

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FRANCISCO BARBOSA FILHO

**ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA BRASILEIRA DE GRANDE
PORTE DO RAMO DE ALIMENTOS, PARA ANALISAR SUA
TENDÊNCIA AO MODELO *BEYOND BUDGETING***

São Paulo

2004

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FRANCISCO BARBOSA FILHO

**ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA BRASILEIRA DE GRANDE
PORTE DO RAMO DE ALIMENTOS, PARA ANALISAR SUA
TENDÊNCIA AO MODELO *BEYOND BUDGETING***

Dissertação apresentada ao Centro Universitário
Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito
para obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Professor Doutor Claudio Parisi

São Paulo

2004

FOLHA DE APROVAÇÃO

FRANCISCO BARBOSA FILHO

**ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA BRASILEIRA DE GRANDE PORTE DO
RAMO DE ALIMENTOS, PARA ANALISAR SUA TENDÊNCIA AO MODELO
*BEYOND BUDGETING***

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

COMISSÃO JULGADORA

Professor Doutor Edgard Bruno Cornachione Jr.
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/USP

Professor Doutor Francisco Carlos Fernandes
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Professor Doutor Claudio Parisi
Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP
Presidente da Banca Examinadora

São Paulo, 08 de Março de 2004

DEDICATÓRIA

À Claudete, minha esposa, pela paciência e pelo seu amor, que sempre me estimulou a continuar, apesar das dificuldades, e a ultrapassar este grande desafio.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter-me concedido a oportunidade de concluir esta dissertação. Sei que não seria pela minha própria força que concluiria este trabalho, mas só pelo poder do espírito de Deus é que consegui.

Ao Professor Doutor Claudio Parisi pela orientação, pelos ensinamentos, pela amizade e pelo apoio em concretizar este trabalho.

A todos os professores do curso de mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica do Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP.

Ao meu grande amigo Cláudio Lemos Pinheiro, Gerente de Controladoria da Sadia S/A, que me proporcionou a oportunidade de poder realizar um estudo de caso dessa renomada empresa. Da mesma maneira, agradeço ao meu recente amigo Niels Pflaeging pela ajuda com livros, idéias e uma nova visão de vida profissional.

Aos Professores Doutores Francisco Carlos Fernandes e Edgard Bruno Cornachione Jr., que compuseram minha banca para exame de qualificação e também foram membros da comissão julgadora da defesa desta dissertação de mestrado.

Para conseguir cumprir esta etapa, tive o apoio, compreensão, paciência e confiança de minha esposa Claudete, meu filho Raphael e da minha filha Maria Carolina, além, é claro, das orações e palavras de estímulo do meu sogro Valdech, da minha sogra Ermínia e do meu pai Francisco.

EPIGRAFE

As pessoas podem fazer seus planos, porém é o Deus Eterno quem dá a ultima palavra. Você pode pensar que tudo o que faz é certo, mas o Eterno julga as suas intenções. Peça a Deus que abençoe os seus planos, e eles darão certo.

(Provérbios 16: 1-2)

RESUMO

Este estudo baseia-se nas pesquisas do Beyond Budgeting Round Table – BBRT, que afirma que os orçamentos apóiam propostas que predizem contratos de desempenhos e objetivos fixados, comando e controle, cujo benefício é ilusório em uma gestão centralizada. Logo, o BBRT tem o entendimento que as organizações estão em busca de uma nova ferramenta que possa ser de fácil elaboração e fornecer valor agregado às empresas.

Em substituição ao modelo de gestão que utiliza orçamento, o BBRT sugere uma nova maneira de gerir as organizações. Portanto, este trabalho estuda o *Beyond Budgeting* um novo modelo de gestão, que discute o lado comportamental, além de ser uma evolução do orçamento que nasceu no princípio do século XX.

Conforme os seus pesquisadores, este novo modelo promete ganho substancial, com avanço sobre a concorrência, por meio de técnicas inovadoras de gestão. O foco do *Beyond Budgeting* é que as empresas devem partir para processos flexíveis e uma descentralização radical, também chamada de devolução radical, ou empowerment.

Nesse sentido, o enfoque deste trabalho é apresentar os princípios do *Beyond Budgeting*, que segundo os seus pesquisadores, é um modelo para o momento atual, pois, nos dias de hoje, as empresas precisam de uma gestão que proporcione velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório.

Sob essa abordagem, origina-se a concepção do *Beyond Budgeting* em abandonar o modelo de gestão centralizado com orçamento e os benefícios potenciais em adotar o novo modelo, apresentando os processos que apóiam a estratégia, organizações que aumentam os valores dos clientes e acionistas, por meio de decisões coerentes, e uma gestão que melhora o desempenho competitivo.

Este novo modelo não é suficientemente conhecido e integrado ao cotidiano das organizações no Brasil, mas, já é utilizado em várias empresas, em diversos países da Europa, América do Norte e parte da Oceania.

Diante da abordagem dada ao tema, foi elaborado um estudo bibliográfico para dar suporte teórico e uma pesquisa empírica, na qual se faz um estudo de caso junto a Sadia S/A, empresa brasileira do ramo de alimentos, de projeção nacional e internacional, cujo modelo de gestão utiliza o orçamento.

Dessa forma, nesse trabalho tem-se uma pesquisa que busca evidências entre os executivos da Sadia S/A com o intuito de examinar se ela tem tendência e está apta aos princípios do novo modelo de gestão em estudo. Foi utilizado o mesmo instrumento de pesquisa do BBRT, o qual foi aplicado na empresa em sua íntegra, incluindo os critérios de análise para validar ou não a hipótese.

ABSTRACT

This study is based on researches developed by Beyond Budgeting Round Table – BBRT, which states budgets rely on proposals anticipating contracts with fixed performances and targets, command and control, and whose benefit is delusive in a centralized management. Therefore, BBRT considers organizations are searching for a new easily elaborated tool able to provide the enterprises with aggregated value.

Replacing a management model that makes use of budgets, BBRT, a budgeting evolution originated in the beginning of the 20th century, introduces a new way to manage organizations. Thus, this study analyzes *Beyond Budgeting*, a new management model examining the behavioral aspect.

As reported by its researches, this new model assures substantial profits and has advantage over the competition due to innovative management techniques. *Beyond Budgeting* focuses on the fact that enterprises are to start applying flexible processes and to go through radical decentralization, also called radical devolution or empowerment.

Accordingly, this study focuses on showing the principles of *Beyond Budgeting*, which is a model for the present times as stated by its researchers once enterprises currently need a management model providing speed, agility and adaptability to the decision-making process.

The *Beyond Budgeting* conception is originated with this approach and it aims at discontinuing the centralized budgeting management model and adopting a new model offering potential benefits, introducing new processes which support the strategy, and increasing the values of both clients and shareholders by means of coherent decisions as well as to management improving competitiveness.

This new model is neither thoroughly known nor integrated to the everyday activities or enterprises in Brazil yet applied by many companies in various countries throughout Europe, North America and a part of Oceania.

Due to the approach adopted for the subject, a bibliographic study providing theoretical support and an empirical research on the study case of Sadia S/A, a worldwide-renowned Brazilian enterprise applying the budgeting management model, have been elaborated.

Therefore, this study comprises a research seeking evidence among Sadia S/A's businessmen with the intention to consider whether it is inclined and able to adopt the principles of the new management model being studied. The BBRT research tool, including the analysis criteria to validate the hypothesis, was used in and wholly applied to the enterprise.

FIGURAS

Figura 1: O processo de orçamento tradicional	44
Figura 2: Funções comuns do planejamento orçamentário	47
Figura 3: Pirâmide de gestão tradicional	51
Figura 4: As mudanças no ambiente de negócios	71
Figura 5: Pioneiros do gerenciamento “sem orçamento”.	80
Figura 6: Novo modelo de gestão para o século XXI	85
Figura 7: Os princípios do <i>Beyond Budgeting</i> possibilitam um processo flexível contínuo	98
Figura 8: Os princípios do <i>Beyond Budgeting</i> em uma organização descentralizada	107
Figura 9: <i>Handelsbanken</i> – devolução radical	113
Figura 10: Borealis – <i>Beyond Budgeting</i> substituindo o orçamento	122
Figura 11: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Metas	123
Figura 12: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Remuneração	125
Figura 13: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Planos e estratégia	127
Figura 14: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Alocação de recursos	128
Figura 15: Estrutura do Grupo Sadia – dezembro de 2002	136
Figura 16: Estrutura e componentes índices do <i>Beyond Budgeting</i>	148
Figura 17: Invertendo a pirâmide – <i>Handelsbanken</i>	183

QUADROS

Quadro 1: Capacidade de produção da Sadia S/A	132
Quadro 2: Volume de vendas da Sadia S/A	139
Quadro 3: Receita operacional bruta da Sadia S/A (R\$)	138
Quadro 4: Receita operacional bruta da Sadia S/A (%)	140
Quadro 5: Principais mercados onde a Companhia compete	141
Quadro 6: Mercado Turbulento	154
Quadro 7: Desempenho Competitivo	156
Quadro 8: Insatisfação com o Orçamento	159
Quadro 9: Inabilidade para Executar Estratégias	161
Quadro 10: Disfunção de Comportamento	163
Quadro 11: Cenário dos Objetivos	165
Quadro 12: Recompensando Pessoas	167
Quadro 13: Plano de Ação	169
Quadro 14: Gerindo os Recursos	171
Quadro 15: Coordenando Ações	173
Quadro 16: Controlando os Desempenhos	175
Quadro 17: Infra-estrutura de Governança	177
Quadro 18: Clima de Desempenho	179
Quadro 19: Capacidade para Agir	181
Quadro 20: Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes	184
Quadro 21: Acesso à Informação	186
Quadro 22: Uso das Ferramentas	188
Quadro 23: Visão por Mudança	190
Quadro 24: Pronto para Mudanças	192

Quadro 25: Opinião geral dos diretores e gerentes da Sadia	193
Quadro 26: Resultado de Pressão por Mudança	197
Quadro 27: Resultado por Adequação ao Processo Flexível e Devolução	200
Quadro 28: Um Caso para Mudança	203

GRÁFICOS

Gráfico 1: Mercado Turbulento	154
Gráfico 2: Desempenho Competitivo	156
Gráfico 3: Insatisfação com o Orçamento	159
Gráfico 4: Inabilidade para Executar Estratégias	161
Gráfico 5: Disfunção de Comportamento	163
Gráfico 6: Cenário dos Objetivos	165
Gráfico 7: Recompensando Pessoas	167
Gráfico 8: Plano de Ação	169
Gráfico 9: Gerindo os Recursos	171
Gráfico 10: Coordenando Ações	173
Gráfico 11: Controlando os Desempenhos	175
Gráfico 12: Infra-estrutura de Governança	177
Gráfico 13: Clima de Desempenho	179
Gráfico 14: Capacidade para Agir	181
Gráfico 15: Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes	184
Gráfico 16: Acesso à Informação	186
Gráfico 17: Uso das Ferramentas	188
Gráfico 18: Visão por Mudança	190
Gráfico 19: Pronto para Mudanças	192
Gráfico 20: Índice de Pressão por Mudança	197
Gráfico 21: Índice de Adequação ao Processo Flexível	201
Gráfico 22: Índice de Adequação à Devolução	201
Gráfico 23: Um Caso para Mudança	203

SUMÁRIO

1	CONSIDERAÇÕES GERAIS	17
1.1	Introdução.....	17
1.2	Objetivo.....	22
1.3	Situação problema.....	23
1.4	Hipótese.....	25
1.5	Justificativa	25
1.6	Delimitações do tema	27
1.7	Metodologia aplicada.....	28
1.8	Planejamento do estudo de caso.....	30
1.9	Desenvolvimento do trabalho	35
2	ANÁLISE CRÍTICA DO ORÇAMENTO, NA VISÃO DO BEYOND BUDGETING ROUND TABLE – BBRT	37
2.1	Orçamento	37
2.1.1	Planejamento orçamentário	45
2.1.2	Como atingir os objetivos?.....	48
2.1.3	Como se recompensam as pessoas?.....	49
2.1.4	Como gerenciar o plano de ação?.....	51
2.1.5	Como gerenciar os recursos?.....	52
2.1.6	Como são coordenadas as ações?.....	53
2.1.7	Como são medidos e controlados os desempenhos?	55
2.2	Análise das críticas do BBRT sobre o orçamento.....	59
3	NOVO MODELO DE GESTÃO – <i>BEYOND BUDGETING</i>	62
3.1	Um novo modelo de gestão	62
3.1.1	O ambiente de negócios.....	69

