

## O que aconteceu com o *Beyond Budgeting*?

### Veronica Eberle de Almeida

Universidade Positivo, Doutora em administração pela Universidade Positivo e Mestre em contabilidade pela UFPR. E-mail: [veronica.eberle@gmail.com](mailto:veronica.eberle@gmail.com)

### Claudineia Kudlawicz Franco

Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR, Doutora em Administração pela PUCPR e Mestre em contabilidade pela UFPR. E-mail: [klaudineia@gmail.com](mailto:klaudineia@gmail.com)

### Carla Cristiane Sokulski

Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, Doutoranda em Engenharia de Produção – UTFPR e Mestre em administração pela PUCPR. E-mail: [carlacristiane2@hotmail.com](mailto:carlacristiane2@hotmail.com)

**Resumo:** Este estudo objetiva identificar, sob a ótica da bibliometria, a produção científica veiculada por congressos e periódicos entre os anos de 2000 e 2015 que abordem o *Beyond Budgeting*. Criado na Inglaterra, o *Beyond Budgeting* preconiza a eliminação do orçamento e sugere a adoção de um processo flexível de gestão, com revisão periódica das metas estabelecidas e acompanhamento constante, de modo que ao se transferir a autonomia na utilização dos recursos aos responsáveis, estes têm a responsabilidade sobre as decisões quanto ao seu destino, reduzindo o desperdício e aumentando a eficiência em seu uso. Para a condução da pesquisa utilizou-se a bibliometria que consiste no estudo de aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada. Os resultados demonstram baixa veiculação de trabalhos acerca do *Beyond Budgeting* em congressos e periódicos relacionados à área

da Contabilidade. De um total de 5576 artigos analisados apenas nove estudos abordaram o *Beyond Budgeting* em seu desenvolvimento, sendo 45% de natureza descritiva e, somente dois fizeram do *Beyond Budgeting* seu foco de estudo. Os demais apenas o citaram no decorrer do trabalho como sendo um tipo de orçamento.

**Palavras chave:** *Beyond Budgeting*. Bibliometria. Produção Nacional. Orçamento. Contabilidade.

DOI nº 10.5935/1981-4747.20180003

Recebimento: 12/02/2016

Aprovação: 11/06/2018

## What happened to Beyond Budgeting?

**Abstract:** This study aims to identify, from the perspective of the bibliography, a scientific and graphic production by congresses and periodicals between the years of 2000 and 2015 that address the Beyond the budget. What is what is what is what is what is what is what you want to know? a responsibility on how to reach your destination, reducing waste and increasing efficiency in its use. For conducting research, use a bibliometry consisting of no quantitative study of the production, dissemination and use of the recorded information. The results show low resource allocation on the subject In addition to budgeting in congresses and periodicals related to the area of Accounting. Out of a total of 5576, he relied on new studies beyond the budget in his development, being 45% descriptive in nature, and subsequently doing more than budgeting for his study focus. The others just quoted it not from work as a type of budget.

**Key-words:** Beyond Budgeting. Bibliometrics. National Production. Budget. Accounting.

### 1 INTRODUÇÃO

Desenvolvida durante o período da Revolução Industrial (século XIX), a gestão baseada em orçamentos possuía abordagens distintas em virtude da diferença dos objetivos das organizações: a preocupação era com a produção de bens em grande quantidade para vendê-los posteriormente. Atualmente, a produção é orientada conforme a demanda do mercado, no qual a elevada concorrência e a rapidez nas mudanças estão incluídas neste cenário. Sendo assim, a necessidade de agilidade, flexibilidade e adaptabilidade na gestão das organizações frente às mudanças surge diante das organizações (ASSAF NETO, 2012).

Mortal (2007) considera que o orçamento é a base para a gestão e avaliação de desempenho na grande maioria das empresas, sendo considerado também, como o direcionador das ações para a cadeia produtiva da organização. Tendo em vista o processo orçamentário ser demasiadamente detalhado, isso demanda grande parte do tempo dos executivos, além de ser oneroso e não agregar valor ao negócio. Em resposta a este ambiente surgiu na Inglaterra um modelo de gestão denominado de *Beyond Budgeting*, em português, ‘além do orçamento’.

No Brasil pode-se inferir que existe uma necessidade considerável de se conhecer novos métodos para a otimização dos processos de planejamento e gestão de desempenho nas

organizações, além do método tradicional até então utilizado – o orçamento. Este processo de planejamento, geralmente com periodicidade anual, está inserido dentre as atribuições dos executivos, no topo da gestão de desempenho, em grande parte das organizações (PFLAEGING, 2003). Fanning (2002) ressalta que muitas organizações defendem a abolição e abandono do orçamento, o que não significa eliminar as medidas, controles, e relatórios, mas sim realiza-los de modo mais eficaz e eficiente, por meio de processos simples e integrados.

