de resultados definidos. Por isso, muitas ações que os gestores gostariam de levar a cabo são revistas e definidas as prioridades para o momento vivido, acabando por não serem aprovadas.”, COM1

“O orçamento é um número. Há dezenas de pessoas envolvidas no processo de orçamentação, mas no fim, só importa um número, e esse número é dado pela gestão de topo.”, COM2

“Ter mais autonomia e responsabilidade e comunicar de forma mais transparente seria o ideal, mas com os recursos humanos certos. Existem muitos colaboradores que não estão preparados para tal”, SC3

A oitava limitação identificada refere-se ao facto de que o orçamento, por si só, não encoraja os colaboradores a maximizar o seu desempenho, mas sim a fazer o mínimo necessário para atingir o valor do orçamento, a menos que haja um incentivo adicional para fazer mais. Esta constatação é transversal:

“Regra geral, os colaboradores não se sentem motivados a maximizar o seu desempenho, mas simplesmente a fazer o exigido na realização da sua função e não pretendem que o ritmo diário altere”, PCG2

“Pessoalmente acredito que as regalias monetárias valem em termos motivacionais por um curto período de tempo. Para mim deverá haver outros fatores que me prendam, perdurando mais a minha motivação, do que um prémio de desempenho ou ligeiro aumento salarial. Tem que haver algo mais forte, como o bom ambiente, a confiança depositada no meu trabalho, a autonomia, a responsabilidade, os desafios que nos são colocados e a formação para que nos possamos desenvolver profissional e pessoalmente”, COM1

“Apesar do cumprimento das principais metas definidas em sede de orçamento, existe alguma insatisfação (...) A falta de motivação sentida nos últimos tempos vem do compromisso de cada um no dia-a-dia com a empresa, que de uma forma geral é ou está baixo, conforme espelhado em inquéritos de satisfação promovidos pela organização”, COM2

Das entrevistas realizadas, bem como do contacto direto e diário com vários colaboradores da BevInd, deduziu-se a nona limitação do orçamento – a falta de visão global. Cada área tem domínio da parte onde interfere no processo orçamental, sem, no entanto, ter a visão global do todo. A maior parte dos colaboradores não compreende inteiramente a forma como as várias fases do processo de interligam, nem têm conhecimento de como influenciam o número final, que constitui a principal meta – o resultado operacional.

Por último, a observação efetuada conduziu à conclusão de que as metas definidas, apesar de claras, têm natureza pouco incentivadora para que objetivos individuais e departamentais estejam alinhados com a estratégia da empresa, incentivado, por outro

lado, a que os colaboradores façam apenas o necessário para a recompensa final, acabando por não gerar valor para a empresa.

O desafio é ultrapassar as ineficiências geradas, tornando os orçamentos mais flexíveis e claros, menos detalhados de forma a consumir menos tempo e recursos, orientados para exceções e que tornem as metas definidas em objetivos comuns a toda a organização. É para este objetivo, de tentar ultrapassar as limitações sentidas com o processo orçamental atual, que este projeto pretende contribuir, ainda que de forma preliminar, inspirando-se no modelo Beyond Budgeting, como descrito no capítulo seguinte.

Capítulo 4 – Proposta para Implementação do Modelo Beyond Budgeting na Organização BevInd

Neste capítulo é desenvolvida uma proposta para a implementação do modelo Beyond Budgeting na organização analisada, com base no estudo do modelo *as is* e visando ultrapassar as limitações e ineficiências diagnosticadas no capítulo anterior. Para tal, começa-se, na secção 4.1. pela análise do cumprimento por parte da BevInd, dos três pré-requisitos identificados para a implementação do Beyond Budgeting. Na secção 4.2., é delineada a proposta efetiva de implementação do Beyond Budgeting na BevInd, passando pelas várias áreas onde se propõe mudanças. Por fim, na secção 4.3. são expostas as condições que deverão ser criadas para uma implementação eficaz do modelo.

4.1. Análise do cumprimento, pela organização BevInd, dos pré-requisitos para a implementação do Beyond Budgeting

Anteriormente, na secção 2.2., foram referidos os três pré-requisitos, que segundo Pflaeging (2009), deverão ser respeitados para uma implementação eficaz do Beyond Budgeting – o *timing*, a visão e a estratégia, os quais são agora analisados para o caso específico da organização BevInd.