3.2	Transformações e mudanças	73
3.3	Como surgiu o <i>Beyond Budgeting</i> ?	79
3.4	<i>Beyond Budgeting Round Table</i> – BBRT.....	83
3.4.1	Processos de gestão flexíveis	86
3.4.1.1	Cenário dos objetivos.....	86
3.4.1.2	Motivação e recompensas.....	87
3.4.1.3	Planos de ações.....	88
3.4.1.4	Gestão dos recursos	89
3.4.1.5	Coordenação das ações	90
3.4.1.6	Controle de desempenho	91
3.4.1.6.1	Governança eficaz.....	92
3.4.1.6.2	Resultados financeiros rápidos e reais	93
3.4.1.6.3	Análise de tendências.....	93
3.4.1.6.4	Rolling financial forecasts	93
3.4.1.6.5	Indicadores chave de desempenho (KPIs).....	96
3.4.1.6.6	Faixas de desempenhos.....	97
3.4.1.6.7	Gestão por exceção.....	97
3.4.2	Descentralização radical.....	99
3.4.2.1	Infra-estrutura de governança	101
3.4.2.2	Clima de desempenho	102
3.4.2.3	Capacidade para agir	104
3.4.2.4	Responsabilidade pelo resultado do cliente	105
3.4.2.5	Acesso à informação.....	105
3.5	Novo modelo de gestão em ação	107
3.5.1	Svenska Handelsbanken	108

3.5.2 Borealis.....	113
3.5.2.1 Ferramentas utilizadas	115
3.5.2.1.1 Rolling financial forecasts	116
3.5.2.1.2 Balanced scorecard	117
3.5.2.1.3 Custos baseados em atividades – ABC.....	119
3.5.2.1.4 Gestão de investimentos	121
3.5.2.2 Como a Borealis atinge os objetivos sem um processo de orçamento?	122
3.5.2.3 Como a Borealis recompensa as pessoas?	124
3.5.2.4 Como a Borealis gerencia o plano de ação?.....	125
3.5.2.5 Como a Borealis gerencia os recursos?.....	127
3.5.2.6 Como a Borealis coordena as ações?.....	129
3.5.2.7 Como a Borealis mensura e controla os desempenhos?	129
 4 INFORMAÇÕES DA SADIA S/A E APLICAÇÃO EMPÍRICA SOBRE SUA TENDÊNCIA AO MODELO <i>BEYOND BUDEGTING</i>	 131
4.1 Informações da Sadia S/A	131
4.1.1 Apresentação.....	131
4.1.2 Informações sobre a companhia.....	131
4.1.2.1 História e evolução da companhia	131
4.1.3 Visão geral da empresa	133
4.1.4 Visão geral do setor	137
4.1.5 Principais mercados onde a companhia compete.....	140
4.1.6 Marca Sadia.....	141
4.1.7 Estratégia comercial	141
4.1.8 Logística	142

4.1.9 Meio ambiente	143
4.1.10 Recursos humanos.....	144
4.1.11 Programa de qualidade total.....	145
4.1.12 Planos de investimentos	146
4.1.13 Planejamento de recursos da empresa	146
4.2 Tabulação de dados da pesquisa respondida pelos diretores e gerentes da Sadia S/A.....	147
4.2.1 Pesquisa	147
4.2.2 Objetivo da pesquisa	147
4.2.2.1 Observação sobre a pesquisa e os resultados.....	149
4.2.2.2 Composição da pesquisa	151
4.2.2.3 Avaliação das pesquisa.....	151
4.2.3 Análise final das respostas da Sadia S/A	194
4.2.3.1 Pressão por Mudança	195
4.2.3.2 Resultado de adequação ao processo flexível.....	198
4.2.3.3 Resultado de adequação à devolução	198
4.2.3.4 Os resultados da Sadia S/A para processo flexível e devolução.....	199
4.2.3.5 A Sadia é um caso para mudança	202
5 CONCLUSÃO.....	204
5.1 Recomendações e sugestões.....	210
BIBLIOGRAFIA	213
GLOSSÁRIO	223
APÊNDICES.....	230

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.1 Introdução

O orçamento é uma prática que está enraizada na cultura da maioria das corporações ao redor do mundo, e a organização que não tem um processo de orçamento parece que está fora do padrão do melhor modo de gestão. (BUNCE;FRASER;HOPE, 2002, p. 5).

Porém, é preciso entender que o planejamento é necessário para as organizações, porque existe a necessidade de se imaginar situações desejadas no futuro, e corroborando esta idéia, VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 25) diz que:

“o planejamento só tem razão para existir quando uma empresa, grupo ou comunidade imagina uma situação desejada que, por ser diferente da atual, exige a construção de uma ponte entre as duas. Para atravessar a ponte que separa a situação atual da futura desejada, as pessoas envolvidas precisam confiar na ponte o bastante para abrir mão de um status e invadir o futuro em busca de um adicional compensador.”

Para gerar confiança na ponte que separa a situação atual da situação futura, a única maneira é envolver as pessoas que precisam atravessar a ponte, tanto na sua concepção como na sua construção.

Obviamente, ao envolver pessoas, buscam-se idéias, novas situações, opiniões etc. Segundo BOESEN (2000, p. 3), para a elaboração do orçamento, existe a necessidade de muita discussão, debates, longas reuniões, vários meses de trabalho, com alto custo e grande desembolso, até o momento em que as empresas produzem um modelo de orçamento, com todos os detalhes.

Entretanto, há mudanças nos produtos e fornecedores, nos processos de produção, na habilidade de produzir, nas leis governamentais, no valor da moeda, nos índices inflacionários, e assim é difícil planejar com confiança, manter os melhores talentos nas empresas, ser altamente inovador e repassar preços que continuamente diminuem.

O *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) afirma que manter os clientes leais e satisfazer aos acionistas torna-se cada vez mais difícil nos tempos atuais, e que eles, de atores importantes, passaram a ser meros coadjuvantes do tradicional processo de gestão. Portanto, trabalha-se com uma realidade que a todo o momento está mudando, em função da velocidade das informações e do pouco poder que se tem, tanto sobre as variáveis exógenas, e, em algumas empresas, com as variáveis endógenas, em função de tomadas de decisões não adequadas ao momento.

MOREIRA (2002, p. 45) explica de forma clara o significado dessas variáveis:

“Variáveis exógenas são as que independem da ação da empresa, cabendo à mesma apenas tomar decisões para melhorar o impacto das variações positivas e minimizar o impacto de variações negativas, as quais podem ser macroeconômicas e mercadológicas. Entretanto, as variáveis endógenas são as controláveis pela empresa, em sua maioria decorrentes de decisão da mesma, a qual envolve objetivos, políticas de negócios, padrões, previsões e orçamentos preliminares, e parâmetros de custos em geral”.

É impossível ao orçamento tradicional prever as mudanças e as variações, quando do momento de sua confecção, a seis meses ou até um ano antes.

Para VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 24), “Não basta lançar mão do planejamento e imaginar que um plano seja capaz de inverter as tendências dominantes no comportamento das variáveis econômicas internas e externas.”

O mérito do sucesso ou insucesso não deve ser atribuído somente ao instrumento. É também condicionante do processo quem utiliza o instrumento, quando e como faz.

Os pesquisadores do BBRT apontam, além desses fatores, outros a que se devem os insucessos do orçamento, como os modelos centralizados que decidem sobre contratos de desempenhos fixados para o ano seguinte.

Para VASCONCELLOS FILHO (1983, p. 25), “O planejamento centralizado é estéril e incapaz de multiplicar esforços. O caminho da participação é apostar no lema *planeja quem executa*”. Entende-se com esse pensamento que participar não é decidir e sim fornecer opiniões e informações para quem decide.

O *Beyond Budgeting* observa que a fixação de objetivos restringe-se a um pequeno grupo de executivos de alto poder, o qual não dá oportunidade a outros setores e demais gerentes, que estão diariamente perante as dificuldades e problemas que ocorrem, de participarem de tais decisões.

São necessárias novas estratégias para operar com sucesso nessas condições. Mas, enquanto a maioria das organizações reconhece isso, elas falham, não vendo que é necessário adotar uma nova forma de gestão.

Segundo CAM-I (2001, p. 4), a grande maioria das empresas utiliza o modelo de gestão herdado da “era industrial”, quando uma hierarquia centralizada e o processo de gestão eram a melhor forma de operar.

Os pesquisadores do BBRT dizem que esse foi um modelo eficiente, mas sem velocidade. Nos tempos atuais, é necessário devolver a tomada de decisão a outros níveis de colaboradores e tornar a organização mais flexível, adotando um processo de gestão de desempenho mais afinado com as condições de hoje.

Para tanto, HOPE e FRASER (2003, p. XIV) fazem alguns questionamentos, com o intuito de buscar um novo modelo de gestão sem orçamentos:

- Existe uma alternativa para o orçamento?
- Existe um modelo melhor de gestão?
- Como pode ser implementado?

Antes do Beyond Budgeting Round Table – BBRT responder essas questões, é necessário apresentar o conjunto de características das quais o planejamento se reveste, e são estudados por PELEIAS (1992, p. 55):

“1) O planejamento é algo que se faz antes das ações efetivas, preocupando-se com os efeitos futuros das decisões tomadas no momento presente. 2) É necessário, porque a realização da missão e dos propósitos da empresa requer um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes, isto é, as decisões de uma etapa deverão ser sempre consideradas nas etapas seguintes, uma vez que estas são conseqüência daquelas. 3) Deve ser um processo dinâmico, pois, uma vez caracterizado como um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes para o atingimento da missão, que é a expressão da razão da existência da organização, deve-se dota-la com uma certa flexibilidade que permita acompanhar as mudanças ambientais. 4) É um processo que tem como objetivo produzir um ou mais estados futuros desejáveis, os quais não ocorrerão a menos que se pratique uma ação, seja esta no sentido de se evitarem atitudes inadequadas, reduzir a freqüência de insucessos ou aumentar o grau de probabilidade para o atingimento dos objetivos propostos.”

Logo, o planejamento se faz antes, por requerer um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes para o atingimento da missão da organização, cujo objetivo é produzir um ou mais estados futuros desejáveis.

O *Beyond Budgeting* promete transformar o potencial de desempenho de uma organização, oferecendo uma nova filosofia de liderança, baseada em um conjunto

de processos alternativos que são integrados, coerentes e estruturados por princípios chave. Trata-se assim, de uma evolução do orçamento, ou seja, o *Beyond Budgeting* é uma avaliação comportamental do modelo de gestão com orçamento.

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 3-15), quando o *Beyond Budgeting* é comparado com o modelo de gestão tradicional com a prática do processo de orçamento, apresenta duas diferenças fundamentais, por meio de dois grupos de princípios, que são:

Primeiro princípio, o *Beyond Budgeting* promete possibilitar que as organizações se tornem *flexíveis*. Ao invés de planos anuais fixados e orçamentos que amarram os gestores a ações pré-determinadas, os objetivos serão revisados regularmente por meio de *rolling financial forecasting*, *balanced scorecard*, *activity based cost*, *benchmarks*, gestão de relacionamento com os clientes (CRM), EVA (*economic value added*) etc. Este princípio será estudado no Capítulo 3, no tópico 3.4.1.

Segundo princípio, o *Beyond Budgeting* promete possibilitar uma organização ser *descentralizada* ou, em outros termos, *devolvida*, com *autogovernança* ou *empowerment*. Conforme o BBRT, em lugar da tradicional hierarquia e liderança centralizada, o objetivo é transferir a responsabilidade do pensamento estratégico e as tomadas de decisões do centro de controle para as pessoas próximas dos clientes. Esse princípio será estudado no Capítulo 3 no tópico 3.4.2.

Para os pesquisadores do BBRT, esse novo modelo leva ao aumento de motivação, alta produtividade e melhor relacionamento com os clientes.

1.2 Objetivo

O presente trabalho tem como objetivo estudar os princípios do *Beyond Budgeting* que, por ser pioneiro, pretende estabelecer um referencial teórico sobre o tema, no sentido de estimular e favorecer a elaboração de novos trabalhos pelos pesquisadores, profissionais de empresas e estudiosos.

Este estudo também tem o objetivo de, por meio de uma pesquisa empírica, testar se a empresa do ramo de alimentos Sadia S/A, de grande porte no Brasil e de grande reconhecimento no mercado internacional, tem tendência a adotar os princípios desse novo modelo de gestão, ao utilizar o mesmo instrumento de pesquisa do Beyond Budgeting Round Table.

Conforme o BBRT, esse novo modelo de gestão é a adoção de um conjunto de princípios para transformar as empresas, baseados na descentralização de poder e na flexibilidade do processo de gestão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa empírica com diretores e gerentes da alta administração da Sadia, para testar se essa organização prevê, sofre pressão ou se é um caso com tendência para mudança para esse novo modelo, conforme o instrumento de pesquisa utilizado pelos pesquisadores do BBRT.