De acordo com Pflaeging (2003), o modelo tradicional resulta em contratos inflexíveis de desempenho e, em virtude disso, força gerentes e unidades de negócio a atingirem a todo custo os resultados financeiros determinados, geralmente em curto espaço de tempo, quando estes estão inseridos em um ambiente onde o dinamismo e a incerteza são fatores constantes. Em virtude disso, muitas das metas estabelecidas antecipadamente podem tornar-se defasadas quando comparadas com os números e desempenho do setor. Tendo em vista este cenário, é preciso que as empresas tomem rápidas decisões a fim de manterem-se competitivas e sobreviverem à acirrada concorrência.

Sob a ótica de Hope e Fraser (2003) do *Beyond Budgeting*, sendo a gestão baseada em orçamentos considerada obsoleta por não ser um processo que ofereça agilidade à tomada de decisão e considerando a velocidade com que suas informações se tornam desatualizadas, a gestão empresarial deve ser completa e eficiente, permitindo que a entidade acompanhe o acelerado ritmo de mudança. Assim, o *Beyond Budgeting* é visto como uma alternativa de modelo para a gestão financeira e empresarial das empresas, visando possibilitar maior agilidade em seus processos de tomada de decisão.

Acompanhar as tendências e evoluções do mercado tornou-se então uma necessidade que o modelo tradicional de gestão e planejamento não consegue acompanhar de maneira adequada, tornando os planos e orçamentos defasados quando comparados à realidade da empresa (HOPE; FRASER, 2003).

Apresentando-se como uma opção passível de adaptação face às condições do ambiente, o *Beyond Budgeting* permite a revisão periódica das metas estabelecidas, as quais devem se basear em objetivos elásticos planejados conforme o comportamento do mercado em que a empresa está inserida, ao contrário da abordagem trazida pelo método tradicional em que as metas e objetivos são fixos e, na maior parte das empresas, deixam de ser atualizados para retratarem a realidade da organização diante da competição do ambiente no qual está inserida. A mensuração dos objetivos pelo método *Beyond Budgeting* pode estar atrelada a comparações com o desempenho de empresas do mesmo setor, por exemplo, prática esta

conhecida por *benchmarking*. Desta forma, obtém-se então um modelo descentralizado de gestão o qual atribui ao gestor operacional a responsabilidade pela determinação e alcance das metas, o que acarreta na conseqüente elevação da produtividade e eficiência por parte dos funcionários, pois estes se sentem responsáveis pelos resultados trazidos à organização de maneira que sua motivação estará constantemente elevada para a realização de sua função (HOPE; FRASER, 2003).

Mas não somente sua implantação, mas também é necessário estudar suas aplicações, papel este, incumbido aos pesquisadores. Este estudo objetiva identificar, sob a ótica da bibliometria, a produção científica veiculada por congressos e periódicos entre os anos de 2000 e 2015 que abordem o *Beyond Budgeting*. A relevância está em verificar como os estudos referentes a esta ferramenta têm se desenvolvido no cenário nacional, sobretudo junto aos eventos e periódicos relacionados com a área de Contabilidade.

## 2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

### 2.1 Breve incursão sobre orçamento tradicional

As organizações estão inseridas em ambientes dinâmicos e turbulentos, confrontando-se. O modelo de gestão de desempenho tradicional foi desenvolvido, conforme Johnson e Kaplan (1987), no ano de 1920 com o objetivo de auxiliar os gerentes financeiros no controle dos custos e fluxos de caixa das grandes organizações industriais. Com o decorrer do tempo e o aumento da complexidade das atividades organizacionais o orçamento assumiu, após algumas adaptações, a responsabilidade de conduzir a produção na organização. Os autores ainda asseveram que todas as práticas de gestão contábeis inerentes à evolução do orçamento, foram desenvolvidas em 1925, sendo algumas delas os custos de mão de obra, material e custos fixos; o orçamento de caixa, receitas e capital, entre outros. Essa evolução possibilitou que estas práticas servissem às necessidades de informação e controle dos gerentes, na medida em que a complexidade e diversidade das organizações aumentavam cada vez mais.

Moreira (2002) estabelece o orçamento tradicional como um sistema de planejamento global, composto por planos e políticas que permitem à alta administração o conhecimento dos resultados operacionais da empresa para, em seguida, proceder à execução dos acompanhamentos necessários a fim de garantir o alcance dos resultados e de avaliar possíveis desvios, de modo que possam ser corrigidos tempestivamente. Complementarmente, Horngren, Foster e Datar (2000) o consideram como a expressão quantitativa do plano de ação futuro estabelecido pela administração da empresa para um determinado período,

podendo este abranger aspectos financeiros e não financeiros, com o propósito de orientar a organização no próximo período.

Abordando a importância da utilização do orçamento na empresa, Zdanowicz (1984, p. 20) assevera que o orçamento “é um instrumento da gestão empresarial indispensável em todas as empresas, independente do seu porte e tipo de atividade desenvolvida”. Welsch (1973, p. 27), por sua vez, conceitua orçamento como “um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para um período futuro definido”. O autor completa ainda que esta é a “expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma das suas subdivisões” (WELSCH, 1973, p. 27).