Quanto ao primeiro pré-requisito, o *timing*, um conjunto de fatores influenciados pelo processo de orçamentação leva a que o *timing* de uma intervenção a este nível esteja próximo do ideal. Nesta organização é sabido que os acionistas exigem cada vez melhor desempenho, demonstrado pelo nível de investimento apresentado na BevInd. Quanto aos clientes, são cada vez menos leais a marcas e a concorrência e constante inovação leva a que o ciclo de vida dos produtos esteja cada vez mais curto. No que concerne os recursos humanos, pessoas talentosas são cada vez mais raras, na medida em que estas procuram, frequentemente, empresas com uma cultura mais aberta e onde podem desempenhar papéis com maior responsabilidade e autonomia. Finalmente, e com uma importância crucial, existe uma crescente desacreditação dos colaboradores no processo orçamental, bem visíveis nas entrevistas realizadas. Estes fatores levam a que o *timing*

da operacionalização de um novo modelo de orçamentação e conseqüentemente, de um novo modelo de gestão, seja adequado.

No que diz respeito ao segundo pré-requisito, a visão, esta é partilhada pelos colaboradores da BevInd em geral, uma vez que a transformação já começou, embora a empresa ainda esteja presa aos métodos tradicionais. A onda de mudança iniciou-se em alguns processos, ainda que timidamente, aquando da perceção pelos colaboradores da principal ineficiência do orçamento: o seu rápido desfasamento com a realidade. Também a consciencialização de que outras empresas estão a responder de outras formas às mesmas dificuldades, faz com que uma mudança de *mindset* se esteja a instalar aos poucos nos colaboradores, mais uma vez timidamente, chegando à administração na forma de inquéritos de satisfação que a empresa BevInd promove anualmente. Sinais dados pelos colaboradores indicam uma direção, apesar do destino final não estar ainda bem definido, isto é, ainda não é claro para a organização qual o modelo alternativo a implementar na BevInd.

Quanto ao terceiro pré-requisito, a estratégia, importa delinear um plano sustentado para a transição para o novo modelo de gestão. É na estratégia que se apoia a proposta de implementação desenvolvida na secção 4.2., onde são descritos os passos considerados essenciais para que a organização BevInd adote o modelo Beyond Budgeting, em detrimento do sistema tradicional de orçamentação.

Por outro lado, considerando os aspetos operacionais propriamente ditos, para que o modelo Beyond Budgeting possa ser posto em prática, há que resolver o principal conflito do processo orçamental, o facto dos seus três principais objetivos – a definição de metas, a previsão financeira e a alocação de recursos – serem ao mesmo tempo importantes, imprescindíveis e por vezes, incompatíveis, como já referido no Capítulo 3. Estes três objetivos deverão ser tratados separadamente, ao contrário do que acontece no modelo tradicional, onde todas as etapas estão relacionadas entre si, com o objetivo de se obter um valor único a ser utilizado simultaneamente para as três finalidades (Olesen, 2015).

Seguidamente são explorados estes e outros fatores ajustados à organização BevInd para possibilitar a adequada implementação do modelo Beyond Budgeting.

4.2. Proposta de implementação do modelo Beyond Budgeting como solução para as ineficiências encontradas

4.2.1. Descentralização do poder

A BevInd apresenta uma estrutura onde o poder de decisão está centralizado, conforme evidenciado nas entrevistas e durante a observação presencial. Este fator constitui um obstáculo à rápida resposta e gera burocracias que complexificam todo o processo de resolução de problemas, decisões e processos do dia-a-dia.

No novo modelo deverá ser dada autonomia para a tomada de decisão aos colaboradores diretamente ligados a determinados processos que atualmente carecem de aprovação superior, como por exemplo a contratação de recursos humanos ou o investimento corrente. Também deverá ser incentivado um maior envolvimento dos colaboradores no negócio e processos internos, devendo a BevInd valorizar os seus contributos no desenvolvimento de novos produtos, melhorias nos produtos já existentes, ideias para uma melhor comunicação das marcas ou sugestões de *rebranding*. Desta forma, os colaboradores tornam-se responsáveis pela organização e dinamizam e simplificam os processos. Para tal, é essencial preparar os novos tomadores de decisões, recorrendo a formações específicas, e depositar neles a confiança necessária para que estes se sintam seguros e responsáveis pela empresa.

