

GESTÃO ALÉM DO ORÇAMENTO E A CULTURA ORGANIZACIONAL

João Luis Peruchena Thomaz¹ ; Clovis Antonio Kronbauer² ; Luiz Carlos Schneider³ ; João Rafael Alberton⁴

RESUMO

O principal objetivo deste trabalho é avaliar como a cultura organizacional influencia a competitividade das empresas em conformidade com os modelos de gestão existentes. Surgem a gestão econômica e o *Beyond Budgeting*, o primeiro objetivando atingir a eficácia organizacional através do resultado econômico, usando o orçamento moderno; o segundo, através de uma gestão flexível, denominada de descentralização radical (*empowerment*), sem orçamentos, com decisões tomadas pelos gerentes, elaborando o *Rolling Forecast* para o planejamento financeiro e uma ferramenta alternativa - o modelo *Advanced Budgeting*, desenvolvendo um modelo similar sem o radicalismo de abandonar o processo orçamentário. Para atingir tal objetivo, faz-se inicialmente revisão na literatura sobre o orçamento, por meio do levantamento histórico, conceitos, objetivos e características, destacando seu principal foco que é o *beyond budgeting*. O método utilizado para desenvolver esta pesquisa foi o exploratório, quanto ao objetivo; quanto aos procedimentos, a pesquisa é bibliográfica. O resultado demonstra que a consciência de que a cultura organizacional indica a necessidade de construir equipes que sejam capazes de desenvolver capacidades e competências estratégicas, para que as empresas atinjam padrões de eficácia e eficiência que as destaquem no ambiente competitivo.

Palavras-chave: Orçamento empresarial e estratégico; *Beyond Budgeting*; Cultura Organizacional; Além do orçamento.

Área Temática: Controladoria

ABSTRACT

The main objective of this work is to assess how the organizational culture influence the competitiveness between companies following the existing management models. Two elements appear: The Economic Management and the Beyond Budgeting. The first aiming at achieving organizational effectiveness through economical result, using the Beyond Budgeting; the second, through flexible management, called empowerment; with no budget, with decisions made by managers - who prepare the Rolling Forecast as a financial planning; and an alternative tool called - Advanced Budgeting Model, which develops a similar model without the radicalism of abandoning the budget process. To achieve this objective, we reviewed the available literature on budget; statistics, concepts, objectives and characteristics - highlighting its main focus which is the Beyond Budgeting. The method used to carry out this research was the exploratory method in what concerns objectives; and bibliographic method when it comes to procedures. The organizational culture indicates the need to build teams capable of developing strategic competences so that the companies may reach efficacy levels in order to compete more efficiently in the market.

¹ Mestre em Ciências Contábeis – Professor do Curso Administração e Economia na Unipampa. Rua General Câmara, 1560 sala 106, centro, CEP: 97.573-180 em Santana do Livramento/RS. Telefone: (55) 9956-9336 e-mail: prof.peruchena@gmail.com

² Doutor em Ciências Contábeis – Professor do PPG em Ciências Contábeis – Unisinos/RS. End.: Av. Pedro Américo nº 34 apto. 301 - São José - CEP: 93.040-120 - São Leopoldo – RS – Brasil. E-mail: clovisk@unisinos.br .Telefone: (51) 9997-0995

³ Mestre em Ciências Contábeis – Professor na Faculdade da Serra – FSG. Email: Schneider.luiz@gmail.com

⁴ Mestre em Ciências Contábeis - Professor do Curso de Ciências Contábeis – UPF/RS. Endereço: Rua Valentin Zanella nº 555, Bairro de Costa – Serafina Correa/RS. E-mail: joorafael@upf.br

Key-words: Strategic Management and Strategic Business; Beyond Budgeting; Organizational Culture

Thematic Area: Controladoria

1 INTRODUÇÃO

As características específicas encontradas no planejamento do negócio e seus desenvolvimentos são evidentes, cobrindo toda a evolução do planejamento estratégico e a estratégia em si, por exemplo. Neste sentido, o processo orçamentário, que está claramente subordinado à elaboração da visão estratégica, foi apresentado como sendo algo extremamente objetivo e recomendado, como um elemento essencial do controle organizacional.