## **2.2 *Beyond Budgeting***

Em meados de 1997, um grupo de executivos insatisfeitos com o modelo de orçamento tradicional deu início a uma sequência de reuniões, apoiados por consultores, para responder algumas questões como, por exemplo, se existiria alguma alternativa para o orçamento, seja por meio de outro modelo de gerenciamento ou quais entendimentos eram gerados a partir da implementação do método tradicional de gerenciamento por orçamentos. Conforme Hope e Fraser (2003), estas perguntas serviram como base para a elaboração de uma pesquisa a qual foi aplicada num grupo diversificado de empresas, tanto em setores quanto em nacionalidade.

A evolução das discussões sobre o tema culminou no surgimento da abordagem conhecida como *Beyond Budgeting*, propondo um modelo de gestão flexível sem a existência do orçamento anual na organização. Ao contrário do modelo tradicional, o *Beyond Budgeting* defende a existência de flexibilidade para os gestores, fazendo com que estes sejam os responsáveis tanto pelo planejamento quanto pelo cumprimento das metas. Hope e Fraser (2003) conceituam a abordagem *Beyond Budgeting* em um conjunto de processos alternativos de suporte das metas e reconhecimentos, um planejamento contínuo, a demanda de recursos, a coordenação ativa da empresa e um expressivo grupo de controle nos vários níveis. Assim, o processo de gestão através do *Beyond Budgeting* não requer o processo de negociação tradicional que culmina na implantação de metas fixas por meio do orçamento anual, mas sim estimula a comunicação e a relação de confiança entre os gerentes e executivos da organização.

### 2.3 Orçamento tradicional x *Beyond Budgeting*

Bunce, Fraser e Hope (2002) consideram o orçamento uma prática enraizada na cultura de maior parte das organizações pelo mundo e, quando uma organização não possui um processo de orçamento se mostra fora dos padrões de gestão. Para fazer um comparativo entre os modelos de gestão é preciso destacar as principais características de cada um, facilitando a análise. No modelo tradicional são visualizadas a hierarquia (tomada de decisão centralizada) e os contratos fixos de desempenho enquanto que no *Beyond Budgeting* a gestão é mais descentralizada, direcionando aos gerentes operacionais a responsabilidade pela tomada de decisão e pelo comprometimento quanto ao desempenho (PFLAEGING, 2003). A comparação dos métodos seguiu a abordagem apresentada por Barbosa Filho e Parisi (2003), os quais apresentam um enfoque comparativo através de alguns elementos sendo que, dentre estes, foram utilizados os seguintes: objetivos, recompensas, plano de ação e gerenciamento de recursos, todos com o intuito de demonstrar as principais diferenças entre os métodos. Salienta-se que o estudo dirigido pelos autores citados foi baseado na obra de Jorgensen (2002) que desenvolveu sua pesquisa na organização dinamarquesa Borealis sobre o método *Beyond Budgeting*.

Os objetivos de cada abordagem diferem, basicamente, na metodologia e flexibilidade. O orçamento apresenta objetivos baseados em números (financeiros), sendo estes negociados entre superiores e subordinados antes do início do ano, valendo então como metas (fixas) para o ano subsequente. No *Beyond Budgeting* é o alto nível nos indicadores-chaves de desempenho (KPIs - *Key Performance Indicators*) que orientam as metas. Estes indicadores auxiliam a administração no processo de definição e medição dos progressos obtidos em seus planos de ações junto aos departamentos, onde os planos devem ser mensuráveis e ao mesmo tempo, refletir os objetivos da organização (JORGENSEN, 2002).

Jorgensen (2002) ressalta que, as recompensas fornecidas aos gerentes quanto ao alcance das metas e objetivos são determinadas, como já era previsto, de diferentes maneiras entre os métodos. Pelo método tradicional os gerentes são recompensados quando as metas e objetivos estabelecidos no orçamento anual são atingidos, independente do ambiente ou do desempenho geral da organização. Parte-se da premissa que todos estão motivados e que a recompensa pelo cumprimento será justa. A recompensa está diretamente relacionada ao resultado esperado, o qual foi projetado e transformado em meta mediante acordo antecipado (quando foi estabelecido o orçamento anual da organização). Pelo método *Beyond Budgeting*, o desempenho é analisado (e recompensado) conforme o progresso que a empresa como um

todo teve para cumprir as metas (geralmente em médio prazo). A metodologia utilizada é por meio de *benchmarking* externo e interno à organização. No estudo de Jorgensen (2002) a empresa Borealis abandonou a forma de recompensa local, passando então a recompensar um grande grupo com a participação nos lucros, tendo por base o desempenho competitivo que a empresa apresentou.

Ao plano de ação pela perspectiva tradicional, os executivos da alta administração que preparam o plano de ação da empresa e distribuem aos demais funcionários. Este plano fornece as diretrizes e os objetivos a serem cumpridos por toda a organização, definindo o que as pessoas terão que fazer no próximo ano. Segundo Bunce, Fraser e Hope (2002) apenas 20% das empresas alteram seus orçamentos dentro do período fiscal. No modelo *Beyond Budgeting*, o plano é revisto periodicamente de acordo com a análise do cenário. A verificação anual é feita para analisar o cenário de médio prazo, período que compreende de 2 a 5 anos e paralelamente a esta análise é feita a verificação trimestral das metas de curto prazo, estimadas dentro de 5 a 8 trimestres futuros. A responsabilidade por estas revisões é atribuída às equipes ou mesmo às unidades da “linha de frente”, o que configura na determinação de metas atualizadas conforme a dinâmica do mercado. Deste modo, cabe aos executivos a definição dos objetivos de médio prazo como forma de desafiar as metas propostas pelos gerentes (BUNCE; FRASER; HOPE, 2002).