Adicionalmente, a empresa BevInd deverá adotar o *Balanced Scorecard* com a finalidade de comunicar os objetivos estratégicos da organização, ao invés de utilizar o orçamento para esse efeito. Desta forma, os gestores poderão estar envolvidos, estabelecendo objetivos ligados à estratégia da empresa, cuja interpretação estará facilitada, uma vez que visualmente o *Balanced Scorecard* integra e relaciona *KPIs* segundo as suas várias perspetivas, de uma forma bastante intuitiva - contrariamente ao orçamento, que apenas apresenta valores financeiros representando as consequências financeiras previstas das ações planeadas das diversas áreas, mas estando essas ações aí omissas.

Como resultado desta medida, espera-se que os níveis funcionais onde estavam centralizadas as decisões, assumam um maior papel de conselheiros e questionadores,

estimulando e orientando os seus colaboradores para melhores decisões para o todo. Adicionalmente, espera-se que esta descentralização traga economia de custos, respostas mais céleres e ágeis, maior alinhamento e proximidade com a operação, criatividade na busca de soluções e gestores mais motivados e envolvidos.

4.2.2. Definição de metas / Medição do desempenho

Atualmente na empresa BevInd, as políticas e diretrizes traçadas no plano estratégico são centralizadas na administração, alinhadas com a visão dos acionistas, e posteriormente são traduzidas em metas e objetivos quantitativos espelhados no orçamento anual antes de se iniciar o ano em questão. Apesar das metas serem revistas trimestralmente, este exercício não é dotado da flexibilidade suficiente, uma vez que os indicadores de desempenho estão sempre indexados ao orçamento inicial, facto que pode contribuir para a desconexão da empresa com o mercado, caso este sofra alterações.

No novo modelo proposto para a empresa BevInd, o papel dos administradores será traçar os objetivos estratégicos e as metas de médio prazo, que deverão ser ambiciosas e fornecer orientação a toda a organização, desafiando os planos e as iniciativas que os gestores propõem para assegurar as suas principais premissas.

Neste modelo, os planos de ação deverão ser definidos em reuniões que poderão ter a frequência mensal e não por meio de um processo orçamental no qual se define um plano central, tipicamente anual. Nestas reuniões estudar-se-ão as necessidades e exigências dos clientes em conformidade com os acordos feitos com os fornecedores. A autonomia conferida aos gestores de primeira linha fará com que os mesmos atuem tanto nos clientes como nos fornecedores, potenciando maior articulação e consistência entre as necessidades e os recursos existentes e utilizando estas reuniões para introduzir melhorias, procurando uma estratégia comum.

Relativamente à medição do desempenho, no modelo atual praticado na BevInd assiste-se a uma gestão que mede o desempenho através da comparação com o orçamento e age para atingir metas previamente fixadas.

No novo modelo, os gestores deverão estar focados na previsão do futuro e na explicação do que poderá ter corrido mal no passado. Assim, para além das técnicas de controlo e planeamento já utilizadas, devem juntar-se ferramentas como o *Rolling Forecast* que ajuda a construir cenários, o *Balanced Scorecard* que auxilia no acompanhamento da execução financeira e operacional e a análise sistemática de *benchmarks* internos e externos, cujos conceitos foram explorados na secção 2.2.2.

Desta forma, no novo modelo, os indicadores de desempenho deverão ser obtidos por via de metas definidas por *benchmark*, metas essas, consideradas flexíveis uma vez que são reavaliadas e alteradas, conforme o momento vivido. As informações provenientes do *benchmark* a realizar pela empresa BevInd, com o objetivo de definição de metas flexíveis, poderão ser as seguintes:

- Quota de mercado (em volume e em valor)
- Número de clientes por zona geográfica
- Características dos produtos vendidos (embalagem, preço, acessórios, etc.)
- Taxa de crescimento dos concorrentes por produto (tipo de bebida) e por canal de vendas (retalho, rede de distribuição, HORECA, hipermercados, grossistas, etc.)
- Serviços disponibilizados (assistência técnica, tempo de entrega, rapidez de resposta, garantia, etc.)
- Indicadores de rentabilidade e de atividade
- Custo de produção (percentagem sobre as vendas)
- Forma como é processada a distribuição dos produtos (facilidade de encomenda, assistência por telefone, rapidez na entrega, etc.)

O efeito destas mudanças é um modelo de gestão baseado em desempenho relativo, onde os planos de ação são ajustados regularmente, proporcionando a resposta rápida desejada. Embora livres de metas fixadas anualmente, os gestores devem manter-se altamente motivados de forma a alcançar os melhores resultados na comparação relativa.

4.2.3. Previsão

A tarefa de previsão deve desempenhar um papel importante e não deverá ser subestimada, uma vez que ajuda os gestores a agir perante a incerteza e a turbulência que enfrentam no cenário atual. Além disto, o orçamento é por norma um exercício anual e pouco flexível, enquanto a previsão é contínua e dinâmica por natureza.