A gestão baseada em orçamento iniciou-se com a revolução industrial no século XIX, quando as indústrias trabalhavam visando produzir bens em grande quantidade para posteriormente vendê-los. Atualmente, o modelo de produção ocorre sob demanda e num mercado de grande concorrência e de mudanças rápidas, o que criou a necessidade de um novo modelo de gestão mais rápido, flexível e adaptável às mudanças, o *Beyond Budgeting*, que será analisado como alternativa de gestão.

Mas, mesmo o *Beyond budgeting* sendo uma proposta de um novo modelo de gestão, a administração está cada vez mais se envolvendo em idéias, teorias, modelos e conceitos, tanto abstratos e intangíveis, como mercado, eficiência, eficácia, produtividade, qualidade etc. Mas, isso acontece graças às pessoas, pois são elas que atuam no mercado, provocam eficiência e eficácia com suas ações, promovem produtividade e qualidade nos produtos e serviços. Isto envolve a cultura organizacional. Se administrar é realizar tarefas através de pessoas, é importante ao administrador conhecer as pessoas que vão realizá-las e o nível de desempenho dessas pessoas.

A pesquisa justifica-se pelo crescente interesse tanto no meio acadêmico ou organizacional, quanto a real necessidade de um programa sistemático de planejamento e controle. Assim, o objetivo principal deste trabalho é comparar o orçamento tradicional, a gestão além do orçamento e a cultura organizacional.

O presente trabalho está organizado em quatro seções. Após a introdução, é apresentada a revisão bibliográfica. Posteriormente, na seção III, trata-se das metodologias utilizadas; por fim, na seção IV, estão as nossas considerações finais com as propostas para futuras pesquisas.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Orçamento Tradicional – evolução histórica

A palavra orçamento origina-se do costume dos antigos romanos de portar uma bolsa de tecido chamada “*fiscus*” para coletar os impostos.

Posteriormente, a palavra foi utilizada para designar as bolsas de tesouraria e também funcionários que a usavam. Na França o termo era “*bouge*” ou “*bougette*”.

O orçamento, da forma que é usado ainda hoje, teve início em 1689, pela constituição inglesa, que estabeleceu que o rei e o primeiro ministro pudessem arrecadar impostos e gastar os recursos apenas após a aprovação e a autorização do parlamento. Por volta do século XVIII, os planos de despesas eram colocados em uma bolsa de couro levada ao parlamento, aberta em uma cerimônia que passou a se chamar “opening the budget” ou “abertura de orçamento”. Assim, em 1800 o termo bolsa foi substituído pelo termo “budget” que entrou para o dicionário inglês.

No século XIX, ocorreram mudanças na França durante o governo de Napoleão, que desejava ter mais controle das despesas. Tais mudanças foram sendo aperfeiçoadas durante os anos, o que garantiu que em 1860 a França tivesse um sistema de contabilidade uniforme, com um ano fiscal padrão e conversões de tempo para a prestação de contas. Através desse sistema é possível fazer controles e alocações de recursos, fazer comparações entre o previsto e o realizado. Era elaborado prevendo-se as receitas e despesas do ano, semelhante ao que é feito hoje pelas empresas.

Com a experiência bem sucedida da França o Reino Unido utiliza a técnica como uma ferramenta para controlar os gastos do governo. Em 1861 foi criado na Inglaterra o comitê de contas e em 1866, os escritórios de controladoria e auditoria. No início do XX foram desenvolvidas práticas de planejamento e administração financeira, conhecidas como “movimento do orçamento público”, que relatava todas as receitas e despesas para um período fiscal definido, utilizava um número limitado de contas-padrão para controlar os gastos. Em 1907, New York foi a primeira cidade a implantar o orçamento público, cuja obrigatoriedade foi instituída em 1921 pelo congresso norte-americano.

Conforme ZDANOWICZ, citado por Lunkes (2003), primeira empresa privada em utilizar essa ferramenta foi a Du pont de memours em 1919, através de seu gerente financeiro Brown. No Brasil nas décadas de 1940 e 1950 começaram a estudar e implementar como técnica formal de planejamento e controle.