Normalmente, estes planos de ação derivam de ferramentas de gestão como o *Rolling Forecast* e o *Balanced Scorecard*. Para Montgomery (2002), o *Rolling Forecast* consiste na projeção contínua, ou seja, a cada período em que a projeção é realizada, projeta-se mais um período futuro, mantendo projetada uma quantidade igual de períodos. Com esta ferramenta é possível obter uma visão do desenvolvimento mais provável da organização, não utilizada como uma ferramenta de definição de metas. *No mesmo sentido, o Balanced Scorecard (também conhecido pela sigla BSC) é considerado um sistema de suporte à decisão, pois busca reunir os elementos-chave para o acompanhamento do cumprimento da estratégia, materializando a visão e o crescimento da organização. Estas ferramentas auxiliam na gestão por meio do Beyond Budgeting fornecendo respostas rápidas e foco na realização das metas estratégicas, podendo proporcionar maior satisfação às necessidades dos clientes (MONTGOMERY, 2002).*

Os recursos no modelo tradicional são provisionados no momento em que o orçamento é definido independentemente de outros planejamentos (planejamento estratégico e plano de ação). Dado que cabe aqui a decisão pela aprovação ou não destes recursos pelos executivos de alto escalão, geralmente as áreas negociam junto ao departamento de custos da empresa,

pois na maior parte destas, esta é a área que repassa tais informações à diretoria. Esta prática motiva as áreas a utilizarem a totalidade dos recursos disponibilizados pelo orçamento anterior, pois há um falso entendimento de que “se não foi usado, é porque não precisa” (BUNCE; FRASER; HOPE, 2002).

Isso impacta diretamente na negociação, pois se a área teve o recurso disponibilizado e não utilizou, corre-se o risco de que a diretoria não o aprove novamente. Sendo assim, a organização tem seus custos aumentados, por vezes, desnecessariamente pela utilização de recursos que nem sempre configuraram uma necessidade. Ao contrário do modelo tradicional, pelo método do *Beyond Budgeting* os recursos são disponibilizados às equipes quando estes são realmente necessários. Para tanto, é preciso uma equipe de alto nível para o gerenciamento destes recursos, adquiridos mediante rápido processo de aprovação, para não impactar no desenvolvimento das atividades pela área requisitante (BUNCE; FRASER; HOPE, 2002). A administração destes recursos dá-se com base em um conjunto de linhas mestras baseadas nos indicadores-chaves de desempenho (KPIs) bem como nas relações custo-receita, onde os gerentes podem operar. Ao se transferir a autonomia na utilização dos recursos às equipes, estas têm a responsabilidade sobre as decisões quanto ao destino destes recursos, reduzindo o desperdício e aumentando a eficiência no uso destes (BUNCE; FRASER; HOPE, 2002).

### 3 METODOLOGIA

De acordo com Bufrem e Prates (2005) as práticas de mensuração da informação ganharam diversos formatos metodológicos devido ao apoio tecnológico que facilitou a recuperação, transferência e organização da informação. Isso implica que localização e o mapeamento de pesquisas contribuem para o fomento de novas pesquisas uma vez que identifica-se tendências para a evolução do conhecimento científico. A pesquisa é classificada como descritiva, pois de acordo com Cooper e Schindler (2003), visa delinear fenômenos ou características associadas à população-alvo, estimar as percepções de uma população que apresente tais características bem como descobrir associações entre variáveis. De modo complementar, Beuren (2003) assevera que este tipo de pesquisa se propõe a observar, registrar, analisar, classificar e interpretar os fatos sem que haja qualquer interferência por parte do pesquisador.

Para a condução da pesquisa utilizou-se a bibliometria que consiste no estudo de aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada (TAGUE-



SUTCLIFFE, 1992). Cardoso *et al.* (2005) complementam que a bibliometria tem importância face ao método que se utiliza para mensurar a repercussão e o impacto de determinados autores ou periódicos na produção científica, proporcionando conhecimento sobre as ocorrências de variação e suas tendências. O presente estudo tem por objetivo identificar a produção científica veiculada em congressos e periódicos nacionais, os quais foram selecionados intencionalmente em virtude da representatividade e significância no campo das ciências sociais, sobretudo na área de Contabilidade (três congressos e dezesseis periódicos). A Tabela 1 apresenta a classificação pelo Sistema Qualis da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) dos congressos e periódicos selecionados para a condução dessa pesquisa.