No modelo atualmente utilizado pela BevInd, o orçamento apresenta um plano financeiro para o ano seguinte, incluindo uma previsão da demonstração de resultados, balanço e mapa de *cash flow*. Estes *reports* financeiros são habitualmente requeridos pelos acionistas, uma vez que é com base na sua análise que o orçamento anual é ou não aprovado como um todo.

No modelo Beyond Budgeting aplicado à BevInd, revisitar-se-á anualmente o cenário de médio prazo, composto pelo período de dois a cinco anos, e trimestralmente o de curto prazo. Estas revisões serão processos que não levarão mais do que poucas semanas para a definição do cenário de médio prazo e poucos dias para o cenário de curto prazo. Para auxiliar estas tarefas de planeamento deverá ser utilizada a ferramenta *Rolling Forecasts*, cujo conceito foi explorado na secção 2.2.2, com o objetivo de obter uma fotografia simples e clara do desempenho financeiro esperado. Assim, usando variáveis básicas como volumes, margens e investimento operacional e financeiro, o departamento de Planeamento e Controlo de Gestão conseguirá fazer uma previsão simples sem ser necessário solicitar todos os detalhes à organização.

Tendo em conta o contexto desta organização, onde as previsões são feitas por canal de venda e tipo de produto, o detalhe adotado no novo modelo deverá ser menor, contemplando apenas os produtos e canais principais ou aqueles que estejam de algum modo a ser influenciados pelo mercado, de forma a que a previsão seja uma tarefa mais ágil e expedita. A título de exemplo, poderão ser feitas previsões específicas consoante a época do ano, isto é, direcionadas para os produtos mais vendidos em épocas festivas ou de calor, considerada a “época alta” do setor das bebidas. Para os restantes produtos e canais, poderão ser feitas previsões menos frequentes, uma vez que não são os verdadeiros alvos diários da força de vendas. Assim, previsões dotadas de menos

importância não deverão provocar distração nos gestores que se devem manter focados no negócio mais rentável para a empresa.

Adicionalmente, estas previsões não deverão estar “presas” ao ano fiscal, uma vez que o foco da previsão não se pode perder por acabar o ano, mas sim, deverá ser estendido o período da previsão conforme a situação vivida.

Uma vez que a previsão deverá ser uma tarefa imparcial, isto é, os seus resultados devem traduzir o que é mais provável que aconteça, independentemente da direção que a organização quer seguir, esta tarefa deverá ser completamente independente da definição de metas, que, por sua vez, constitui aquilo que a organização ambiciona.

4.2.4. Alocação de recursos

Na BevInd os recursos são atualmente definidos em sede de orçamento, não sendo a sua gestão flexível. No novo modelo, os recursos serão disponibilizados aos gestores de primeira linha e sempre que necessitem de reforçar as suas equipas, é-lhes dada essa possibilidade através de um processo de rápida aprovação, sem burocracias excessivas.

Este acesso facilitado aos recursos considerados necessários deve respeitar as principais linhas orientadoras do plano de ação definido. Uma vez que o plano de curto prazo será revisto trimestralmente, haverá a oportunidade de rever também as necessidades de recursos.

Conforme sugerido, estas decisões sobre a alocação de recursos devem ser tomadas pelos gestores de primeira linha, dotados de autonomia para tal, que motivados pelos indicadores pelos quais são avaliados, deverão combater o desperdício nesses recursos. Por exemplo, caso estes gestores sejam avaliados por indicadores de custos fixos, deverão gerir os recursos de forma a não desviarem desfavoravelmente em relação à meta definida.

Esta gestão de recursos deve ser complementada com um aspeto cultural defendido pelo modelo Beyond Budgeting: atrair e manter os melhores recursos. Para tal, os recursos humanos deverão ser vistos pela organização como ativos que devem ser mantidos e

não como custos. Assim, na fase de recrutamento deverá ser também valorizada a atitude do colaborador e não só as suas qualificações e experiência. Ao dar ênfase à atitude, a empresa está a selecionar pessoas que encaixam na cultura e que se identificam com a organização, reduzindo a probabilidade de as “perderem”. As competências necessárias a cada função deverão ser posteriormente desenvolvidas com formações adequadas, promovidas pela empresa, que também deverá difundir uma cultura aberta à inovação, onde os colaboradores possam participar na tomada de decisão. Só assim se poderão destacar os talentos – “pessoas talentosas querem aprender e desenvolver-se, valorizando tempo para refletir e tentar novas ideias”, conforme referido por Olesen (2016).