Segundo Lunkes (2007), a evolução dos processos orçamentários estão dispostos em seis fases. Conforme figura abaixo:

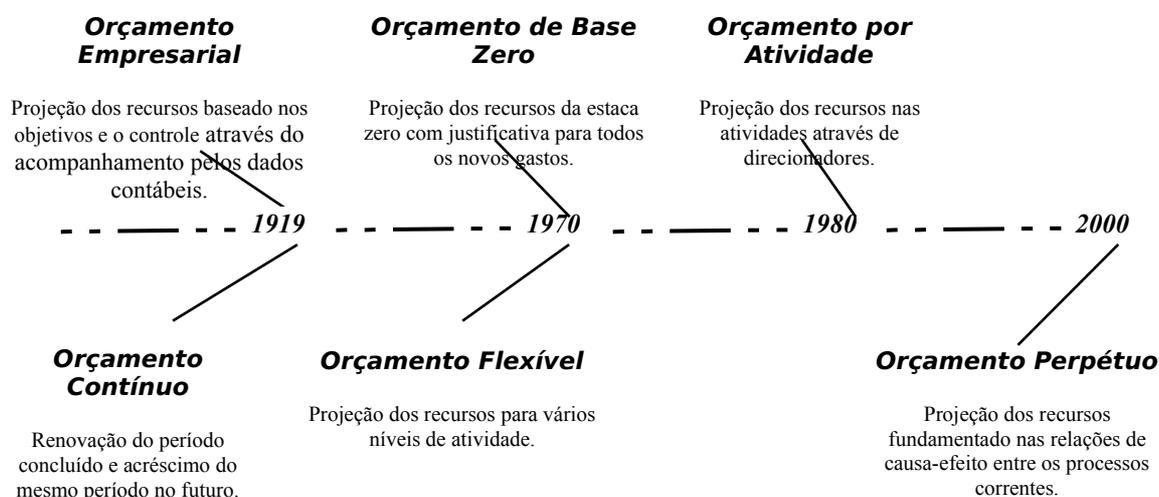


Figura 1: Do orçamento empresarial ao *Beyond budgeting*

2.2 Tipos de Orçamento

Os tipos e modelos de orçamento, segundo (PADOVEZE, 2009) seguem duas vertentes: uma procura tornar o processo orçamentário mais preciso e rígido, em seu conceito mais moderno de controle matricial; e a segunda busca simplificar sua estrutura, com o conceito de *Beyond budgeting*.

O orçamento estático ou *budget*, como é chamado teve sua origem nas empresas norte-americanas, é o mais comum e o mais utilizado pelas organizações, elaborado através de fixação de volumes de vendas que, por meio deles, são determinados os volumes de atividade e setores da empresa.

São objetivos fixados para o próximo exercício que não pode ser alterado. Os gestores responsáveis devem justificar qualquer variação entre o orçado e o real:

VERTENTES	TIPOS DE ORÇAMENTO	CONCEITO	OBJETIVO
I	Orçamento ajustado ou <i>forecast</i>	Primeira derivação do orçamento estático consiste em um novo orçamento, o orçamento original modificado.	Oferece uma alternativa de flexibilização, e quando faz-se necessário uma alteração no orçamento original.
	Orçamento Base Zero (OBZ)	Consiste em rediscutir toda a empresa sempre que se elabora o orçamento, a partir de seus processos e a necessária existência deles. Questiona cada gasto e sua real importância	Exige que cada gestor assuma a responsabilidade sobre os seus gastos, obrigando-os a apresentar justificativas e argumentos capazes de comprovar a necessidade do gasto para a sua unidade.
	ABC/ABM	É um processo analítico das atividades e seus direcionadores de custo, permitindo a empresa detectar as atividades que agregam ou não valor a seus produtos e a seu resultado.	Permite a empresa definir os recursos necessários para atender a demanda, bem como projetar e controlar a demanda dos direcionadores de recursos.
	Controle Matricial	É uma visão horizontal e vertical caracterizando uma matriz de análise. Sugere um exame detalhado dos gastos, com a definição de metas de redução específicas para cada gerência.	Controle cruzado das despesas e das receitas, com a incorporação do gestor de linha e de coluna.
II	Orçamento Flexível	É o orçamento ajustado pelas mudanças no volume. Baseia-se num conhecimento de como as receitas e despesas deverão se comportar em determinado nível de atividade. É também chamado de orçamento variável.	Auxiliar os administradores a entender porque os orçamentos não foram cumpridos.
	Rolling Budget	Processo orçamentário que planeja um período específico, normalmente um ano, e é organizado em subintervalos orçados, em geral, em um mês ou trimestre.	Tornar o orçamento um instrumento de planejamento e controle flexível e retirar dele um caráter estático.
	Rolling Forecast	Planos realistas que podem ser feitos para curtos períodos e é desejável ou necessário replanejar e refazer projeções continuamente no orçamento base.	Tornar o orçamento um instrumento de planejamento e controle flexível e retirar dele um caráter estático.
	Beyond Budgeting	É um conjunto de processos alternativos que apoiam objetivos, reconhecimento, planejamento contínuo, demanda de recursos, coordenação dinâmica da empresa e um grupo de controle nos diversos níveis administrativos.	Baseia-se na flexibilidade não apenas das tomadas de decisões, mas também das metas e dos objetivos estratégicos.