Essa pesquisa empírica aplicada na Sadia procura identificar se ela tem tendência e está apta ou não para ser uma organização com processos flexíveis, que é um processo de gestão de desempenho baseado em contratos de melhorias relativas, ao invés de objetivos fixados, e transferir a responsabilidade por desempenho do centro para as unidades de negócios mais próximas do mercado.

1.3 Situação problema

A caracterização de um problema a ser solucionado consiste no primeiro passo da pesquisa científica. SEVERINO (2000, p. 75) nos diz que “antes da elaboração do trabalho, é preciso ter idéia clara do problema a ser resolvido, da dúvida a ser superada”.

Para se poder formular um problema, deve-se de início conceituá-lo, e para tanto LAKATOS e MARCONI (1991, p. 159), definem: “Problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução”.

Este estudo se desenvolve no ramo de conhecimento denominado “controladoria” e tem por escopo um novo modelo de gestão sem orçamento, que é chamado de *Beyond Budgeting*.

É uma contraposição ao modelo de gestão vigente nas organizações que utilizam o orçamento como sistema de informação e estabelecimento de metas e objetivos.

O presente trabalho estuda o novo modelo de gestão que, por meio de princípios, busca a melhor equipe de gestão, inovações contínuas, baixos custos, clientes leais e alto padrão de governança corporativa e controles para as organizações empresariais. O que busca é um novo modelo para gerir as organizações, pois, conforme POPPER (1998, p. 74) afirma, “as teorias científicas estão em perpétua mutação” e, assim sendo, pretende apresentar um novo modelo de gestão possível de ser implementado, porque as empresas devem estar em mudança contínua no modo de gerir os seus negócios nos dias atuais, e mantendo o postulado da “continuidade”, cujo enunciado IUDÍCIBUS (1987, p. 50) assim

apresenta: “As entidades, para efeito de contabilidade, são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstância esclarecedora em contrário”.

Os pesquisadores do Beyond Budgeting Round Table – BBRT dizem que muito se tem dito e escrito sobre como o modelo de gestão com a utilização do processo de orçamento falha, ao apoiar a alta pressão que os gestores sofrem nos dias atuais, em um mundo altamente competitivo.

Evidencia-se, assim, o problema-alvo deste estudo, por meio da seguinte questão:

A Sadia S/A, uma grande empresa do ramo de alimentos, de grande porte no Brasil e de reconhecimento internacional, tem tendência a adotar os princípios do *Beyond Budgeting*?

A resposta a essa questão é dada por meio do estudo de diversos eventos que ocorrem em empresas com orçamento, o estudo dos princípios do *Beyond Budgeting* já existentes em diversas empresas na Europa, América do Norte e em outros países, e o estudo de caso da própria Sadia S/A, uma empresa de grande projeção do mercado nacional e internacional do ramo de alimentos, que envolveu a sua alta administração, composta por diretores e gerentes.

O interessante é que esse problema pode desencadear diversos outros estudos, em função de sua abrangência, como CERVO (2002, p. 85) diz: “Desde Einstein, acredita-se que é mais importante para o desenvolvimento da ciência saber formular o problema do que encontrar soluções.”

1.4 Hipótese

Em termos gerais, a hipótese consiste em supor conhecida a verdade ou explicação para o problema que se busca solução científica, podendo ser verdadeira ou falsa, em relação aos fatos que se pretende explicar.

CERVO (2002, p. 86) explica: “Praticamente, não há regras para descobrir as hipóteses. Não se descobrem, também, por obra do acaso, mas é fruto do gênio científico.”

Para tanto, assume-se a seguinte hipótese, na tentativa de antecipar respostas para o problema da pesquisa:

A Sadia S/A tem tendência em adotar os princípios do *Beyond Budgeting*.

Assim sendo, a questão que gerou o problema será respondida com a apresentação das críticas do *Beyond Budgeting* ao modelo de gestão com orçamento, e será analisada mediante empresas que já utilizam esse modelo de gestão e com a pesquisa empírica.

1.5 Justificativa

O modelo de gestão de desempenho que utiliza o orçamento foi desenvolvido em 1920 para ajudar os gerentes financeiros a controlar os custos das grandes organizações. Até os dias de hoje, houve muitas mudanças, porém nada tão radical como o modelo de gestão *Beyond Budgeting*, estudado pelos pesquisadores do Beyond Budgeting Round Table – BBRT, a partir de 1998.

Esses pesquisadores, conforme a Figura 5 (p. 80), apresentam diversas empresas que passaram a utilizar esse novo modelo. Entre elas, está um banco sueco (Svenska Handelsbanken), com receitas ao redor de US\$ 2 bilhões, 8.500 funcionários e 600 centros de lucro (a maioria filiais), que decidiu abandonar o seu modelo centralizado, na década de 70.

Outro exemplo é uma companhia dinamarquesa do ramo petroquímico, cujo nome é Borealis, que também decidiu abandonar o modelo de gestão por orçamento, adotando um modelo de gestão flexível, em 1995.

No entanto, verifica-se a falta de estudos (dissertações e teses) que tratem deste novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*, no Brasil, como também a não existência de literatura com aplicações em empresas brasileiras sobre esse assunto, na área de controladoria.

Esses conceitos e princípios são tratados e utilizados em empresas multinacionais européias e americanas, porém, por serem recentes, não foram aplicados no Brasil. Os pesquisadores do BBRT não citam em seu estudo nenhuma empresa brasileira que tenha a tendência a esse novo modelo de gestão.

Pelos motivos expostos, o tema “Estudo de caso de uma empresa brasileira de grande porte do ramo de alimentos, para analisar sua tendência ao modelo *Beyond Budgeting*” é um trabalho pioneiro no Brasil, e que no futuro poderá ser a semente para novas pesquisas de mestrado e doutorado. Este trabalho contribui para o aperfeiçoamento das pesquisas e estudos sobre esse novo modelo e, conseqüentemente, para o ramo de conhecimento da controladoria.

HOPE e FRASER (2003, p. 41) dizem que: “Substituir o processo de orçamento e contratos de desempenhos fixados é a chave para criar uma organização mais virtuosa e construir confiança nos investidores”.

Este trabalho, em suma, estrutura e divulga os conceitos e princípios do *Beyond Budgeting* no Brasil, especificamente para a área acadêmica.

Portanto, torna-se oportuno levar a efeito uma pesquisa empírica sobre experiência dessa natureza, em uma empresa brasileira de grande porte, do ramo de alimentos, com o propósito de observar o quanto ela tem tendência para adotar o novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*.

1.6 Delimitações do tema

Este trabalho não tem por objetivo tratar de questões relativas a orçamento base zero, orçamento matricial, GECON, orçamento por atividades, e não realiza crítica ao BBRT, como também análise de outras novas propostas de controladoria sobre orçamento.

Ele limita-se a estudar os princípios do novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*, que são:

- Princípios de Processos Flexíveis de Gestão
- Princípios de Descentralização (devolução ou transmissão ou *empowerment*).

Dessa forma, limita-se a estudar o modelo *Beyond Budgeting*, que é uma evolução do modelo de gestão com orçamento, que o BBRT diz ser uma avaliação comportamental, e não uma análise técnica.

Este trabalho também se limita a uma análise qualitativa dos resultados da pesquisa para o estudo de caso da Sadia S/A, cujo objetivo é estudar a proximidade ou distanciamento do novo modelo de gestão.

Este estudo limita-se ao instrumento de pesquisa e análise utilizado pelo Beyond Budgeting Round Table – BBRT disponível no site <www.sqlt.com/bbrt/index.jsp>, acessado no dia 24 de abril de 2003.

1.7 Metodologia aplicada

Foi efetuado um levantamento bibliográfico para possibilitar o conhecimento do estado atual do novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*, em estudo neste trabalho. Ele focará a teoria e a prática desse modelo, conforme apresentado na literatura e estudos de casos.

MARTINS (1994, p. 30) corrobora esse pensamento, ao afirmar que:

“Estudo bibliográfico consiste no estudo para conhecer as contribuições científicas sobre determinado assunto, tendo como objetivo recolher, selecionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.”

O mesmo pensamento OLIVEIRA (1997, p. 117) nos oferece, ao afirmar que:

“A pesquisa tem por objetivo estabelecer uma série de compreensões no sentido de descobrir respostas para as indagações e questões que existem em todos os ramos do conhecimento humano, envolvendo o mundo social, vegetal, animal, mineral, além do espaço e do mundo marinho.”

Entende-se, portanto, que este estudo consiste no descobrir, conhecer e compreender as indagações e contribuições científicas sobre o *Beyond Budgeting*.

A seleção das obras que constituem a bibliografia básica, analisada e avaliada, foi realizada da seguinte forma:

a) Teses de doutoramento, dissertações de mestrado, artigos obtidos pela internet, artigos publicados em periódicos de prestígio, livros, revistas, congressos e seminários.

b) A pesquisa bibliográfica consiste em muitos artigos em língua inglesa, sendo sua maioria obtida pela internet, pelo fato do assunto *Beyond Budgeting* ser inédito no Brasil, e não haver publicações e artigos em português.

Por fim, será apresentado um estudo de caso que pretende avaliar a tendência à prática dos princípios e conceitos estabelecidos pelo *Beyond Budgeting* em uma empresa de grande porte, brasileira, do ramo de alimentos, que será amplamente discutido no item 1.8 (Planejamento do estudo de caso).

Corroborando o pensamento acima, OLIVEIRA (1997, p. 124) diz que o estudo de caso “consiste na observação dos fatos tal como ocorrem espontaneamente, na coleta de dados e no registro de variáveis presumivelmente para posteriores análises”.

Este trabalho utiliza o método hipotético-dedutivo, sobre o qual Karl S. Popper, apud LAKATOS & MARCONI (1991, p. 95), afirma:

“O método científico parte de um problema, ao qual se oferece uma espécie de solução provisória, uma teoria-tentativa, passando-se depois a criticar a solução, com vista à eliminação do erro e, tal como no caso da dialética, esse processo se renovaria a si mesmo, dando surgimento a novos problemas.”

LAKATOS e MARCONI (1991, p. 95) relatam que Karl S. Popper assim explica o processo investigatório:

- “1. *problema*, que surge, em geral, de conflitos ante expectativas e teorias existentes;
2. solução proposta consistindo numa *conjectura* (nova teoria); dedução de conseqüências na forma de proposições passíveis de teste;

3. testes de *falseamento*: tentativas de refutação, entre outros meios, pela observação e experimentação.”

LAKATOS e MARCONI (1991, p. 96) completam:

“Se a hipótese não supera os testes, estará falseada, refutada, e exige nova reformulação do problema e da hipótese, que se superar os testes rigorosos, estará corroborada, confirmada provisoriamente, não definitivamente como querem os indutivistas.”

Karl S. Popper, apud LAKATOS & MARCONI (1991, p. 96) diz que Einstein vem em auxílio dessa característica de falseabilidade, quando escreve, nestes termos: “Na medida em que um enunciado científico se refere à realidade, ele tem que ser falseável; na medida em que não é falseável, não se refere à realidade.”

No caso deste trabalho, o uso do método hipotético-dedutivo atende plenamente ao seu objetivo. Partindo do conhecimento prévio sobre o assunto, identifica-se o problema, formulam-se as hipóteses e, apoiando-se em pesquisa literária e evidências, chega-se à confirmação do problema, por meio do teste dedutivo das hipóteses.

1.8 Planejamento do estudo de caso

Como citado no item 1.7 (Metodologia aplicada), o trabalho de pesquisa desta dissertação está apoiado em um estudo de caso.

Conforme YIN (2001, p. 19):

“O estudo de caso é apenas uma das muitas maneiras de se fazer pesquisa em ciências sociais. Experimentos, levantamentos, pesquisas históricas e análise de informações em arquivos (como em estudos de economia) são alguns exemplos de outras maneiras de se realizar pesquisa.”

Não existe uma forma melhor ou pior de se fazer pesquisa em ciências sociais, pois, como diz YIN, todas elas apresentam vantagens e desvantagens. O que o trabalho deve ter é o que se provar, e a partir desse momento, com a compreensão das variáveis do estudo, definir a melhor forma de efetuar a pesquisa. Nesta dissertação, o estudo de caso se mostra melhor porque o assunto é pioneiro no Brasil, não havendo até agora nenhum outro exemplo de empresa brasileira que utiliza o modelo de gestão *Beyond Budgeting*, e por meio deste estudo de caso, entende-se possível chegar a uma conclusão.

Segundo YIN (2001, 19), o pensamento acima tem apoio, pois:

“Em geral, os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo ‘como’ e ‘porque’, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.”

Nesta dissertação, tem-se uma pesquisa que busca evidências entre os executivos da Sadia S/A, com o intuito de examinar se ela tem tendência e está apta aos princípios do novo modelo de gestão em estudo.