4.2.5. Sistema de recompensas

No modelo de gestão *as is*, acredita-se no poder das recompensas individuais. Esta afirmação baseia-se nas entrevistas realizadas, que evidenciaram que os colaboradores da BevInd em geral, não fazem mais do que o mínimo estabelecido nos seus contratos, caso não lhes seja oferecido ou prometido um incentivo adicional (tendencialmente monetário). Contudo, esta cultura instalada apenas leva a que os colaboradores aumentem o seu desempenho temporariamente ou se esforcem num projeto específico onde saibam de antemão que se atingirem uma determinada performance irão ser recompensados. Caso lhes seja retirado o incentivo, os colaboradores tendem a regressar aos hábitos e comportamentos antigos.

O novo modelo de gestão deverá promover uma mudança de mentalidades na busca de melhor desempenho não apenas de forma temporária, mas sim definitiva, tornando o ambiente de trabalho mais desafiante e as tarefas mais interessantes aos olhos dos colaboradores.

Para isso, os prémios e bonificações anteriormente estabelecidos em sede de orçamento com base em metas e objetivos financeiros, deverão ser abolidos, uma vez que provocam a desmotivação e falta de compromisso dos colaboradores sempre que essas metas sejam afetadas por fatores externos, inesperados e incontroláveis. Em contrapartida, deverão ser criados prémios e recompensas para equipas ou

departamentos, com base em indicadores de desempenho obtidos por via de *benchmarks* internos e externos à empresa, conforme descrito na secção 4.2.2. Para os gestores de segunda linha e diretores a empresa deverá desenvolver um sistema de recompensas baseado na avaliação do valor da empresa, que poderá ser feito por entidades independentes e especializadas. À medida que os resultados gerem valor para a empresa, este grupo funcional é recompensado.

Adicionalmente aos prémios coletivos, a organização deverá adotar recompensas não materiais para todos os colaboradores, como o reconhecimento pelo trabalho realizado por parte das chefias, o aumento do nível de responsabilidade e a evolução na carreira.

Com este sistema de recompensas, com exemplos concretos indicados na Figura 5., espera-se reter os melhores colaboradores e que os mesmos tenham vontade de permanecer nos seus cargos e atrair talentos que buscam tarefas desafiantes e cargos com responsabilidade e autonomia.

Recompensas	Individual	Equipa
Não Monetários	Reconhecimento pelo trabalho realizado	Reconhecimento pelo trabalho realizado
	Aumento do nível de responsabilidade	Novos projetos
	Formações individuais	Formações em equipa
	Planeamento de carreira	Destaque da “Equipa do Mês”
Monetários	Prémios com base no valor da empresa – p/ determinados grupos funcionais	Prémios com base em <i>benchmarks</i> internos e externos
	Promoções	Budget para atividades lúdicas

Figura 5. Tipos de Recompensas (elaboração própria)

4.3. Condições que deverão ser criadas na organização para a implementação com sucesso do modelo Beyond Budgeting

A implementação do modelo Beyond Budgeting numa organização não passa apenas pela substituição de processos e *mindset*, há que criar as condições necessárias para que tal seja alcançado. Assim, importa que o novo modelo de gestão esteja alinhado com as crenças e valores da empresa e atue nas áreas ilustradas pela seguinte figura:



Figura 6. Domínios do novo modelo de gestão (elaboração própria)

Em linhas gerais, respeitando estes quatro domínios de atuação, as condições ótimas para uma eventual implementação do modelo Beyond Budgeting na BevInd passam por:

- Orientar a gestão para objetivos de longo prazo que façam com que a empresa gere efetivamente valor e não visem apenas os resultados financeiros de curto prazo;
- Mudar a estrutura hierárquica vertical para uma estrutura em rede onde o trabalho em equipa é fundamental para atingir os melhores resultados;
- Passar de um ambiente de controlo para um ambiente de delegação e encorajamento, onde a autonomia de decisão é dada de uma forma mais alargada;
- O planeamento deverá dar lugar à inovação e a experimentação é valorizada em detrimento da ação “*by the book*”;
- Minimizar as restrições de partilha de informações e fomentar a comunicação com transparência.

Contudo, torna-se ainda necessário analisar as dimensões da cultura empresarial corrente na BevInd, para que se possa aferir se atualmente é uma empresa culturalmente aberta às mudanças propostas.