Figura 2 – Tipos de orçamento Fonte: Autor, adaptado de (PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. 2009)

2.2.1 Beyond Budgeting

As organizações preocupadas com o futuro, o aumento da complexidade das empresas modernas, as demandas por um crescimento contínuo, as pressões pelos investidores em melhores resultados e retornos, geram insatisfação e frustração com o orçamento tradicional. Surge em 1998, com o intuito de oferecer uma nova alternativa para os modelos de gestão, o *Beyond Budgeting*, também chamado de BBRT (*Beyond Budgeting Round Table*).

2.2.1.1 Definição

O conceito foi criado por Hope e Fraser, na década de 90, que lideraram a BBRT desde a sua criação.

Hope e Fraser (2003) definem o Beyond Budgeting como:

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

O *beyond budgeting*, que pode ser traduzido como “além do orçamento”, surgiu em janeiro de 1998, quando foi formado na Inglaterra o BBRT. É uma rede internacional para organizações que está avaliando, implementando e ganhando valor do modelo de gestão Beyond Budgeting. Foi fundado, como resposta à crescente insatisfação, e até frustração, com o planejamento orçamentário tradicional. Composta por um grupo de empresas multinacionais, serviços, consultores, voltados a resolução dos problemas gerenciais. Originado na Inglaterra, agora o BBRT tem membros em muitos países, incluindo França, Alemanha, Suíça, Inglaterra e EUA. Existem BBRTs irmãs na América do Norte e na Austrália.

2.1.2.3 Princípios e Ferramentas

O *beyond budgeting* é integrado em doze princípios, sendo seis relacionados com os processos flexíveis de gestão de desempenho e seis orientados para a liderança descentralizadora e organização enxuta; ainda seis ferramentas (HOPE & FRASER, 2003).

- Processos flexíveis de gestão, referem-se:

a) Metas - devem ser fixadas com base na concorrência contínua através de *benchmark*³, buscando a melhoria relativa e não metas anuais, fixas e incrementais.

³ Constitui um processo sistemático de comparações entre processos semelhantes e, a partir delas, a promoção de melhoria que permitam que uma determinada atividade tenha excelência quando comparada com outras equivalentes em empresas do mesmo setor ou de outros setores da economia. Auxiliando as empresa a definir metas, estimula novas idéias e oferece um método formalizado de gerenciamento de mudança.

- b) Motivação e Recompensas – devem recompensar o sucesso obtido pela equipe, estando alinhadas com o progresso da empresa como um todo. Devem ser analisadas com os benchmarks interno e externo.
 - c) Planejamento – sua estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa, transformado num processo contínuo, inclusivo e orientado para a ação e não um evento anual.
 - d) Recursos – liberados de acordo com a necessidade e de forma ágil, podendo utilizar sistemas de previsões dinâmicas, como o *Rolling Forecast*.
 - e) Coordenação – coordenar os planos de forma dinâmica, através de mecanismos de mercado e não através de ciclos anuais de planejamento.
 - f) Mensuração e controle – devem as informações ser claras e concisas e as providências ágeis.
- Princípios de descentralização de poder são:
 - a) Governança – baseado em valores e limites claros e não em regras detalhadas e orçamento, com o propósito comum de compartilhar valores, adotar um estilo de liderança de orientação e apoio.
 - b) Desempenho – criar um clima de alta performance na equipe, em relação ao mercado e não o atingimento de metas internas e prefixadas.
 - c) Empowerment – liberdade de ação para as equipes, capacidade para agir.
 - d) Responsabilidade – funcionários empenham-se na busca de resultados competitivos com reponsabilidade sobre o desempenho das divisões.
 - e) Foco nos clientes – busca a melhoria nos resultados dos clientes. As necessidades dos clientes devem ser atendidas de forma adequada, sem pressões para atingir metas, o que melhora o relacionamento a longo prazo.
 - f) Informação – deve ser disponibilizada de forma ética e transparente para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético.
- As ferramentas recomendadas são:
 - a) Modelos de valor para o acionista, aí inclusos dentre outros o EVA (Economic Value Aided) e VBM (Value Based Management).
 - b) *Benchmarking*.
 - c) *Balanced Scorecard*.
 - d) Gestão baseada em atividades (Activity Based Management – ABM).
 - e) Gestão de relacionamento com os clientes (Customer Relationship Management – CRM).
 - f) Sistemas de informações gerenciais e previsionais atualizados.