YIN (2001, p. 27) ajuda a entender esse pensamento, quando diz que:

“O estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes. O estudo de caso conta com muitas das técnicas utilizadas pelas pesquisas históricas, mas acrescenta duas fontes de evidências que usualmente não são incluídas no repertório de um historiador: observação direta e série sistemática de entrevistas.”

Na definição do estudo de caso como estratégia de pesquisa, deve-se considerar Schramm (1971, apud YIN, 2001, p. 31) que diz:

“(...) a essência de um estudo de caso, a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que ela tenta esclarecer uma

decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados.”

Portanto, o ponto fundamental do estudo de caso é amparar o pesquisador sobre a decisão de comprovação das hipóteses formuladas em relação ao problema. Dessa forma, conforme YIN, um bom estudo de caso facilita a sustentação das hipóteses formuladas.

Segundo YIN, pode-se concluir que o *escopo* de um estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto na vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos. Em relação à *coleta de dados* e sua análise, a investigação de estudo de caso enfrenta uma situação tecnicamente única, em que haverá muito mais variáveis de interesse do que dados. Baseia-se em várias fontes de evidências, com os dados precisando convergir em um formato de triângulo; e, como outro resultado, beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas, para conduzir a coleta e análise de dados.

Em outras palavras, YIN (2001, p. 33) conclui que:

“(...) o estudo de caso como estratégia de pesquisa compreende um método que abrange tudo – com a lógica de planejamento incorporando abordagens específicas à coleta de dados e à análise de dados. Nesse sentido, o estudo de caso não é nem uma tática para coleta de dados nem meramente uma característica do planejamento em si, mas uma estratégia de pesquisa abrangente.”

Neste trabalho, foi utilizado o mesmo instrumento de pesquisa do BBRT, o qual foi aplicado na Sadia S/A em sua íntegra, incluindo os critérios de análise para validar ou não a hipótese parcialmente. A respeito, YIN (2001, p. 30) diz que:

“A análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas ou, do contrário, recombina as evidências tendo em vista proposições iniciais de um estudo. Analisar as evidências de um

estudo de caso é uma atividade particularmente difícil, pois as estratégias e as técnicas não foram muito bem definidas no passado. Ainda assim, cada pesquisador deve começar seu trabalho com uma estratégia analítica geral – estabelecendo prioridades do que deve ser analisado e porquê.”

Assim sendo, este trabalho se limita a uma análise qualitativa dos resultados da pesquisa para o estudo de caso da Sadia S/A, cujo objetivo é estudar a proximidade ou distanciamento do novo modelo de gestão que se está estudando.

A estratégia de pesquisa desse trabalho é o próprio instrumento de pesquisa e análise utilizado pelo Beyond Budgeting Round Table – BBRT, que estava disponível no *site* <www.sqlt.com/bbrt/index.jsp>, acessado no dia 24 de abril de 2003. Por não existir outro modelo de pesquisa, e pelo pioneirismo do assunto, este estudo de caso baseia-se nesse instrumento. A análise da relevância do resultado será, portanto, qualitativa, corroborando a hipótese parcialmente, ou seja, se o resultado está próximo ou não do intervalo de inferência que o instrumento do BBRT apresenta.

Nota-se que, nesse mesmo *site*, já não é possível acessar esse mesmo instrumento de pesquisa, pelo fato do BBRT ter alterado o formato de pesquisa para a análise de tendência ou não ao modelo *Beyond Budgeting*, a partir de agosto de 2003.

Esta pesquisa foi enviada à Sadia S/A no dia 21 de julho de 2003, para que vinte e três executivos a preenchessem. A autorização para a realização da pesquisa foi concedida pelo Gerente da Controladoria da companhia, que foi responsável pela sua aplicação. Importante salientar que a pesquisa foi realizada de forma totalmente independente, em relação à empresa.

No dia 24 de agosto de 2003, houve o retorno dessa pesquisa, porém apenas dezessete executivos a responderam.

O estudo de caso foi completado com os seguintes executivos da Sadia S/A: Gerente de Desenvolvimento de RH, Gerente de Planejamento e Integração de Mercados, Gerente de Marketing, Gerente de Produção de Industrializados, Gerente de Planejamento Tributário, Gerente Nacional de Food Services, Gerente de Controladoria, Gerente de Planejamento Estratégico, Gerente de Produção, Gerente Jurídico Corporativo, Diretor de Marketing, Diretor de Planejamento e Tecnologia da Informação, Diretor de Produção, Diretor de Compras de Grãos e Rações, Diretor de Desenvolvimento de Processos e Produtos, Diretor de Logística e Diretor de Produção de Aves.

Para melhor visualizar a importância dos respondentes, pode-se fazer a classificação por cargos, da seguinte maneira: sete diretores, cinco gerentes seniores, quatro gerentes plenos e um gerente júnior. Os seis executivos que não preencheram a pesquisa são: um diretor, um gerente sênior, três gerentes plenos e um gerente júnior.

Observa-se que 26,08% dos pesquisados não responderam à pesquisa, porém esse percentual não invalida o resultado do estudo de caso, em função de que o grupo não tem o mesmo grau de poder de decisão dos respondentes.

Logo, o risco de alteração do resultado do estudo de caso é mínimo, uma vez que os 17 respondentes compõem o grupo com poder nas decisões, na Sadia S/A. Essa informação foi fornecida pelo próprio Gerente de Controladoria da Sadia S/A.

Os resultados foram tabulados por respondente, e a análise da relevância do resultado será, portanto, de forma qualitativa, como descrito acima.

Por não haver a autorização da companhia para citar os nomes dos respectivos executivos, utilizou-se o critério de apelidos, no Apêndice B, da seguinte maneira: de S1 até S17 com o seu respectivo resultado.

A pesquisa e a tabulação com os resultados encontram-se nos Apêndice A e B, ao final deste trabalho.

1.9 Desenvolvimento do trabalho

Visando contribuir para o aperfeiçoamento dos modelos de gestão aplicáveis nas empresas, o presente trabalho é estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – **Considerações gerais.** Contempla a introdução, a caracterização da situação problema, a hipótese, o método de pesquisa, justificativa e contribuições que definem o objeto deste estudo.

Capítulo 2 – **Análise crítica do orçamento, na visão do Beyond Budgeting Round Table – BBRT.** Faz-se uma revisão dos conceitos do modelo de gestão que utiliza o orçamento e da sua ineficácia nos tempos de hoje.

Capítulo 3 – **Novo modelo de gestão – Beyond Budgeting.** Mostra-se e analisa-se o efeito do uso de um novo modelo de gestão sem orçamento. Apresenta as ferramentas que colaboram com esse novo modelo e que permitem o abandono do orçamento. Neste capítulo, o *Beyond Budgeting* é apresentado com exemplos de empresas que, ao adotarem os seus princípios de processos flexíveis e descentralização radical, se tornaram bem sucedidas.

Capítulo 4 – **Informações da Sadia S/A e aplicação empírica sobre sua tendência ao modelo Beyond Budgeting.** Apresenta o Grupo Sadia S/A e os resultados da pesquisa. Também são avaliados os resultados, com o intuito de

verificar se a Sadia, em toda a sua estrutura e gestão, tem tendência em adotar os conceitos e princípios do modelo *Beyond Budgeting*, por meio da análise das seções: insatisfação com o orçamento, visão por mudança, prontidão para mudanças, opinião geral dos respondentes, pressão por mudanças, adequação ao processo flexível e devolução, e se a Sadia é um caso para mudança.

Conclusão. Versa sobre o atendimento do objetivo principal do trabalho e as respostas à questão desta dissertação. Dá encerramento ao trabalho, comentando as evidências da hipótese que se pretendia provar.

2 ANÁLISE CRÍTICA DO ORÇAMENTO, NA VISÃO DO BEYOND BUDGETING ROUND TABLE – BBRT

2.1 Orçamento

Um dos primeiros modelos de gestão de abordagem contábil apareceu nos Estados Unidos. Esse desenvolvimento ocorreu no século XIX, em indústrias do ramo têxtil, ferroviário, manufatura de ferro e aço e distribuição de varejo. Eram empresas especializadas em atividades econômicas simples, como manufatura, transporte ou distribuição, que convertiam os recursos em produtos e serviços JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 19).

O modelo de gestão de desempenho tradicional foi desenvolvido em 1920, para ajudar os gerentes financeiros a controlar os custos das grandes organizações, como a Dupont, General Motors, ICI e Siemens e, nos anos seguintes, 30 e 40, esse modelo desempenhou um papel razoável.

Foi desenhado para executar a condução do negócio e, com o passar do tempo, enfrentou o aumento de complexidade, identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região ou tecnologia, conforme informam JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 13).

É objetivo da contabilidade e do ramo de conhecimento denominado controladoria, e dos relatórios deles emanados, de acordo com IUDÍCIBUS (1987, p. 27), “fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança”.

A abrangência do modelo de desempenho torna-se maior com o passar dos anos, pois a sua complexibilidade atingia as unidades de negócio ou divisão, indo ao

detalhe de separar cada uma das variáveis, por compartimentos na disciplina financeira.

Corroborando a necessidade de evolução dos tempos, JOHNSON e KAPLAN (1987, p. 12) dizem que:

“Todas as práticas de gestão contábeis usadas até os dias de hoje foram desenvolvidas em 1925: como os custos de mão-de-obra, material, e custos fixos; orçamento de caixa, receitas, e capital; orçamento flexível, previsão de vendas, custo padrão, análise de variação, transferência de preço, e medidas de desempenho divisional. Estas práticas evoluíram para servir às necessidades de informação e controle dos gerentes para as organizações cada vez mais complexas e diversas”.

Diante dessas observações, a contemporaneidade dessa citação é clara, pois, na maioria das empresas, encontra-se cada um desses itens de gestão, que fazem parte naturalmente das empresas, nos dias de hoje. E, para confirmar a veracidade dessa citação, PEREIRA (2000, p. 8) diz, em sua tese de doutorado, que:

“Fica claro que pertence à contabilidade o papel de identificar, mensurar, acumular e reportar os eventos econômicos que ocorrem no processo físico das atividades, a fim de suprir os modelos decisórios dos gestores com informações econômicas.”

As informações têm valor para os gerentes das entidades em seu processo decisório. Para IUDÍCIBUS (1998, p. 21), “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. As informações são válidas tanto sob o ponto de vista de interessado externo à empresa, quanto sob o ponto de vista da gerência.

Como exemplo dessa evolução histórica, MOREIRA (2002, p. 14) esclarece, quando diz que o orçamento é:

“Um sistema de planejamento global com um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à alta administração conhecer, *a priori*, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.”

PELEIAS (1992, p. 56) acrescenta que o planejamento pode ser definido como o processo de decidir antecipadamente sobre as ações, e tem como escopo os seguintes itens:

“1) garantir o cumprimento da missão da empresa; 2) garantir a continuidade da empresa; 3) otimizar os resultados das várias áreas componentes da empresa; 4) aumentar a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos; e 5) manter o controle sobre os vários aspectos da gestão econômica de uma empresa.”

Esse pensamento diz que as organizações, além de conhecerem os seus pontos fracos, ao analisarem o passado por meio de informações em diversos relatórios, necessitam ter a capacidade de observar e ter controle sobre todas as possibilidades futuras que possam acontecer, de maneira contínua.

Assim sendo, também se pode dizer que o orçamento deve fornecer um conjunto organizado de informações que dê efetivo suporte ao processo de formulação de estratégias de médio e longo prazo, abrangendo as unidades de negócios e desempenhos dos gestores. Isso se justifica, quando ROCHA (1999, p. 2) afirma que:

“Os tradicionais sistemas de informações gerenciais, em geral, e os de informações contábeis, em particular, caracterizam-se por concentrar-se em questões relativas à alocação eficiente e eficaz de

recursos, à necessidade de avaliar resultados de unidades e desempenhos de gestores, sob a ótica dos aspectos operacional, econômico, financeiro e patrimonial das atividades desenvolvidas nas organizações.”

Portanto, na prática das organizações, os gestores partem da premissa de que medir é importante. Logo, segundo KAPLAN e NORTON (1997, p. 21), “o que não é medido não é gerenciado.”

A premissa acima nos direciona à necessidade de um instrumento que estipule objetivos, tenha a designação de pessoas, área de atuação e a busca da eficiência e eficácia dos planos. PELEIAS (1992, p. 58), em sua dissertação de mestrado, ressalta que:

“O processo decisório é acionado dentro de um contexto ambiental interdependente (pois há a necessidade de interação de várias pessoas e/ou grupos componentes da organização) e mutável (pois as tomadas de decisões, numa empresa, geram efeitos econômicos, os quais causam alterações patrimoniais), além de aspectos ligados às relações entre pessoas e/ou grupos componentes da organização.”