Constatou-se através das entrevistas realizadas e destacadas no Capítulo 3., bem como pela observação direta realizada pela autora, que na organização BevInd vigora uma cultura empresarial que poderá não ser propícia para as alterações propostas pelo Beyond Budgeting. Sendo a cultura de uma empresa o reflexo da linguagem utilizada, dos valores defendidos e das características do modelo de gestão, pode-se aferir que nesta empresa, a cultura organizacional passa por:

- Existência de mecanismos e procedimentos específicos para a atividade corrente;
- Preferência por informação estruturada, formal e detalhada, em detrimento de informação espontânea, informal e intuitiva;
- Reduzida participação dos diferentes níveis hierárquicos nos processos de controlo e planeamento;
- Ênfase no passado (elaboração de orçamentos a partir da extrapolação de resultados de anos anteriores; destaque para o controlo de desvios);
- Orientação para comportamentos profissionais como eficácia, resultados, produtividade.

Da análise acima, conclui-se que a empresa BevInd está fortemente subordinada à sua história e cultura e, como tal, torna-se difícil qualquer mudança estrutural imediata. Contudo, difícil não significa impossível e a mudança poderá acontecer quando um elemento influenciador rompe com as barreiras convencionais da cultura atual da empresa e para isso, é imprescindível que as seguintes questões sejam analisadas pelos tomadores de decisão com o poder de implementar o modelo proposto:

1. **O que irá envolver?** A transição para o novo modelo de orçamentação não requer apenas alteração de processos, mas também de mentalidades. Trata-se de uma mudança que afeta diversos domínios, pelo que deverá estar contemplada num plano de ação integrado e consciente.
2. **Quais os custos e benefícios?** A mudança traz custos, nomeadamente na revolução em termos de processos e de reorganização das equipas que o novo modelo impõe. No entanto, os principais custos estão na consciencialização de todos os colaboradores para os princípios do modelo Beyond Budgeting, uma

vez que representam alterações significativas e de fundo que todos devem abraçar, desde o técnico ao administrador. Os benefícios poderão ser significativos quer para a organização, quer para os colaboradores. O benefício último ambicionado pelo novo modelo é a criação de valor pela empresa no longo prazo.

3. **Quais são os riscos?** De uma forma geral, o maior risco será não conseguir a consciencialização necessária de todos os colaboradores na persecução do sucesso no novo modelo. Ficar num modelo híbrido em que uns agem de acordo com os princípios do Beyond Budgeting, enquanto outros ficam presos aos processos do modelo tradicional, não deverá ser uma opção, pelo que estas situações devem ser identificadas e trabalhadas por uma equipa empenhada e especializada em implementar o modelo Beyond Budgeting.
4. **Como saberemos que resultou?** As ineficiências geradas pelo modelo atualmente utilizado já foram identificadas e reconhecidas unanimemente por colaboradores próximos do processo de orçamentação. Assim, se estas ineficiências se desvanecerem e se isso se refletir numa maior motivação e produtividade dos colaboradores, saberemos que o novo modelo foi implementado com sucesso.

Caso estas questões sejam alvo de uma análise crítica e detalhada pelos gestores de topo e a decisão recaia no sentido da mudança, estão criadas as condições necessárias para iniciar o trabalho de transição, rumo a maiores exigências e melhores resultados.

Capítulo 5 – Conclusão

Dados os contextos políticos e económicos cada vez mais complexos e voláteis, as organizações em geral começam a procurar meios de controlo de gestão alternativos aos tradicionais, como o controlo orçamental, que ajudem na adaptação a mercados cada vez mais instáveis.

Partindo desta premissa, e tendo como base uma organização específica que utiliza o processo orçamental tradicional, estudou-se um novo modelo de gestão que começa a ganhar adeptos no panorama das grandes organizações: o Beyond Budgeting.

Assim, a presente investigação procurou descrever o processo orçamental atualmente utilizado e analisar a viabilidade e possíveis consequências da utilização do modelo alternativo Beyond Budgeting, com o objetivo de eliminar ineficiências encontradas.

Foi experienciado pela autora, e também relatado pelos colaboradores entrevistados, que os orçamentos nesta organização são complexos, demorados, extremamente detalhados e que devido à atual instabilidade económica, política e social, se tornam muitas vezes desajustados à realidade em pouco tempo. Como forma de encontrar uma resposta adequada às limitações encontradas, bem como a uma maior exigência por parte dos próprios colaboradores, foi proposta a implementação do modelo Beyond Budgeting nesta organização.