HOPE & FRASER (2003) fornecem uma comparação detalhada de alguns elementos de gerenciamento que permitem compreender as mudanças propostas. Conforme figura abaixo:

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

Figura 3 – Elementos comparativos de orçamento de empresas

Fonte: Hope e Fraser (2003).

2.2.1 Cultura Organizacional

As organizações têm uma finalidade, objetivos de sobrevivência, ciclos de vida e problemas de crescimento. Possuem uma personalidade, uma necessidade, um caráter e se consideram como microsociedades que têm seus processos de socialização, suas normas e sua própria história. Tudo isso está relacionado com a cultura.

Pesquisas sobre o tema cultura organizacional têm aumentado consideravelmente, conduzidas sob os mais diversos enfoques teórico-metodológico.

Segundo as pesquisas de (BEYER e TRICE apud Fleury e Fischer, 1996), um conceito bastante usual de cultura na literatura administrativa: “rede de concepção, normas e valores, que são tomados por certos que permanecem submersas à vida organizacional”, tais autores afirmam que: para criar e manter a cultura estas concepções, normas e valores devem ser afirmados e comunicados aos membros da organização de uma forma tangível. Esta parte tangível, as formas culturais, constituem os ritos, rituais, mitos, estórias, gestos, artefatos.

Conforme Théventet (1990), estudar a cultura é procurar soluções que as empresas já experimentaram e com sucesso. A história, o sistema de valores e a profissão são materiais que nos permitem confiar na sua pertinência.

Schein (1992) entende que cultura organizacional é o conjunto de pressupostos básicos que um determinado grupo inventou, descobriu ou desenvolveu ao aprender a lidar com os problemas de adaptação externa e de integração interna, e que funcionou bastante para serem considerados válidos e ensinados aos novos membros como a forma correta de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas.

Schein procurou elaborar um conceito de cultura, concebendo-a como um modelo dinâmico em que é apreendida, transmitida e mudada. Segundo o autor, existem diferentes níveis através dos quais a cultura de uma organização pode ser apreendida:

- Artefatos visíveis, como produtos visíveis: layout da organização, comportamento das pessoas – fáceis de serem percebidos, mas difíceis de serem interpretados;
- Valores o autor aponta as diferenças entre valores aparentes e em uso;
- Pressupostos básicos, normalmente inconscientes, mas que na realidade determinam como os membros do grupo percebem, pensam e sentem.

2.2.1.1 Dimensões Culturais

Em sua pesquisa com mais de 116.000 pessoas em 50 países, Hofstede (1994) verificou como os valores básicos de cada país influenciam o comportamento organizacional. Para ele o termo cultura tem sentido de “programação da mentalidade coletiva, que distingue uns dos outros os membros de diferentes categorias de população” – por categorias de população pode-se entender uma nação, um grupo étnico, categorias de gênero, grupos etários, classe social, a profissão ou ofício, uma organização trabalhista ou simplesmente a família.

Para ele, muitos elementos compõem a cultura e são classificados em quatro categorias: símbolos, heróis, ritos e valores.

- Símbolos são objetos, palavras e gestos de significado convencional. Correspondem à linguagem, abreviaturas, gírias, maneiras de trajar e posições de status.

- Heróis são pessoas reais ou imaginárias, vivas ou mortas, servindo de modelos de comportamento.

- Ritos são atividades tecnicamente supérfluas, mas socialmente significativas no contexto de determinada cultura.

- Valores são sentimentos amplos que constituem o nível mais profundo de uma cultura, envolvendo categorias éticas, estéticas, ideológicas, compartilhadas pelos integrantes de um grupo ou por seus líderes.