Tabela 1 - Classificação dos congressos e periódicos conforme Qualis 2014 – CAPES

<b>Congresso/Periódico</b>	<b>Qualis 2014</b>
Congresso Anpcont	
Congresso Enanpad	
Congresso USP	
Revista O&S – Organizações e Sociedade	A2
Revista Administração Contemporânea	B3
Revista Brazilian Business Review	A2
Revista Contabilidade e Finanças	A2
Revista Contabilidade Vista & Revista	B1
Revista de Contabilidade e Organizações	B1
Revista Universo Contábil	B1
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	B1
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	B4
Revista Registro Contábil	B3
Revista Ambiente Contábil	B3
Revista Contabilidade & Controladoria	B4
Revista Contemporânea de Contabilidade	B1
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B3
Revista de Informação Contábil	B5
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B3

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

A coleta dos artigos veiculados pelos congressos e periódicos listados na Tabela 1 foi realizada durante os meses de dezembro de 2015 e janeiro de 2016, por meio de *download*

diretamente no site ou da cópia dos arquivos gravados em CD-ROM disponibilizados de cada evento. Para a seleção de artigos oriundos dos congressos selecionados, optou-se por analisar somente as áreas de contabilidade Gerencial de cada um (Anpcont - Controladoria e Contabilidade; Anpad - Contabilidade; e, Congresso USP - Controladoria e Contabilidade). Este levantamento totalizou 5576 artigos publicados entre os anos de 2000 e 2015, conforme Tabela 2.

Tabela 2 - Levantamento de artigos por periódico/Congresso

<b>Congresso/Periódico</b>	<b>Total de artigos</b>	<b>Artigos “<i>Beyond Budgeting</i>”</b>	<b>Período de publicação</b>
Congresso Anpcont	224	-	2007 a 2012
Congresso Enanpad	683	-	2002 a 2012
Congresso USP	523	1	2001 a 2012
Revista O&S Organizações e Sociedade	560	-	2000 a 2012
Revista Administração Contemporânea	630	-	2000 a 2012
Revista <i>Brazilian Business Review</i>	249	-	2004 a 2012
Revista Contabilidade e Finanças	359	-	2001 a 2012
Revista Contabilidade Vista & Revista	310	1	2000 a 2011
Revista de Contabilidade e Organizações	186	2	2007 a 2012
Revista Universo Contábil	353	1	2005 a 2012
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	193	1	2005 a 2012
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	261	2	2000 a 2012
Revista Registro Contábil	110	-	2010 a 2012
Revista Ambiente Contábil	144	-	2009 a 2012
Revista Contabilidade & Controladoria	147	1	2009 a 2012
Revista Contemporânea de Contabilidade	189	-	2004 a 2012
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	192	-	2007 a 2012
Revista de Informação Contábil	143	-	2007 a 2012
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	120	-	2007 a 2012
<b>Total</b>	<b>5576</b>	<b>9</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Alguns dos congressos e periódicos não veicularam trabalhos durante todo o espaço de tempo selecionado para este estudo. O Quadro 2 apresenta em sua última coluna o período em que cada congresso/periódico iniciou suas publicações. Todos estão com data-limite de 2012 em virtude do período selecionado para este estudo, o que não significa que os periódicos tenham cessado suas publicações. Vale ressaltar ainda que a última publicação realizada pela

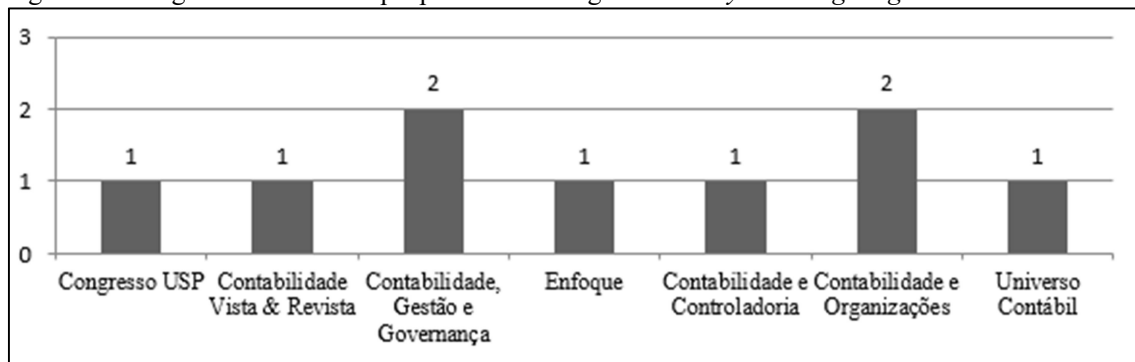
“Revista de Informação Contábil” está datada de 2014 (vol. 8, n. 02), sendo que a última consulta ao site para fechamento da base de dados para esta pesquisa ocorreu em 10/02/2016.

Dentre os artigos levantados, fez-se a busca por palavra-chave em todo o documento e, apenas 4,42% abordam o *Beyond Budgeting*, ou seja, nove dentre os artigos analisados mencionaram a metodologia *Beyond Budgeting*. Seleccionados os artigos, estes foram analisados individualmente a fim de destacar informações técnicas como autores (nominal e quantitativo), local e ano de publicação e objetivo do estudo, e também, informações metodológicas como natureza do estudo, classificação, perspectiva e nível de análise, resultados encontrados e, por fim, de que maneira abordou o *Beyond Budgeting* (citação ou estudo aprofundado).