A proposta de implementação do modelo Beyond Budgeting na organização BevInd, baseou-se na descentralização e flexibilidade da gestão, princípios base do modelo, propondo maior autonomia para os gestores de primeira linha, para que estes possam levar a cabo ações simples e rápidas dentro dos valores claramente definidos no âmbito da estratégia da organização. Este novo processo deverá manter-se aberto, contínuo e flexível em detrimento do modelo tradicional utilizado, que constitui um plano fixo e rapidamente ultrapassado. Desta forma, acredita-se que a BevInd, ao adotar o Beyond Budgeting, se torne adaptável a circunstâncias voláteis de mercado, permitindo e incentivando a inovação contínua. Esta nova mentalidade leva os colaboradores a pensar e agir de forma diferenciadora, numa cultura aberta e de partilha de conhecimento. A forma como se encoraja este comportamento está ligada ao abandono de recompensas individuais baseadas no orçamento, devendo a organização adotar

recompensas coletivas com base no posicionamento do negócio ou desempenho do grupo.

Colocando em prática os passos inerentes à implementação do modelo Beyond Budgeting, espera-se que a organização possa responder mais rapidamente tanto às oportunidades, como às ameaças, tornando-se mais adaptável ao ambiente que integra.

Com a implementação deste modelo espera-se também a eficiência de custos. No modelo Beyond Budgeting, os custos estão ligados às necessidades dos clientes e alinhados com a estratégia da empresa. Desta forma, os recursos são geridos de forma a gerarem valor para o cliente e não tidos como inalteráveis apenas porque foram definidos em sede de orçamento anual, promovendo assim que os gastos desnecessários sejam eliminados.

Por último, prevê-se que a implementação do modelo Beyond Budgeting leve à criação de valor de forma sustentada. O foco está na criação de riqueza a longo prazo, combinando o bom desempenho com as ambições dos colaboradores/equipas.

Contudo, e apesar deste novo modelo de gestão ser teoricamente adequado no combate às práticas ineficientes do processo tradicional, o abandono do orçamento, tal como ele se apresenta atualmente, poderá, neste momento, não ser bem acolhido pela organização. A cultura atual da BevInd não se coaduna com a alteração de um processo estrutural e tão fortemente enraizado como o orçamento. Por ser bastante fechada e conservadora, a cultura organizacional não permite ir “além do orçamento”, nos moldes atuais, uma vez que predomina a preferência por processos formais, estruturados e detalhados, hierarquias bem definidas e orientação para resultados.

Deste modo, a transição para o novo modelo apenas poderá ser levada a cabo, caso o processo de alteração de *mindset* já em curso seja continuado, aprofundado e alargado a toda a organização, conjugado com as devidas alterações ao nível processual, baseadas nos princípios defendidos pelo Beyond Budgeting. Para tal é fundamental a confiança no modelo e nos seus benefícios.

Finalmente, é de referir que apesar da implementação efetiva do Beyond Budgeting estar fora do âmbito deste projeto, a proposta apresentada poderá servir de base a uma futura implementação do modelo por parte desta organização. Para além da BevInd, outras organizações com características semelhantes poderão basear-se nos dados recolhidos e nas propostas feitas ao nível de melhorias nos principais processos de orçamentação. Esta investigação procurou, assim, contribuir para a literatura existente acerca da implementação do modelo Beyond Budgeting, considerando o pouco material disponível nesta matéria, sobretudo relativo a grandes empresas portuguesas.

Capítulo 6 – Referências Bibliográficas

Baxter, P. and Jack, S. (2008). “*Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers*”. The Qualitative Report, 13(4), 544-559. Disponível em: <http://nsuworks.nova.edu/tqr/vol13/iss4/2> (data de consulta: 23/09/2016).

BBRT, Beyond Budgeting Round Table: www.bbrt.org (data de consulta: 22/08/2016).

Caker, M. and Siverbo, S. (2014), “*Strategic alignment in decentralized organizations - The case of Svenska Handelsbanken*”. Scandinavian Journal of Management, 30(2), 149-162.

Caulkin, S. (2016), “Why the annual company budget no longer adds up”, Financial Times, May 22. Disponível em: <http://www.ft.com/intl/cms/s/2/162063a6-1612-11e6-b197-a4af20d5575e.html#axzz4AQHWxNhX> (data de consulta: 04/06/2016).

Eckholm, B.G. and Wallin, J. (2000), “*Is the annual Budget really dead?*”. The European Accounting Review, 9(4), 519 – 539.