Tanto a afirmação de KAPLAN e NORTON, como o pensamento de PELEIAS, envolvem pessoas, comportamentos e intenções. Logo, o que foi dito, em combinação com as críticas da mídia sobre como muitas empresas têm gerido os números, especialmente depois do desastre das organizações americanas como a Enron e Worldcom, causou muito mais ênfase na ligação entre os objetivos fixados e os contratos de desempenhos fixados no orçamento atual e as indesejáveis práticas de gestão que levaram essas empresas à falência.

Nessas organizações, os executivos tinham metas e objetivos a atingir, para que os resultados fossem evidenciados pela sua grandeza, e dessa forma se

valorizasse o preço da ação, estimulando os acionistas a investirem mais e mais nesses papéis.

Eles eram movidos por objetivos e contratos de desempenho fixados no instante da construção do orçamento. As suas recompensas e bônus eram conseguidos de acordo com o atingimento desses objetivos e contratos.

Acredita-se que os executivos que se envolveram nesses recentes escândalos financeiros não eram legalmente culpados e possivelmente não serão condenados à prisão. Entretanto, eles cometeram crimes sérios contra os usuários das informações econômicas.

Por que não seriam condenados? Eles obtiveram aprovação dos conselhos de administração e dos contadores para a maioria das ações que praticaram. E como as técnicas contábeis e financeiras eram agressivas ao extremo, eles não chegaram ao ponto de condenação.

Enganando os investidores e escondendo fatos importantes, esses executivos causaram danos profundos aos seus acionistas, aos Estados Unidos e a toda comunidade mundial, em função da atual globalização. O resultado: recursos perdidos e um atraso na economia.

Um legado benéfico dessa triste era seria se as corporações pudessem fornecer a todos os usuários um quadro mais claro dos seus desempenhos.

O processo econômico não funciona direito se uma empresa estiver mentindo sobre o seu desempenho.

MANDEL (2002, p. 1) esclarece, de forma clara, como dados falsos podem ser um grande desastre para os usuários e a economia, ao dizer que:

“Quando a Enron Corp. Informou que o seu faturamento cresceu 70% anualmente de 1997 a 2000, e o seu lucro operacional cresceu 35% ao ano, levou outras companhias a entrarem no negócio elétrico

e de gás em função deste bom resultado. O fato é que a Enron alcançou muito dos seus resultados não demonstrando corretamente os empréstimos nos livros e usando outros truques contábeis que na ocasião não eram muito óbvios de serem usados.”

Segundo o BBRT, o que pode deixar vulnerável as organizações a situações como a que passou a Enron, Worldcom e outras grandes corporações, é o tempo de preparação do processo orçamentário, que consome em gestão de negociações, planejamento e, principalmente, estabelecimento de objetivos e desempenhos fixos para o ano seguinte. O resultado pode ser subavaliado ou superavaliado, gerando expectativas nos acionistas e nos gestores.

JENSEN (2001, p. 1) também ressalta o tempo de preparação dos sistemas de orçamento, e vai além, ao citar que esses sistemas são dirigidos para coordenar as atividades das unidades e para motivar os gerentes.

“Os sistemas de orçamentos existem em todos os lugares. Por muito tempo considerado uma ferramenta necessária no gerenciamento das empresas, o processo de orçamento, freqüentemente, consome seis meses do tempo de gestão em negociações, planejamento, e estabelecimento de objetivos. Tais sistemas são dirigidos para coordenar as atividades das unidades e motivar os gerentes. Eles são usados em simples organizações e em todas as complexas organizações.”

Mas, por outro lado, o modelo de orçamento utilizado pela maioria das empresas implica em técnicas e procedimentos contábeis, segundo os princípios fundamentais de contabilidade e aplicados antecipadamente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas para a consecução do resultado desejado.

O BBRT tem a visão de que, para a maioria das empresas, o processo de orçamento é um ritual anual e que faz parte do calendário das empresas e

corporações, no mundo todo. Absorve um volume muito grande de tempo, e o que gera, em sua maioria, são benefícios incertos para a organização.

Tipicamente, começa entre quatro a cinco meses antes do último mês do ano, e o seu primeiro passo é dar uma visão da empresa, na qual estabelece as metas do negócio.

A Figura 1 (p. 44) ilustra os passos do processo orçamentário, na visão do BBRT. Após a missão estar definida, segue-se um grupo de planos estratégicos que estabelecem a direção e o nível de metas da empresa.

A partir desse momento, iniciam-se as incontáveis reuniões que definirão como os objetivos serão negociados e como os recursos serão alocados nos determinados negócios, acordados antecipadamente.

ATKINSON et al (2000, p. 465) simplificam a idéia do orçamento, quando dizem que:

“O orçamento é a expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais. O orçamento também provê meios para comunicar as metas em curto prazo da empresa a seus membros. Orçar as atividades das unidades organizacionais pode refletir quão bem os gerentes das unidades entendem as metas da empresa e propiciam oportunidade para seus planejadores seniores corrigirem distorções nas metas das empresas.”

O princípio do orçamento, portanto, é ter o controle de toda a empresa e, ao mesmo tempo, dar informações à alta administração e gestores para que tenham controle sobre todos os eventos e das atividades sob sua responsabilidade. PEREIRA (2000, p. 5) corrobora esse pensamento ao afirmar que:

“O papel dos gestores envolve, portanto, a otimização dos resultados globais e setoriais da empresa, a partir da otimização das decisões que ocorrem no âmbito de sua responsabilidade. Com esse

propósito, devem planejar, empreender e controlar todos os eventos econômicos que acontecem no processo de realização das atividades sob sua responsabilidade.”



Figura 1: O processo de orçamento tradicional

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 5)

Assim sendo, ao planejar, uma empresa procura formular de maneira explícita as tarefas a serem cumpridas e prever a obtenção dos recursos necessários para isso, dentro de uma limitação específica de prazo.

O orçamento, portanto, representa a expressão quantitativa, em unidades físicas, medidas de tempo, valores monetários e outros, dos planos elaborados para o ano fiscal seguinte.

Como bem diz SANVICENTE (1978, p. 249), o orçamento “pressupõe previsões sobre o comportamento esperado do meio em que a empresa atua, a fixação de objetivos amplos, e a elaboração dos documentos que formalizam o processo de planejamento”.

Isso quer dizer que, antes de qualquer coisa, uma das primeiras etapas do processo de planejamento, como foi indicado, aliás, é a fixação de objetivos.

2.1.1 Planejamento orçamentário

Embora o planejamento e o controle de resultados estejam relacionados à contabilidade, bem como a outras funções da empresa, WELSCH (1983, p. 22) diz que “eles não podem ser satisfatoriamente classificados como uma técnica contábil; em vez disso, trata-se de um sistema administrativo”.

Logo, com muita freqüência, o planejamento orçamentário é confundido com a função de *controle* das operações da empresa, visando o acompanhamento e ao *feedback* mais rápido possível para a correção das atividades a se realizar. Esse planejamento, portanto, é composto por elementos de gestão de custos, projeção e planejamento, coordenação e alinhamento, controle e relatórios, alocação e liberação de recursos, motivação e remuneração variável, vínculo com a estratégia, e definição e gestão de metas.

RICCIO (1989, p. 78), em sua tese de doutorado, ressalta que o planejamento faz parte de um sistema de informação contábil, ao dizer que:

“No planejamento os critérios de desempenho para cada uma das áreas de responsabilidade são prefixados e transformados em resultados planejados. Os resultados reais provenientes do Subsistema de Contabilidade Operacional são aqui comparados com planos, e emitidos sinais de alerta para os diferentes níveis da organização.”

O que se espera é que todos esses elementos sejam atendidos e os resultados dessas atividades em execução correspondam aos objetivos. PEREIRA (1993, p. 101) ressalta que:

“Execução é, portanto, a fase do processo de gestão onde todas as ações acontecem, onde todos os esforços de planejamento se consolidam em ações concretas. Essas ações devem estar em consonância com os planos, pois estes devem incorporar os objetivos empresariais julgados eficazes e eficientes para que a empresa atenda a sua missão.”

Após a apresentação do papel desempenhado pela elaboração de orçamentos na função geral de planejamento, deve-se encará-lo como um instrumento de controle. Corroborando esse pensamento, SANVICENTE e SANTOS (1983, p. 22) ressaltam que: “De nada adiantará apenas planejar e, por meio do orçamento, atribuir responsabilidades pela execução, sem ir verificando, *pari passu*, se as responsabilidades estão sendo apropriadamente cumpridas.”

A Figura 2 (p. 47) ilustra bem, ao apresentar o planejamento orçamentário como uma ferramenta multifuncional e fruto de um planejamento central. Isso quer dizer que envolve a empresa no seu total, podendo afetar e determinar o seu êxito, seja ela grande, média ou pequena. WELSCH (1983, p. 28) nos diz que a empresa “deverá permanentemente: planejar, organizar, formar equipe de pessoal da organização, dirigir, e controlar os resultados e os desempenhos das unidades de negócios e dos seus gestores”.

Desse modo, o administrador ou o *controller* que puder tomar alguma decisão que provoque alterações significativas no comportamento e nos valores assumidos na correção das atividades assumidas poderá ser responsabilizado pelos resultados efetivamente alcançados.

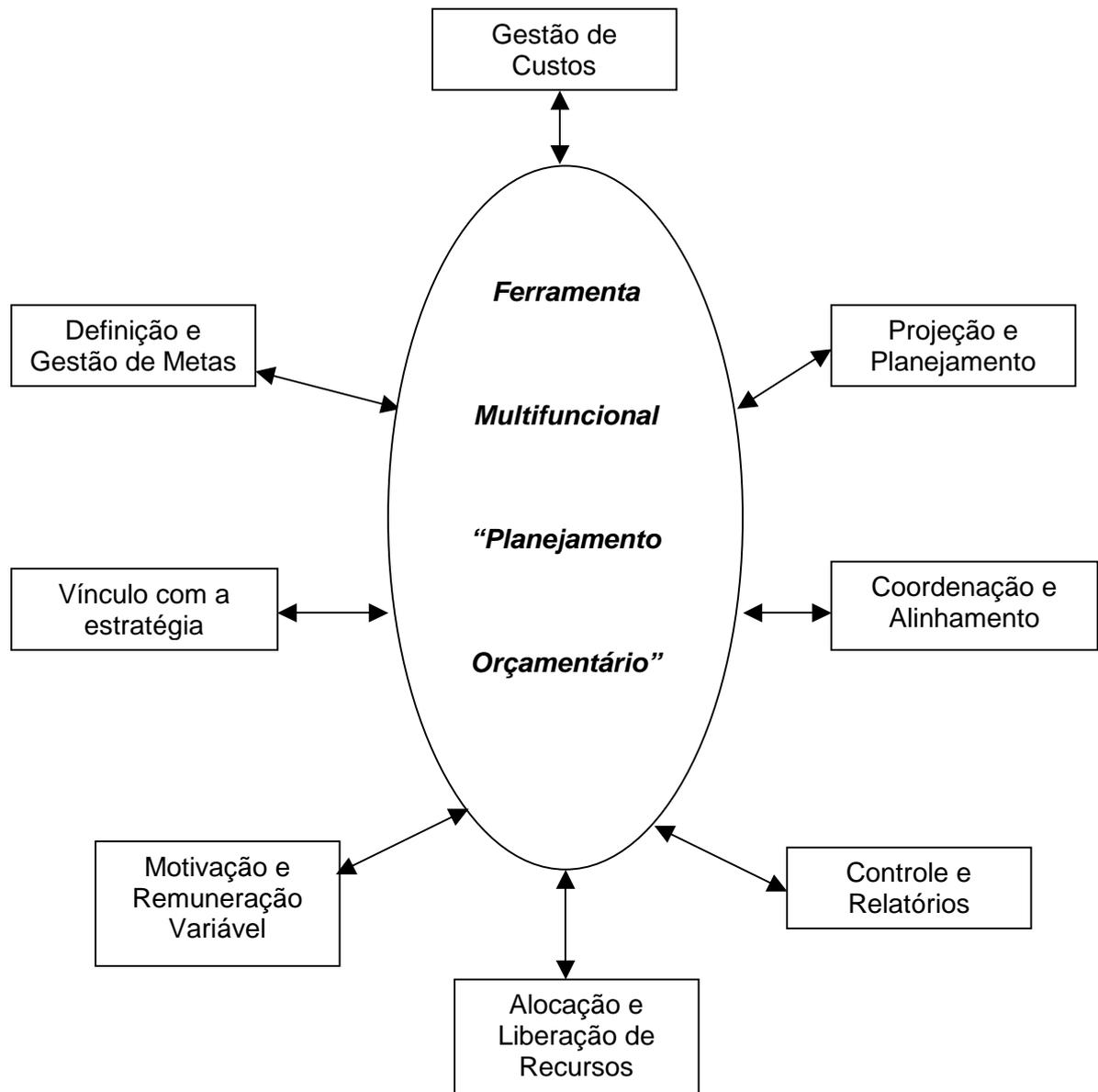


Figura 2: Funções comuns do planejamento orçamentário

Fonte: PFLAEGING (2003, p. 25)

A seguir, far-se-á uma análise crítica do processo orçamentário, na abordagem do Beyond Budgeting Round Table – BBRT. Para complementar a

análise e a pesquisa, este estudo busca apoio teórico em outros autores da área de controladoria, tanto nacionais como internacionais.