2.2.1.2 Cultura e o Controle Gerencial

O controle gerencial e a cultura são duas importantes ferramentas na gestão de uma organização. Dentro do conceito de controle, se podem distinguir duas perspectivas claramente diferenciadas. Em primeiro lugar, uma perspectiva limitada do que significa o controle na organização, baseado normalmente em aspectos financeiros; e em segundo lugar, uma perspectiva mais ampla do controle onde se considera também o contexto em que ocorrem as atividades e, em particular, os aspectos ligados à estratégia, estrutura organizacional, comportamento individual, cultura organizacional e o contexto social e competitivo.

A cultura gera comportamentos, preferências e reações diferentes nos indivíduos. Assim, age sobre a utilização da informação gerada pelo sistema de controle.

As medidas utilizadas pela contabilidade tradicional como, por exemplo, os indicadores financeiros (índice de liquidez, solvência, rentabilidade etc.), podem, quando não reconhecidas suas limitações, implicar prejuízos irreparáveis para os diversos tomadores de decisão (interna e externa) e para a organização como um todo.

A cultura afeta a natureza dos sistemas formais de controle, assim como a percepção dos trabalhadores a respeito desses sistemas. Isso defende a idéia de que a cultura desempenha um papel na utilização de sistemas de controle. Assim, precisa-se analisar as dimensões culturais de uma

sociedade e organização para que o controle seja congruente com as variáveis culturais e para poder atingir os objetivos organizacionais determinados.

Segundo Gomes e Salas (2001), a cultura organizacional pode modificar-se em função de mudanças implementadas pelos dirigentes nos seguintes instrumentos:

- a organização formal: mudanças na estratégia, na estrutura, no sistema de controles;
- a política de pessoal: seleção, remuneração e incentivos, formação, promoção, dispensa de pessoal;
- o estilo dos dirigentes para lidar com situação diferente (autoritário, participativo, orientado à tarefa; e
- a introdução de novos símbolos e rituais: orçamento, planta, computadores, decoração, forma de vestir, mobiliário, *slogans*.

Tais sistemas contribuem para criar determinada linguagem, cultura e valores, assim como a concepção da realidade. A cultura organizacional manifesta-se nas características do sistema de gestão e o sistema deve ser o reflexo da cultura da organização.

A cultura organizacional auxilia os dirigentes a tomarem decisões, procurando se antecipar às mudanças ou mesmo se preparar para tal. Assim, a cultura deve possuir como característica a flexibilidade, para permitir o ajuste necessário face às incertezas do mercado.

Para Gomes e Salas (2001), os aspectos ligados aos valores e a cultura organizacional têm grande influência no sistema e no processo de controle e se manifestam da seguinte forma:

- tipos de mecanismos formais e não formais que se utilizam no processo de controle;
- preferência por informação estruturada, formalizada ou detalhada, ou, ao contrário, em informação espontânea, informal e intuitiva;
- elevada ou reduzida participação e negociação dos diferentes níveis hierárquicos no desenho e no processo de controle;
- orientação individualista ou coletiva no processo de controle (na elaboração do orçamento, na distribuição de incentivos individuais e coletivos);

- orientação para o futuro (ênfase no planejamento e longo prazo e na utilização de simulações) ou para o passado (estabelecimento de orçamentos a partir da extrapolação de resultados de anos anteriores, ênfase no controle dos desvios);

- ênfase nas normas formalizadas e ritualísticas (procedimentos contábeis, orçamentos rígidos que devem guiar obrigatoriamente o comportamento) ou nos resultados (baseando-se na flexibilidade do orçamento para promover maior eficácia em detrimento da rigidez dos aspectos formais);

- orientação para as pessoas (e a satisfação de suas necessidades no processo de controle) ou para as tarefas (ênfase nos aspectos técnicos e formais);

- ênfase em critérios profissionais (eficácia, resultados, produtividade) ou não profissionais (amizade, lealdade, confiança pessoal) e no processo de controle;

- grau de formalização do sistema de controle, e

- ênfase em determinados indicadores (financeiros, comerciais, P & D, produção) sobre outros, (financeiros ou não financeiros, quantitativos ou qualitativos).