Fraser, R. and Pflaeging N. (2007), “Os 12 princípios do “Beyond Budgeting”: Como organizações podem ir “além dos orçamentos”, deixando para trás a gestão por comando e controle”. São Paulo: BBRT White Paper.

Frezatti, F. (2008), “*Orçamento Empresarial: planejamento e controle empresarial*”. São Paulo: Atlas.

Garnica, A. (1997), “*Algumas notas sobre pesquisa qualitativa e fenomenologia*”. Interface — Comunicação, Saúde, Educação, São Paulo, 1(1).

Garrison, R.; Noreen, E. and Brewer, P. (2003), “*Managerial accounting*”. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Hansen, S.; Otley, D. and Van der Stede, W. (2003), “*Practice developments in budgeting: an overview and research perspective*”. Journal of Management Accounting Research, 15, 95-116.

Hope J. and Fraser R. (1997), "*Beyond budgeting...breaking through the barrier to "the third wave"*". *Management Accounting*, 20-23.

Hope J. and Fraser R. (1999), "*Beyond budgeting. Building a new management model for the information age*". *Management Accounting*, 16-21.

Hope J. and Fraser R. (2003a), "*Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*". Boston MA: Harvard Business School Press.

Hope J. and Fraser R. (2003b), "*Who needs budgets?*". *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115, 126.

Hornigren, C. T. (2004), "*Management Accounting: Some Comments*". *Journal of Management Accounting Research*, 16, 207-211.

Hornigren, C. T.; Foster, G. and Datar, S., (2000), "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*". Upper Saddle River, Prentice Hall.

Jensen, M. (2001), "*Corporate Budgeting Is Broken - Let's Fix It*". *Harvard Business Review*, 79(10), 94-101.

Lunkes, R. J. (2009), *Manual de orçamento*. São Paulo: Atlas, 176.

Merchant, K. A. (1985), "*Organizational controls and discretionary program decision making: A field study*". *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 67-85.

Neely, A.; Bourne, M. and Adams, C. (2003), "*Better budgeting or beyond budgeting?*". *Measuring Business Excellence*, 7(3), 22-28.

Olesen, A. (2016), "7 reasons to leave the traditional "command and control" management thinking behind". Beyond Budgeting Institute: White Paper. Disponível em:

<http://us7.campaign-archive1.com/?u=33069b15098259cee2f42cf2b&id=f16ba1363b&e=5f64571fa2> (data

de consulta: 30/06/2016).

- Olesen, A. (2015), “The Case for Moving Beyond Traditional Budgeting”. Beyond Budgeting Institute: White Paper. Disponível em: https://gallery.mailchimp.com/33069b15098259cee2f42cf2b/files/The_Case_for_Moving_Beyond_Traditional_Budgeting.pdf?utm_source=Autoresponder+kampagne+juli+2015&utm_campaign=aa4797c1f4-&utm_medium=email&utm_term=0_c851225309-aa4797c1f4-195289965 (data de consulta: 21/07/2016).
- Padoveze, C. L. and Taranto, F. C. (2009), “*Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas*”. São Paulo: Pearson Prentice-Hall, 210.
- Pflaeging, N. (2009), “*Liderando com metas flexíveis*”. Bookman Editora.
- Rose, S., Spinks, N. and Canhoto, A. I. (2014), “*Management research: Applying the principles*”. Routledge. Disponível em: <https://books.google.pt/books?hl=pt-PT&lr=&id=xiIWBAQAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=Management+Research:+Applying+the+Principles&ots=rDj73eKrhY&sig=jpGwbY0mxvffZuq9afMtJ2LHRG4&redirect=y#v=onepage&q=Management%20Research%3A%20Applying%20the%20Principles&f=false> (data de consulta: 21/09/2016).
- Samuelson, L. (2000), “*The effects of increasing turbulence on organizational control: Some reflections*”. The Current State of Business Disciplines, Management, 5.
- Schmidt, J. A. (1992), “*Is it time to replace traditional budgeting?*”. Journal of Accountancy, 103-107.
- Thornbory G. and Farley L. (2007), “*Budget basics*”. Occupational Health, 59(8), 20-21.
- Wallender, J. (1999), “*Budgeting – an unnecessary evil*”. Scandinavian Journal of Management, 15, 405-421.
- Welsch, G. A. (1983), *Orçamento Empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Yin, R. K. (2009), “*Case Study Research: Design and Methods*”. London: Sage.