2.1.2 Como atingir os objetivos?

O Beyond Budgeting Round Table – BBRT observa que o orçamento tradicional tem um conjunto de objetivos com base em finanças e, freqüentemente, tais números são negociados entre os superiores e os subordinados, meses antes do início do ano.

Esses números são fixados para o ano seguinte e representam o componente chave para se concluir um contrato de desempenho anual. Todas as ações são focadas em reuniões específicas sobre os números.

Para fins de planejamento e controle, WELSCH (1983, p. 57) diz que os objetivos:

“Devem representar valores esperados reais, de acordo com a hipótese de que as operações serão conduzidas eficientemente e que o desempenho dos indivíduos e grupos será eficiente, em vista das condições projetadas para o período do planejamento.”

Os objetivos constituem enunciados das posições em que a empresa deseja estar futuramente, em termos de um ou de vários aspectos essenciais para ela, sendo, na sua maioria, financeiros. Assim, como não se pode fazer planejamento sem controle, e vice-versa, SANVICENTE (1978, p. 250) diz que: “A elaboração de planos e orçamentos anuais de desempenho terá sentido se a empresa não tiver previamente fixado objetivos maiores que caracterizem esse desempenho.”

Essa citação confirma a necessidade do orçamento fixar objetivos para a sua existência. Então, os objetivos são fixados para o ano seguinte, e na sua maioria são

números, que incluem: quantidade e valores totais de vendas, lucro, custos e índices, tal como retorno sobre o capital, que ocorrerão no próximo ano. Os objetivos também podem mudar, simplesmente porque são fixados em condições de incerteza ou de desconhecimento parcial do futuro. Com relação a essa situação, SANVICENTE e SANTOS (1983, p. 20) dizem que:

“A filosofia básica da empresa pode não ser alterada, mas é possível que a mudança, provocada por novos acontecimentos externos e internos, exija a confecção de novos orçamentos em meio a um período de planejamento, com o conseqüente redirecionamento da aplicação de recursos.”

2.1.3 Como se recompensam as pessoas?

Segundo o BBRT, neste modelo de orçamento tradicional, assume-se que os gerentes estão motivados e serão recompensados de forma justa, se o correto *mix* de objetivos e incentivos estiver definido no lugar certo.

Sobre o pensamento acima, JENSEN (2001, p. 4) destaca duas situações negativas referentes aos incentivos estarem vinculados a contratos de objetivos fixados no orçamento, que são:

“1) Os gerentes tentarão estabelecer objetivos que serão facilmente alcançáveis; e 2) Farão o possível, para que esses objetivos sejam atingidos, independentemente, dos problemas que a organização possa ter no futuro.”

Recompensas, de acordo com KOHN (1998, p. 17), “é a idéia de que o melhor meio para se conseguir que algo seja feito é recompensar as pessoas sempre que atuem conforme queremos”.

De acordo com o orçamento, as recompensas estão ligadas a um resultado fixado em um acordo antecipado. Os benefícios são os que os gerentes já conhecem e sabem como encontrar, pois sabem onde eles estão.

Usualmente, os incentivos e recompensas são fixados de acordo com os objetivos. Os gestores, ao atingirem uma determinada meta, e em função desse resultado alcançado, podem receber, bônus financeiro (“x” salários por ano), ou promoção por mérito, um novo automóvel, ou outro tipo de recompensa, cuja contingência sempre será a realização dos objetivos fixados.

JENSEN (2001, p. 10) critica esse método ou qualquer outro que vincule recompensas com contrato de objetivos fixados ou qualquer outro método de fixação por orçamentos, ao dizer que:

“Para parar com os jogos comportamentais em função de orçamentos e objetivos e restaurar a integridade do processo de gestão e planejamento, deve-se iniciar, não apenas recomendando que os gerentes parem de mentir sobre previsões e outros dados que compõem o orçamento, mas eliminar o uso de orçamentos em fórmulas para incentivos e sistemas de promoções de gerentes.”

KOHN (1998, p. 18) tem um pensamento que explica bem o fato acima, quando diz que “recompensar as pessoas por sua submissão não é um recurso mágico para fazerem as coisas funcionarem, como tantos insistem”.

Esse é um possível ponto de conflito no orçamento, pois os gerentes conhecem os objetivos orçados, e podem optar em não atingí-los, jogando para que aconteça o fracasso, ou então, pressionados, se *submetem* a qualquer custo a realizar os objetivos orçados.

2.1.4 Como gerenciar o plano de ação?

Segundo o BBRT, o processo de planejamento é usado de cima para baixo, preparado pelos executivos da alta administração ou departamento de planejamento central, ou, algumas vezes, com equipes locais preparando os planos, que depois negociam e acordam com os superiores os desempenhos a serem fixados.

No modelo de gestão centralizado (Figura 3, p. 51), a alta administração é a responsável pelos resultados, sendo que os demais colaboradores não se sentem proprietários dos objetivos e metas fixados por esse modelo de gestão.

PARISI (1999, p. 75) corrobora essa idéia, quando diz que:

“O gestor, uma vez incumbido de poder e autoridade para tomar decisões sobre os eventos econômicos de determinadas atividades empresariais, torna-se o exclusivo responsável pelos impactos operacionais, financeiros e econômicos de suas decisões, sendo atribuídos às áreas sob sua gestão os custos e receitas, sobre os quais tem efetivo controle.”

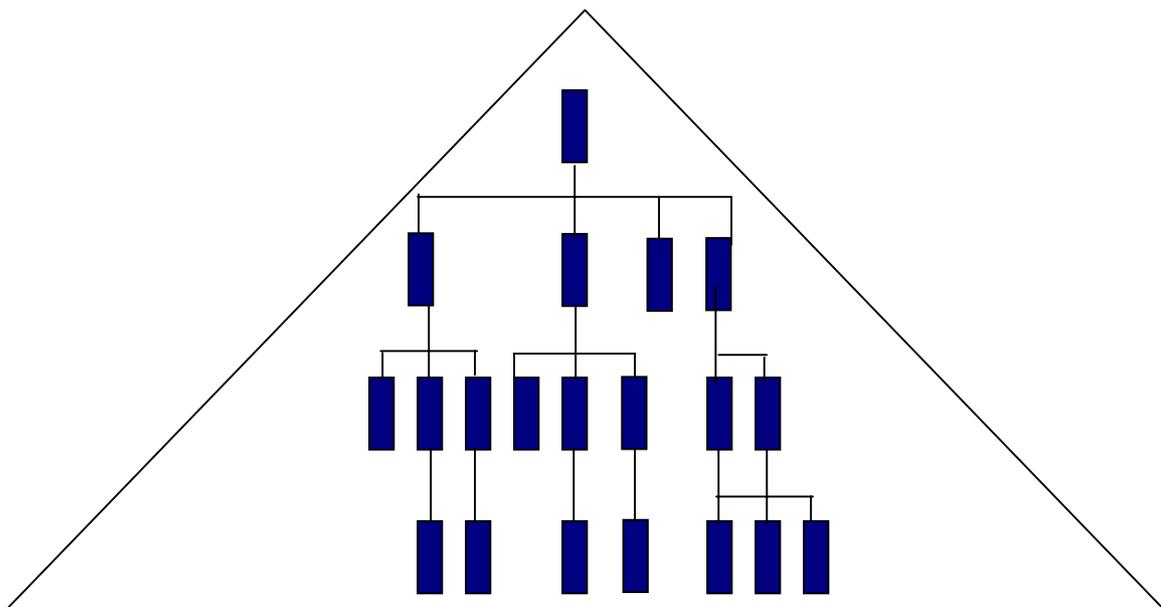


Figura 3 – Pirâmide de gestão tradicional

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 137)

Além disso, muitos planos são baseados em melhorias departamentais que não estão necessariamente de acordo com os objetivos estratégicos da empresa.

Depois de meses de discussão, o plano resultante fornece linhas mestras que dizem o que terá de ser feito no próximo ano. Entretanto, existe o risco de que o plano predeterminado passe a ser uma obrigação, enquanto o ambiente de negócio é tão imprevisível como nos dias de hoje.

O Beyond Budgeting Round Table – BBRT nos diz que no modelo de gestão centralizado o orçamento não deveria ser apenas um plano financeiro, mas um processo de gestão de desempenho que executa tal plano.

Esse processo é sobre acordos e coordenação de objetivos, recompensas, planos de ações e recursos para o ano seguinte, e o medir e controlar o desempenho, contra aquilo que foi acordado no processo de geração do orçamento.

No modelo de gestão centralizado, o orçamento é o resultado de contratos de objetivos e desempenho fixados que geram situações que refletem no comportamento dos gestores da organização.

2.1.5 Como gerenciar os recursos?

Os recursos são alocados, em sua grande maioria, no momento da definição do orçamento, independente de outros planejamentos (estratégico e de ação).

Tais recursos são negociados antecipadamente com o departamento ou divisão de custos da empresa, que supre as informações necessárias aos altos executivos que atuam como um comitê central, aprovando ou desaprovando as propostas de investimentos baseados nos planos anuais. WELSCH (1983, p. 233) comenta que:

“Embora os planos de longo prazo devam ser flexíveis, é desejável que sejam expressos formalmente por escrito para poderem ser incorporados aos arquivos da alta administração. Os planos vêm à luz principalmente por meio do orçamento anual, quando os planos são definidos a ponto de haver um comprometimento por parte da administração no sentido de executá-los.”

Os benefícios aqui encontrados são que, em determinado ponto no tempo, todos os recursos são alocados para determinada unidade. Portanto, nota-se que nenhuma atenção adicional de gestão é necessária, até a próxima revisão do orçamento.

BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 9) ilustra com muita propriedade, quando cita o especialista em estratégia Gary Hamel, que descreveu esse tópico do modelo de orçamento tradicional como o último bastião do estilo soviético de planejamento central.

Segundo WELSCH (1983, p. 234), o orçamento anual de investimentos “deve ser em função das decisões da administração em relação aos projetos importantes e nos pedidos dos vários departamentos de verbas destinadas a permitir os investimentos secundários”.

Portanto, a alta administração gerencia todas as possíveis alocações de recursos para toda a organização, quando acontece a confecção do orçamento.

2.1.6 Como são coordenadas as ações?

Os planos são vinculados à coordenação central das unidades departamentais e das unidades de negócios, no orçamento. Por exemplo, pode-se afirmar que produção e vendas estão afinadas, e o *marketing* terá os recursos necessários para suportar os planos de vendas. Dessa forma, cada unidade interage com a outra, gerando um plano coerente para a empresa toda.

SANVICENTE (1978, p. 249) ilustra bem esse fato, quando comenta que “ao planejar, uma empresa procura formular de maneira explícita as tarefas a serem cumpridas e prever a obtenção dos recursos necessários para isso, dentro de uma limitação específica de prazo”.

No orçamento tradicional, o orçamento de vendas é a peça básica de elaboração, que condiciona todo o processo, enquanto o orçamento de produção visa informar às unidades organizacionais o volume a ser produzido e o seu custo de produção (MOREIRA, 2002, p. 60 e 67).

PELEIAS (1992, p. 84), tomando por base o postulado da continuidade, diz que a empresa tem a princípio duas linhas de ação, ou dois caminhos a seguir:

“1) manter o mesmo nível de atividades – isto significa dizer que, por qualquer que seja o motivo, seu interesse é manter a empresa do mesmo tamanho; 2) aumentar o nível de atividades – significa dizer que existe interesse em aumentar os volumes de produção e de vendas, conquistar novos mercados e/ou expandir o mercado atual, realizar investimentos, dentre outros fatores.”

Porém, segundo o BBRT, os planos dos departamentos, que são individuais, tornam duvidosa a assertiva de que os números somados formam uma estratégia coerente para a empresa toda.

Ademais, eles enfatizam que nesse modelo de gestão centralizado, os gerentes de departamentos com freqüência procuram ardorosamente melhorar os seus próprios departamentos, sem considerar como isso pode se ajustar às metas estratégicas mais amplas da empresa. O problema maior disso acontecer se refere ao fato de que o recurso humano é uma entidade política, cuja idéia é defendida por GIL (1997, p. 47), que afirma:

“O conflito é que a necessidade do trabalho em equipe *versus* a busca pela supremacia de suas idéias, rege a conduta como pessoa

física e como pessoa jurídica de cada profissional da organização. Como pessoa física, em consequência de seus anseios pessoais, de seu projeto de vida. Como pessoa jurídica, em face da função que desempenha, as atribuições, os resultados que executa, e como produz na organização.”