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

De maneira geral, os artigos que mencionaram o *Beyond Budgeting* em seu desenvolvimento foram escritos por diferentes autores não ocorrendo, dentre os artigos seleccionados, qualquer repetição de autoria ou mesmo co-autoria. A centralidade de autoria está nas pesquisas conduzidas por apenas dois autores, seguida pelas pesquisas conduzidas por três autores e o restante, escritos por quatro e cinco autores. Os anos de publicação que mais concentraram publicação acerca deste tema foram os anos de 2009 e 2011, independentemente do *Beyond Budgeting* ter ou não representado o foco de estudo dos artigos. Destas publicações, apenas uma foi por meio de apresentação do artigo em congresso, o que ocorreu no ano de 2004; os demais foram veiculados por periódicos, como demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Congresso/Periódicos que publicaram artigos sobre *Beyond Budgeting*



Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com as publicações levantadas, do total de trabalhos veiculados apenas por periódicos, 50% das publicações ocorreram em revistas com a maior qualificação de acordo com o sistema Qualis, da CAPES. As publicações realizadas em periódicos com classificação B1 – considerada a mais alta neste estudo – foram promovidas pelas Revistas Universo Contábil (25%), Contabilidade Vista & Revista (25%) e Revista Contabilidade e Organizações (50%). Em segundo lugar estão as publicações veiculadas por revistas de Qualis B2 – a segunda melhor classificação, onde as revistas responsáveis por este resultado são: Revista Contabilidade, Gestão e Governança (67%) e Revista Enfoque: Reflexão Contábil. Como terceira e última classificação apontada por esta pesquisa está a Revista Contabilidade e Controladoria, com 13% do total das publicações acerca do *Beyond Budgeting*.

Metodologicamente, pesquisas de natureza descritiva apresentaram-se como maioria dentre os artigos analisados, com o percentual de 45%, seguidas das pesquisas exploratórias (33%) e explicativas (22%). No que se refere à estratégia utilizada, os estudos de caso e as pesquisas bibliográficas foram os mais relevantes (com 33% cada), seguidos pelos estudos empíricos (22%) e ensaio teórico (11%).

A condução dos estudos sob a ótica de suas perspectivas de análise se mostraram diversificadas. Por meio da análise individual dos artigos, percebeu-se uma mescla de perspectivas que embasaram a condução dos estudos. Essa variação deu-se desde os aspectos básicos da contabilidade gerencial e de orçamento, até os princípios e propostas do *Beyond Budgeting* atrelados à Teoria Institucional. Estas perspectivas resumem a direção dada aos estudos e permitem inferir determinada centralidade no embasamento teórico utilizado para este tipo de pesquisa, especialmente os conduzidos acerca da temática relacionada ao *Beyond Budgeting*.

Os objetivos de cada estudo apresentaram-se distintos entre si. Dentre os estudos centrais que tiveram o *Beyond Budgeting* como foco de análise (pouco mais de 20%), os objetivos foram (1) analisar a tendência que a empresa Sadia S.A. apresentava em adotar os princípios do *Beyond Budgeting* (BARBOSA FILHO; PARISI, 2006) e (2) comparar o orçamento tradicional com a nova metodologia proposta pelo *Beyond Budgeting* (SOARES; NEVES JÚNIOR, 2004). Os demais artigos, não abordaram especificamente a metodologia do *Beyond Budgeting*, apresentando objetivos variados, como: identificar fatores que influenciam as empresas brasileiras no processo de adoção de práticas e instrumentos de contabilidade gerencial diante da Teoria Neo-Institucional; identificar e analisar os temas e métodos de investigação aplicados nos estudos de contabilidade gerencial na Espanha, Brasil

e em países de língua espanhola; desenvolver proposta de orçamento renovado com o alinhamento das metas orçamentárias aos indicadores estratégicos do *Balanced Scorecard*; analisar as características do periódico *Management Accounting Research*; revisão das bases teóricas da Teoria Institucional com o objetivo de discutir as críticas e limitações expostas pelo orçamento; analisar o relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento de uma holding; e, identificar temas que serão abordados futuramente pelas pesquisas em contabilidade gerencial diante da metodologia denominada “pesquisa em contabilidade gerencial com base no futuro”.

Os níveis de análise verificados nas publicações apresentaram variação principalmente em virtude da diversidade de objetivos aos quais cada estudo se propôs. Aqueles que se propuseram a pesquisar na literatura diversos assuntos dentre eles, inclusive o *Beyond Budgeting*, representam pouco mais de 20% dos artigos aqui levantados. A análise específica em periódicos foi realizada pelo mesmo percentual que o nível anterior (pouco mais de 20%) sendo que um dos artigos analisou os estudos publicados por periódico específico e o outro analisou as publicações realizadas em diversos periódicos, tanto nacionais quanto internacionais. Quase 35% dos estudos apresentaram o nível organizacional como nível de análise uma vez que as pesquisas foram conduzidas junto a uma organização apenas. Os demais estudos, com pouco mais de 10% de representatividade cada, conduziram suas pesquisas no nível interorganizacional, onde foram entrevistadas diversas organizações para a conclusão do estudo; e no nível de campo, onde os pesquisadores questionaram os professores atuantes na área de Contabilidade Gerencial do Brasil.