Assim, a cultura na organização pode ser considerada a fórmula gerencial do sucesso, pois determina suas falhas e seu sucesso. O certo é que a cultura pode colher o fruto de seu investimento em média duas vezes maior que outras empresas com culturas menos eficientes. Sustentar a vantagem competitiva é esperado como certo na cultura, o que também a caracteriza como sendo forte, rica, saudável, florescente, consistente e participativa.

3 METODOLOGIA

Para a realização da pesquisa foi utilizado referencial teórico, buscando identificar relações entre gestão além do orçamento e a cultura organizacional.

A metodologia da pesquisa é exploratória quanto ao objetivo. Conforme (GIL, 1991), visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; analisa exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa pode ser considerada bibliográfica/documental. Gil (1991) descreve que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já publicado,

constituído principalmente de livros, artigos científicos e atualmente com material disponibilizado na internet. Desta forma, faz-se primeiramente uma breve revisão sobre o conceito e tipos de orçamentos, origem e desenvolvimento do *beyond budgeting*, relação entre orçamento tradicional; Além do orçamento, demonstra-se uma ferramenta alternativa e, por fim a cultura organizacional e suas relações com a gestão.

Quanto à abordagem, a pesquisa pode ser considerada qualitativa. Neste sentido, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. O ambiente natural é o instrumento-chave. De acordo com (RICHARDSON, 1999), define-se a pesquisa qualitativa como os estudos que podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O orçamento tradicional como ferramenta de gestão, provocou na comunidade acadêmica e no mundo dos negócios a necessidade de promover aperfeiçoamentos em seu processo de elaboração e acompanhamento, ou mesmo, numa postura mais radical, abandoná-lo, por completo.

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

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

Quanto aos Princípios do processo de gestão, a concepção contínua e dinâmica proposta pelo modelo, induz a busca pela adaptabilidade do processo decisório, segundo o comportamento do ambiente. Transformado o potencial de desempenho da empresa, quebrando a armadilha do desempenho fixada para o ano seguinte e liberando todo o poder para as pessoas da linha de frente com as ferramentas disponíveis, assim é a visão do *Beyond Budgeting*.

As empresas dos mais diferenciados ramos de atividade competem cada vez mais em ambientes dinâmicos, globais e turbulentos, sendo necessário desencadear processos de mudança comportamental para a melhoria de desempenho e de produtividade. Portanto, as organizações que querem centrar-se na satisfação de seus clientes, precisam também se centrar na satisfação de seus clientes internos, ou seja, seus funcionários.

A solidificação de normas, valores e pressupostos, que são orientadores de comportamento coletivo, é conveniente aos objetivos da empresa, pois motivam seus funcionários a melhorar a seu desempenho em produtividade e incentiva sua criatividade.

Assim, é fundamental que a empresa tenha consciência de que a cultura orçamentária deve ser saudável, impedindo que se forme de maneira distorcida, um dos aspectos que tem suscitado muitas críticas à validade do orçamento.

Não há dúvidas de que, se a empresa permitir a criação de uma cultura orçamentária distorcida e nada fizer para mudá-la, o sistema orçamentário não produzirá os melhores resultados.

Enfim, para futuras pesquisas, sugere-se que sejam avaliados, além dos critérios qualitativos aqui expostos, a implantação do *Advanced budgeting* desenvolvido pela equipe de consultores da Horváth & Partners, ratificando sua importância como instrumento gerencial factível de integrar-se aos mais modernos modelos de controle estratégico de gestão.

5 REFERÊNCIAS

BEYOND BUDGETING ROUND TABLE – **About beyond budgeting: the budgetary problem.** Disponível em www.bbrt.org/bbproblem.htm. Acesso em 18.07.2010.

FLEURY, Maria Tereza Leme; FISCHER, Rosa Maria. **Cultura e poder nas organizações.** - 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3.ed. – São Paulo: Atlas, 1991.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, João M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HOFSTEDE, G. **O correio da UNESCO Sociedade para o progresso da ciência.** SBPC, 1994.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. **Beyond Budgeting – How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap.** Boston: Harvard Business School Publishing Corporation, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial.** Tese (Doutorado) Florianópolis: UFSC, 2003.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, F.C.A. **Estratégias de recursos humanos: dimensões competitivas.** São Paulo: Atlas, 1999.

SCHEIN, Edgar H. **Organizational culture and leadership**. 2.ed. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1992.

THÉVENET, M. **Cultura de empresas: auditoria e mudança**. 2.ed. Lisboa, Monitor.