GIL nos leva a entender as expectativas dos profissionais face às organizações e à sua dinâmica administrativa, técnica e operacional. Está implícito, nas pessoas jurídica e física, o comportamento, o desempenho, as reações, e as emoções, geradas no dia-a-dia, em qualquer entidade em que a pessoa ou recurso humano está concentrado. Isso quer dizer que muitas deficiências atribuídas a programas orçamentários podem ser diretamente associadas a atitudes impróprias da administração e a outros erros de comportamento. Os indivíduos é que determinam a qualidade da administração, ou seja, é o gerente individual quem comete o erro, exerce pressão indevida, estabelece padrões pouco realistas e é inflexível em sua administração. O principal fator do processo administrativo é o de comportamento, ou seja, o inter-relacionamento de indivíduos e de grupos.

2.1.7 Como são medidos e controlados os desempenhos?

PELEIAS (1992, p. 73), em sua dissertação de mestrado, diz que para assegurar os objetivos propostos:

“O controle implica na existência de objetivos e planos, e nenhum gestor, de qualquer área da empresa, poderá controlar sem planos. É exercido por todos os gestores da empresa, e a unidade de controle constitui-se num órgão de apoio a esta função.”

São produzidos relatórios mensais de desempenho cobrindo todos os aspectos de suas operações. Esses relatórios indicam as variações favoráveis e desfavoráveis entre o desempenho real e o desempenho planejado para o mês encerrado, e em bases cumulativas para os meses do ano até então decorridos. Os gestores devem examinar o relatório mensal cuidadosamente, para se familiarizarem com as condições de desempenho excelente e péssimo, nas várias unidades administrativas pelas quais são responsáveis. Os procedimentos de acompanhamento constituem um aspecto muito importante do controle eficaz. Algumas organizações requerem explicações por escrito das variações mais significativas. Os procedimentos de acompanhamento preferidos por outras empresas envolvem reuniões de tom construtivo, em que as causas são discutidas e tomam-se decisões sobre medidas corretivas (WELSCH ,1983, p. 322-323)

O controle orçamentário, baseado na emissão de relatórios, compara e avalia constantemente os resultados reais alcançados durante o período de execução dos planos, gerando medidas corretivas, onde se fizerem necessárias.

Em outras palavras, WELSCH (1983, p. 45) diz que:

“Fundamentalmente, a função de controle tem por objetivo assegurar a conformidade das ações com os objetivos e planos preestabelecidos da empresa e cada uma das suas subdivisões. O controle, portanto, destina-se à determinação da eficácia com que os planos são cumpridos. A administração deve saber se as políticas e os planos estão sendo obedecidos ou não em todas as áreas da organização; deve possuir indicadores (relatórios) de falhas nos planos e receber avisos oportunos de divergências em relação aos objetivos estabelecidos. Portanto, a função de controle é necessária para uma coordenação permanente.”

A apresentação do controle orçamentário pode ser por meio de relatórios de desempenho, os quais podem ser externos (governamentais, comissões

controladoras etc), aos proprietários (auditores independentes) e internos (estatísticos, especiais e desempenho).

A respeito, o comentário de SANVICENTE (1978, p. 253) acrescenta que:

“Se de um lado se acredita que a elaboração de planos e orçamentos para um período futuro contribui para a realização mais eficaz dos objetivos da empresa, também é verdade, por outro lado, que não há planejamento adequado sem controle.”

Os gerentes necessitam explicar com respostas rápidas as variações favoráveis ou desfavoráveis que ocorrem no orçamento, fornecer projeções e previsões atualizadas para trimestres, semestres e anos seguintes, e também ter controles adequados de desempenho para o orçamento e para a empresa.

Logo, deve-se aproveitar o momento das correções das variações para também vislumbrar as possibilidades negativas ou positivas a que a empresa está sujeita no futuro, ou seja, não estar divorciada dos possíveis problemas e das oportunidades que podem surgir em um tempo vindouro.

Hackett Best Practices, uma divisão da Answerthink, Inc., informa que:

“Em 77% das empresas (pesquisadas 2.000 empresas nos EUA), o foco do processo de previsão e projeção é somente para o próximo ano fiscal; raramente é usado para explorar o potencial de problemas e oportunidades futuras.” (HACKETT BEST PRACTICES, 2002).

Em seu trabalho sobre gestão econômica, CATELLI (1999, p. 130) leciona:

“Nesse ambiente de turbulências e de grande competição entre as empresas, a única saída para os gestores alcançarem seus objetivos é planejar cuidadosamente as ações que pretendem empreender, reavaliando, de tempo em tempo, o desempenho efetuado contra o desempenho planejado.”

Tomando como parâmetro de comparação essa proposta de gestão econômica, os problemas relacionados ao orçamento, tratados na pesquisa

desenvolvida pelo grupo de pesquisadores sobre o *Beyond Budgeting*, que será visto no Capítulo 3, não são o conceito e a técnica do orçamento que os pesquisadores discutem, mas a aplicação incorreta, que representa entraves para as empresas, e os problemas comportamentais, que também são gerados pela sua má aplicação.

A visão crítica do BBRT sobre a forma de medir e controlar o desempenho com a utilização do orçamento, segundo HOPE e FRASER (2003, p. XVIII), é que:

“O orçamento é formado por contratos de desempenhos fixados que forçam os gerentes, de todos os níveis, a se comprometerem a atingirem os resultados determinados, embora muitas das variáveis vinculadas aos resultados estejam fora dos seus controles.”

O BBRT, em sua visão, entende que deve existir a medição e o controle, porém a sua crítica é que o resultado alcançado a ser demonstrado aos acionistas (já no primeiro trimestre do ano subsequente a confecção do orçamento) pode ser completamente diferente do proposto no orçamento, em função das mudanças que ocorrem nas variáveis externas e internas, e que os gerentes não têm controle.

Outra crítica, segundo o BBRT, e conforme HOPE e FRASER (2003, p. XVIII), refere-se ao lado comportamental dos gerentes que:

“Em muitos casos os gerentes não aceitam os objetivos determinados no orçamento, e buscam não realizar o resultado, ou então, por serem pressionados, buscam atingir os objetivos não importando o custo, muitas vezes levando-os a comportamentos indesejáveis e antiéticos na sua obtenção.”

O lado comportamental dos gerentes no orçamento é outra visão crítica do BBRT e, como foi dito acima, quando os relatórios são enviados com os resultados da organização à alta administração e aos acionistas, os números não demonstram como os gerentes conseguiram atingir os objetivos pré-fixados. Muitos dos números

podem ter sido atingidos de forma indesejável e antiética, na busca do melhor bônus, ou outra gratificação prometida antecipadamente.

2.2 Análise das críticas do BBRT sobre o orçamento

Segundo a visão do BBRT, o orçamento tem gerado frustração e insatisfação nos gerentes, de acordo com as empresas por eles pesquisadas. Um dos fatos que o BBRT critica é o tempo de preparo, que é muito longo, e em contrapartida torna-se caro para as organizações.

Além dessas críticas, o BBRT, por meio da SAP AG (2001, p. 6), que realizou um estudo para buscar o melhor sistema de informação para empresas que buscam implantar o novo modelo de gestão, o *Beyond Budgeting*, detalha em seu relatório algumas barreiras que podem gerar problemas para as empresas que utilizam um modelo de gestão centralizado e o orçamento como uma ferramenta operacional e de desempenho, tais como:

- *O orçamento pode ser uma barreira para respostas rápidas.* Responder rapidamente ao ambiente de mudanças é difícil, se a empresa estiver restrita às estratégias fixadas anualmente e aos ciclos orçamentários. O grande incômodo deste modelo é a fixação de contratos anualmente.
- *O orçamento pode ser uma barreira para encontrar e manter pessoas talentosas.* Estruturas hierárquicas que são governadas por planos rígidos e orçamentos financeiros inflexíveis oferecem aos gerentes ambiciosos oportunidades limitadas para desafios, riscos e recompensas, e

desenvolvimento pessoal. Isso porque o orçamento é desenhado para controlar. Planos rígidos e orçamento não encorajam a liderança empresarial e o assumir riscos.

- *O orçamento pode ser uma barreira para a inovação.* Burocracia em todos os lugares e controle orçamentário rígido freqüentemente obstruem a criação e a inovação. Isso asfixia a criatividade e falha em fornecer um clima de gestão que deveria desenvolver as pessoas criativas. Quando o orçamento é fixado, o desempenho a ser atingido já é definido. Os gerentes passam a não estar preparados para outros objetivos mais altos. Sendo fácil de atingir os objetivos, difundir estratégias cautelosas torna-se o resultado constante para as organizações. Portanto, mais cedo ou mais tarde a organização terá problemas para realizar os seus objetivos fixados.
- *O orçamento pode ser uma barreira para a excelência operacional.* Uma das melhores oportunidades para redução de custos é adotar uma estrutura de gestão horizontal, como um modelo de rede, dentro do qual o processo de negócio interage em alta velocidade, possibilitando à organização responder rapidamente às solicitações dos clientes. Mas, nesse modelo de gestão, os recursos e os custos são difíceis de serem repassados dentro da fábrica, em uma estrutura de negócio. Somente erradicando a mentalidade do velho modelo de gestão e sua aplicação incorreta, pode-se encorajar os gerentes a desafiarem os custos fixos, (fixados anualmente em sua confecção), e olharem para a redução de custos continuamente.

- *O orçamento pode ser uma barreira para aproximar relacionamentos com os clientes.* Quando as pessoas de vendas estão focadas somente na realização de objetivos fixados para receitas, volumes de produtos, ou margem bruta, eles têm pouco incentivo em atingir as necessidades dos clientes, ou saber se os clientes estão satisfeitos e se são lucrativos.
- *O orçamento pode ser uma barreira para uma realização sustentável e resultados corporativos competitivos.* Um dos objetivos do processo de orçamento é produzir previsões de lucros estabelecendo expectativas aos acionistas. Uma lealdade cega aos objetivos financeiros, e o orçamento os apoiando, pode causar problemas em longo prazo. Os gerentes que estabelecem objetivos agressivos podem ser chamados a tomar ações drásticas para atingir as expectativas dos acionistas, tais como redução do tamanho da organização, reestruturação, e cortes essenciais nos investimentos de longo prazo em recursos e desenvolvimentos (R&D).

3 NOVO MODELO DE GESTÃO – *BEYOND BUDGETING*

3.1 Um novo modelo de gestão

Conforme o BBRT, uma das principais falhas do processo de orçamento é que ele é baseado em contratos fixados de desempenho, como também contratos fixados de recompensas aos gestores, caso eles consigam atingir as metas e os objetivos propostos e negociados anteriormente.

Esses contratos são fixados para o ano seguinte e representam o componente chave para se concluir um contrato de desempenho anual, ou seja, um conjunto de números negociados. Isso tende a ser arbitrário, diz o BBRT, e, freqüentemente, tais números são relacionados com os desempenhos anteriores, gerando uma grande expectativa nos acionistas (HOPE e FRASER, 1999a, p. 30).

Também é fato que o ambiente competitivo tem sofrido mudanças radicais nos últimos 20 anos, portanto as empresas necessitam estar aptas e ser ágeis para responder a essas mudanças e satisfazer às necessidades dos seus clientes.

Mas, quando muitas empresas parecem estar se aproximando de atingir os desafios, como melhoria da qualidade, melhores serviços e medição da satisfação dos seus clientes, um novo e crucial contexto competitivo surge no ambiente, como, por exemplo, a batalha por atrair e contratar gerentes talentosos e a importância dos acionistas para a empresa, como um todo. (FRASER e HOPE, 1999, p. 16).

É claro que todos esses assuntos estão interligados e conectados. Porém, executivos com idéias estratégicas mais imaginativas e liberdade e capacidade para agir é o que os acionistas estão procurando, quando se olha para um lugar melhor no futuro (FRASER e HOPE, 1999, p. 16).

O ponto é que as empresas devem se tornar atrativas, pois os gerentes e os acionistas estão encarando uma perspectiva cada vez mais sinistra no mercado global, nos dias de hoje.

Na verdade, executivos serão presas fáceis para as empresas que estão com alta capitalização no mercado. Em outras palavras, dependendo da empresa, eles perderão a identidade e a liberdade para agir.

Tais perspectivas deveriam fazer toda a equipe de gerentes reconsiderar seus princípios de gestão e suas práticas. Mas, o que tudo isso tem a ver com o orçamento? FRASER e HOPE (1999, p. 18) dizem que “tudo” tem a ver com o orçamento.