Por meio do levantamento de artigos junto aos congressos e periódicos selecionados para este estudo foi possível observar a baixa representatividade de estudos que tenham considerado o *Beyond Budgeting* como objeto de estudo ou apenas o tenham citado em seu desenvolvimento, os quais apenas 4,42% do total de artigos analisados. Uma vez que esta metodologia tem como princípio abolir a utilização de orçamento, talvez a cultura organizacional brasileira não esteja preparada para gerir seus negócios de maneira subjetiva, motivo pelo qual a maioria das empresas não abdica desta técnica para o planejamento e gestão. É possível que o fator ‘cultura’ possa explicar a baixa adesão de pesquisadores por desenvolverem pesquisas acerca deste tema. Os estudos que tratam especificamente do *Beyond Budgeting*, tomando-o como centro do estudo, perfaz um percentual de 22% dentre os selecionados para compor o banco de dados para esta pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os resultados encontrados pela presente pesquisa apresentam baixa representatividade no universo de pesquisa na área de Ciências Sociais, especificamente nas pesquisas em Contabilidade. De um total de 5576 artigos analisados, levantados junto a três congressos e 16 periódicos, apenas nove estudos abordaram o *Beyond Budgeting* em seu desenvolvimento. Destes nove estudos, somente dois fizeram do *Beyond Budgeting* seu foco de estudo, quando os demais apenas o citaram no decorrer do trabalho, muitas vezes como sendo um tipo de orçamento. O estudo conduzido por Lunkes, Ripoll-Feliu e Rosa (2011) teve por objetivo identificar e analisar os temas e métodos de investigação aplicados nos estudos de Contabilidade Gerencial na Espanha, Brasil e em países de Língua Espanhola. Tendo em vista que os autores criaram linhas de investigação para classificar os estudos para análise, dentro da linha de planejamento e controle foram consideradas as subdivisões “orçamento”, “orçamento de capital”, “mensuração e avaliação de desempenho”, “controle organizacional” e “controle internacional”, onde o *Beyond Budgeting* foi classificado na primeira subdivisão, “orçamento”. A conclusão de Lunkes, Ripoll-Feliu e Rosa (2011) foi que a Contabilidade Gerencial não ocupa lugar de destaque nas publicações em revistas espanholas, brasileiras e de língua espanhola, o que explica o motivo pelo qual muitos países detectam carência de informação e de centros especializados de pesquisa nesta área.

Outro questionamento que surge diante dos achados desta pesquisa é: Será que a cultura brasileira está preparada para esta metodologia de orçamento inovadora? Oyadomari *et al.* (2008) questionaram várias empresas acerca de suas práticas contábeis gerenciais, tendo sido mencionados alguns artefatos para os quais as respondentes deveriam escolher entre cinco opções fornecidas enumeradas de 0 a 4. Dentre as opções o índice mais baixo corresponde a não utilizar até o índice mais alto correspondente à utilizar sempre que necessário. Dentre os resultados encontrados o *Beyond Budgeting* apresentou média de utilização de 1,48, onde a conclusão a que os autores chegaram foi que este artefato é o menos utilizado pelas organizações (os mais utilizados são o planejamento estratégico, EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) e resultado por unidade de negócio). Este resultado, segundo os autores, confirma a utilização prioritária do orçamento nas empresas.

Diante das rápidas e constantes mudanças no ambiente em que as empresas estão inseridas, é possível que o processo de orçamento não atenda de maneira satisfatória a necessidade de informação para suportar a tomada de decisão pelos gestores. De acordo com Soares e Neves Júnior (2004), o processo orçamentário tradicional não atende as necessidades

de uma organização no que se refere à melhoria de desempenho. Os autores citam que a transferência do poder e capacidade de decisão do centro da organização para as pessoas da linha de frente, conforme é proposto pelo *Beyond Budgeting*, certamente poderia oferecer resultados positivos para a organização, uma vez que simplifica, agiliza e proporciona uma melhor adaptabilidade no processo decisório. No entanto, frente a estas conclusões, será que as organizações brasileiras estariam dispostas e preparadas para abandonar a utilização do orçamento em detrimento a esta nova metodologia? Barbosa Filho e Parisi (2006) respondem parcialmente a este questionamento com os resultados encontrados em sua pesquisa. O objetivo era verificar se a empresa Sadia S.A. possuía tendência em adotar os princípios do *Beyond Budgeting* e os resultados apontaram que sim, que a empresa apresentou tendência em adotar estes princípios, pois se aproxima do intervalo de inferência dos conceitos e princípios deste novo modelo de gestão, mas que seriam necessárias quebras de diversos paradigmas para a implementação de um modelo totalmente novo.

De maneira geral, a função da Contabilidade Gerencial está focalizada no uso de recursos e na criação de valor (BEUREN; ERFURTH, 2010), onde os artefatos utilizados devem oferecer suporte para a tomada de decisões. As empresas estão em constante busca por artefatos que melhorem seu desempenho e criem alguma vantagem competitiva diante de seus concorrentes. Todavia, nem todo processo inovador é possível de ser implantado em razão de inúmeros fatores como cultura, estrutura, crenças, mitos etc. A crença que sem o orçamento não há controle permeia a maioria das organizações, onde foi institucionalizada esta necessidade e hoje, pode ser vista como um paradigma organizacional.

Outros questionamentos suscitam quando a discussão é sobre o abandono do orçamento (e possível adoção do *Beyond Budgeting*). Diante de seus pressupostos onde o processo de orçamento tradicional deve ser abandonado e uma gestão integrada deve ganhar lugar na organização, será que tanto organizações quanto seus empregados se adaptariam à nova metodologia? Será que haveria confiança e controle suficientes para o sucesso do *Beyond Budgeting* no mundo organizacional? Qual seria o grau de confiabilidade das informações? A gestão dos recursos seria eficiente para que a linha de produção não fosse afetada e, desta maneira, o cliente não fosse prejudicado pela não entrega do produto? Seria esta uma metodologia aplicável somente a grandes organizações ou poderia ser aplicada também em pequenas e médias empresas? Quais suas implicações para cada tipo de organização?

Como limitação deste estudo pode ser mencionado o número de congressos e periódicos nos quais foi realizado o levantamento de artigos para a composição do banco de

dados. A expansão da busca para um número maior de congressos e periódicos poderia fortalecer e até mesmo confirmar (ou refutar) os achados desta pesquisa. Uma vez que se considerou os congressos e periódicos relevantes e relacionados com a Contabilidade, pode existir aí um viés por parte da pesquisadora quanto a este julgamento (relevância e relação), visto que não há impedimento de publicação do tema em congressos e periódicos não relacionados, diretamente, com a Contabilidade. Outra sugestão seria a ampliação do intervalo de busca, uma vez que adotou-se o período de dez anos por mera conveniência.

## REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BARBOSA FILHO, F.; PARISI, C. *A proposta do Modelo Beyond Budgeting: modelo coerente de gestão, sem orçamentos*. São Paulo: FECAP, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Análise da aderência ao modelo Beyond Budgeting Round Table: O caso Sadia S.A.* Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 26-42, jan./abr. 2006.
- BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- BUNCE, P.; FRASER, R.; HOPE, J. *BBRT – Beyond Budgeting white paper*. Hampshire, EUA; jun./2002. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 28 nov. 2012.
- BUFREM, L.; PRATES, Y. *O saber científico registrado e as práticas de mensuração da informação*. Ciência da Informação, Rio de Janeiro, v. 34, n. 2, p. 9-25, maio/ago. 2005.
- CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. *Pesquisa científica em contabilidade entre 1990 e 2003*. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 43, n. 2, p. 34-45, abr./jun. 2005.
- CAPES. *Sistema Integrado CAPES*. Periódicos Qualis. Disponível em: <<https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/veiculoPublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf>>. Acesso em: 05 nov. 2015.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. São Paulo: Bookman, 2003.
- FANNING, J. *Budgeting: evolution or revolution*. Atos KPMG Consulting. London, 2002. Disponível em: <[www.kpmgconsulting.co.uk/press/article/wcf\\_feature4.html](http://www.kpmgconsulting.co.uk/press/article/wcf_feature4.html)>. Acesso em: 02 jan. 2015.
- HOPE, J.; FRASER, R. *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, EUA: Harvard Business School Press, 2003.



HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade Gerencial*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. USA: Harvard Business School Press, 1987.

JORGENSEN, B. *Borealis*. Boston, EUA: Harvard Business School, 2002.

LUNKES, R. J.; RIPOLL-FELIU, V. M.; ROSA, F. S. *Contabilidad de Gestión: um estúdio em revistas de brasil, España y de Lengua Española*. Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, v. 5, n. 13, p. 132-150, set./dez. 2011.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Montgomery, Phil. *Effective rolling forecasts*. 8 ed. Strategic Finance, Montvale, v. 83, 2002. P. 41-44.

MOREIRA, J. C. *Orçamento empresarial: manual de elaboração*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MORTAL, António B. – *Contabilidade de Gestão*. Lisboa: Rei dos Livros, 2007.

OYADOMARI, J. C.; CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; LIMA, M. P. *Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da Teoria Institucional*. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 55-70, jan./abr. 2008.

PFLAEGING, N. *Beyond Budgeting no Brasil*. 3. ed., ago./2003. Disponível em: <<http://www.nielspflaeging.com/bbbrasil1.html>>. Acesso em: 04 dez. 2012.

SOARES, O. J.; NEVES JÚNIOR, I. J. *Beyond Budgeting: Como otimizar o processo de gestão sem orçamentos*. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. Anais... São Paulo/SP: Congresso USP, 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/317.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2012.

TAGUE-SUTCLIFFE, J. *An introduction to informetrics*. Information Processing & Management, Oxford, v. 28, n. 1, p. 1-3, 1992. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/030645739290087G>>. Acesso em: 11 nov. 2012.

WELSCH, G. A. *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas, 1973.

ZDANOWICZ, J. E. *Orçamento empresarial: uma abordagem prática*. 2 ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.