FRASER e HOPE (1999, p. 17) afirmam que uma pesquisa realizada pela McKinsey recentemente apresentou três razões do porquê um executivo escolhe uma empresa, e não outra: “Valores e cultura representam 58%, liberdade e autonomia 56%, e desafios 51%”.

O que a cultura representa para a empresa? Conforme o relatório da PRICE WATERHOUSE (1999, p. 40), a cultura da empresa é um forte determinante do comportamento dos funcionários:

“Os administradores atuais compreendem a importância da cultura e reconhecem a poderosa alavancagem obtida quando comportamentos e decisões sustentam consistentemente a estratégia da organização. Estão conscientes de que a cultura de sua empresa é um forte determinante do comportamento dos funcionários e dos padrões de decisão. Entretanto, mudanças culturais não resultam da concentração na cultura, nem de programas de treinamento, listas de valores e crenças desejáveis, ou de recomendar às pessoas que devem preocupar-se com o cliente”.

Muitas empresas têm buscado um caminho para as mudanças em modelos como *downsizing*, qualidade total, reengenharia, terceirização, porém, o esforço

deve-se concentrar na mudança cultural. Corroborando esse pensamento, CROZATTI (1998, p. 2) escreve que:

“A mudança na organização somente é efetivada se processada a necessária mudança da sua cultura. É preciso que as crenças e valores culturais da organização sejam movimentados juntamente com os processos, em busca de uma congruência com os valores externos, principalmente aqueles que os clientes e fornecedores de recursos percebem mais claramente, por fazerem parte do ambiente próximo da organização.”

No pensamento do autor, a busca de novos modelos para atingir os objetivos de eficiência e eficácia é parte do sucesso, porém a mudança cultural é a chave.

Liberdade e autonomia, portanto, podem ser comparadas às de um solista, assim como o relatório da PRICE WATERHOUSE (1999, p. 109) diz que:

“Cada executivo terá que ser um solista competente e um componente valioso do conjunto. Serão solicitados o comprometimento com o trabalho sem deixar de lado o compromisso de equilibrar a sua vida.”

E, por último, desafio é um fator preponderante para o espírito humano; sobre isso, o relatório da PRICE WATERHOUSE (1999, p. 156) ressalta que desafio é como:

“O despertar sobre uma paixão, ou seja, capitalizar sobre o potencial pleno do espírito humano criando uma força de trabalho altamente carregada, cheia de iniciativa, motivada para transpor grandes obstáculos visando atingir os objetivos da organização.”

Observando o lado dos acionistas, o que realmente os preocupa, em relação às perspectivas futuras da organização, inserida nesses mercados tão turbulentos nos dias de hoje?

Não são, absolutamente, os números atuais existentes nos balanços patrimoniais das empresas, apenas!

Os acionistas têm visão sobre a habilidade da empresa gerar altos volumes de caixa e proporcionar crescimento futuro, como também administrar os ativos intangíveis das organizações.

Os exemplos de ativos intangíveis são as marcas fortes, os processos excelentes (inovação, velocidade, qualidade e produtividade etc.) e, especialmente, a habilidade da empresa de criar opções estratégicas.

Essas visões mostram que as empresas necessitam atrair e manter os melhores e mais talentosos executivos (FRASER e HOPE, 1999, p. 16).

Por que as empresas dependem de orçamentos?

A resposta está na história, como já foi assinalado anteriormente. Não significa que os contadores e *controllers* não tentaram melhorar o sistema de orçamento. Existe o *orçamento base zero* e o *orçamento baseado em atividades*, como exemplos, que são valorosos esforços para atualizar o processo, mas eles lidaram apenas com parte do processo. Além disso, ambos são complicados de gerenciar e consomem um grande tempo para serem confeccionados.

O *orçamento base zero*, conforme BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 6), “foi um modelo popular nos anos 70 e 90. Começou com uma folha de papel em branco considerando um dispêndio criterioso. Provou ser útil (embora, geralmente usado uma vez) para revisar criteriosamente os custos e despesas”.

Algumas empresas estão reconstruindo os seus processos de orçamento, para torná-los mais rápidos e mais baratos, porém falham, porque não conseguem deixar as fraquezas comportamentais e seus jogos (FRASER; HOPE, 1999, p. 17).

Com a evolução tecnológica, o orçamento pode ficar mais rápido, as previsões e projeções mais próximas de acerto real, porém a falha está na maneira como as empresas podem melhorar a situação comportamental do orçamento e

eliminar os jogos criados pelos gestores da empresa. Logo, muitas deficiências atribuídas a programas orçamentários podem ser diretamente associadas a atitudes impróprias da administração e a outros erros de comportamento. Os indivíduos é que determinam a qualidade da administração, ou seja, é o gerente individual quem comete o erro, exerce pressão indevida, estabelece padrões pouco realistas e é inflexível em sua administração. O principal fator do processo administrativo é o de comportamento, ou seja, o inter-relacionamento de indivíduos e de grupos. Assim sendo, esse lado do orçamento é difícil de ser reconstruído, a não ser que sofra uma profunda transformação.

A maioria desses aperfeiçoamentos é atingida pelas reduções de custos e aumento da relevância dos orçamentos. Porém, de acordo com BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 7), “poucos têm tentado livrar-se do contrato de desempenho fixado e da armadilha que é criada anualmente”.

FRASER e HOPE (1999, p. 17) ainda afirmam que: “As empresas devem encarar a realidade, porque o orçamento é uma grande barreira (comportamental) para o futuro. Portanto, a hora para abandoná-lo é agora, ocasião em que se deve desenvolver uma alternativa e um processo de gestão muito mais eficaz”.

Este trabalho estudará um novo modelo de gestão que promete quebrar barreiras, o que a maioria das empresas deseja. As organizações querem ser mais flexíveis às mudanças, porém não sabem como tornar esse desejo uma realidade operacional.

Nos Estados Unidos, essa busca é contínua, e, conforme o BBRT, o orçamento é, nos dias de hoje, uma situação insustentável para as organizações.

HOPE e FRASER (1999b, p. 1) apresentam alguns desabafos de contrariedade com o orçamento, de renomados gestores de importantes organizações, como:

“Jack Welch, ex-CEO da General Electric, que chamou o orçamento de *maldição da América corporativa*; Bob Lutz, ex-vice presidente da Chrysler, disse que o orçamento *é uma ferramenta de repressão*; e Jan Wallander, ex-CEO do banco sueco Svenska Handelsbanken, disse que o orçamento *é um mal desnecessário*”.

Além desses altos executivos, um grande número de empresas reconhece que o sistema de orçamento é talvez a maior barreira para mudanças. SAP AG (2001, p. 6) indica as seguintes empresas que compartilham esse pensamento e que já partiram para o abandono do modelo tradicional de orçamento:

“SKF, uma empresa sueca, líder mundial em rolamentos; Svenska Handelsbanken, um banco sueco de renome mundial; Borealis A/S, uma companhia dinamarquesa, quarta maior empresa petroquímica do mundo.”

Outras empresas ao redor do mundo também reconhecem o orçamento como uma grande barreira para mudanças. HOPE & FRASER (1999b, p. 1) acrescentam mais companhias não satisfeitas com o desempenho do orçamento:

“IKEA, um grupo sueco de produção e vendas de móveis; Schlumberger, empresa de serviços; Boots, grupo de varejo no Reino Unido; Ericson; Scania; Volvo; ABB; British Telecom; The Beers; Deutsche Bank; AC Nielsen; e outras, que buscam abandonar o orçamento de alguma forma.”

Por décadas, os contadores e *controllers* têm planejado e avaliado o desempenho das empresas usando medidas como lucratividade do produto, custos departamentais, unidades de vendas e índice de eficiência do capital. HOPE e FRASER (1999b, p. 1) afirmam que:

“Estas ferramentas estão cada vez mais inadequadas com a modernidade dos negócios, e o orçamento reforça a gestão de comando e controle, e mina a tentativa de mudança organizacional tal como equipes de trabalho e a delegação de autoridade e responsabilidade (*empowerment*)”.

Mas, depois de tantas décadas e tanta utilidade, por que abandonar o modelo de orçamento tão usado por tantas organizações no mundo?

HOPE e FRASER (2003, p. XIII), pesquisadores do *Beyond Budgeting*, afirmam que:

“Os gestores tornaram o orçamento um contrato fixado anualmente, que força os gerentes de todos os níveis a se comprometerem em entregar resultados financeiros específicos, mesmo embora, as variáveis que possam gerar estes resultados, na maioria das vezes estão fora do controle deles. Isto leva a um comportamento indesejável, e muitas vezes antiético.”

As empresas pesquisadas pelo BBRT (algumas delas são mostradas na Figura 5, p. 80) reconhecem que o processo de orçamento tradicional é muito longo, muito caro, adiciona pouco valor, e está cada vez mais fora das condições próprias do seu ambiente competitivo, além de ter sido desenhado para possibilitar à alta administração planejar e controlar suas empresas como se fossem um centro de operações de guerra (HOPE; FRASER, 2003, p. 3).

Isso torna claro porque o orçamento absorve grande quantidade de tempo, para um benefício incerto. Sempre se inicia com um pacote de formulários de uma central de planejamento, que deverão ser completamente preenchidos pelas divisões operacionais e departamentos.

Esses formulários devem ser completados com as previsões de vendas, despesas e custos operacionais, e os recursos e investimentos que serão

necessários para o ano seguinte. Obviamente, em toda unidade de negócio deve ser previsto o lucro, como também uma previsão do fluxo de caixa para o próximo ano.

HOPE e FRASER (2003, p. 5) dizem que, uma vez completados todos os pacotes de formulários, eles retornarão à central de planejamento e serão motivo de reuniões para revisão: “O orçamento, sendo acordado com os contratos fixados, são solicitados relatórios regulares pela central de planejamento, possibilitando a alta administração controlar o desempenho.”

3.1.1 O ambiente de negócios

O modelo tradicional funcionou bem enquanto as condições de mercado eram estáveis, os concorrentes eram conhecidos e as suas ações previsíveis, relativamente poucas pessoas tomavam decisões, os preços refletiam os custos internos, estratégia e ciclo de vida dos produtos eram longos, clientes tinham escolha limitada, e a prioridade dos acionistas era ser boa passageira em um vôo sem nenhuma turbulência.

Mas, como a maioria dos gestores está consciente, essas condições não se aplicam mais, na maioria das empresas (CAM-I, 2001, p. 5).

Além de todas essas variáveis, a cada dia que passa, a vida fica um pouco mais complexa para as organizações. Esclarecendo melhor esse pensamento, o estudo da PRICE WATERHOUSE (1999, p. 27) nos diz que:

“Diariamente surgem contradições e paradoxos novos, sentimo-nos como se estivéssemos beirando o caos. Muitos provavelmente já ouviram gente muito inteligente usar a expressão velejar como metáfora para os negócios. Porém, o ambiente em que vivemos hoje é como uma competição de caiaque em águas turbulentas.”

E o mercado continua competitivo e incerto, e isso se pode observar na afirmação de CAM-I (2001, p. 5), quando diz:

“Hoje o clima competitivo é muito incerto, muitas pessoas são requisitadas para tomarem decisões, a necessidade de inovações está aumentando, a pressão do mercado reflete os custos, os clientes são instáveis, e os acionistas cada vez mais exigentes. Para competir mais eficazmente na informação econômica, as empresas devem acabar com os planos incrementais e a mentalidade de orçamento. Deve envolver todas as pessoas na construção da nova plataforma de um novo modelo de gestão.”

Os pesquisadores do Beyond Budgeting Round Table – BBRT buscam um conjunto coerente de processos alternativos que substitua o modelo de gestão que utiliza o orçamento. Para melhor explicar o que eles estão sentindo, HOPE e FRASER (2003, p. XIX) ilustram o pensamento desses pesquisadores, ao afirmarem que:

“A proposta não é maquiar as rachaduras existentes no modelo de gestão baseado em controle central. A necessidade é atingir um modelo baseado em tomadas de decisão que venham dos gerentes de linha de frente das operações da empresa. A busca é por um conjunto de processos alternativos que suportem objetivos e recompensas relativo, planejamento contínuo, exigência de recursos, coordenação de toda a empresa, e um rico controle de multinível. Nada disto significa perder padrão de desempenho. O efeito é exatamente o contrário. A responsabilidade de desempenho é transferida do centro de controle para as unidades de negócios, e em casos onde já se consegue uma maior maturidade, transferir para a linha de frente. Elevar o sentido de propriedade e compromisso para todas as pessoas locais, estabelecendo metas e ações que direcionarão a força por melhorias contínuas.”

Concordando com o pensamento acima, a Figura 4 (p. 71) nos oferece um maior esclarecimento, mostrando as mudanças, que eram contínuas e constantes,

no tempo em que o orçamento era o modelo de excelência operacional, como também como as mudanças são descontínuas e imprevisíveis, nos tempos atuais.

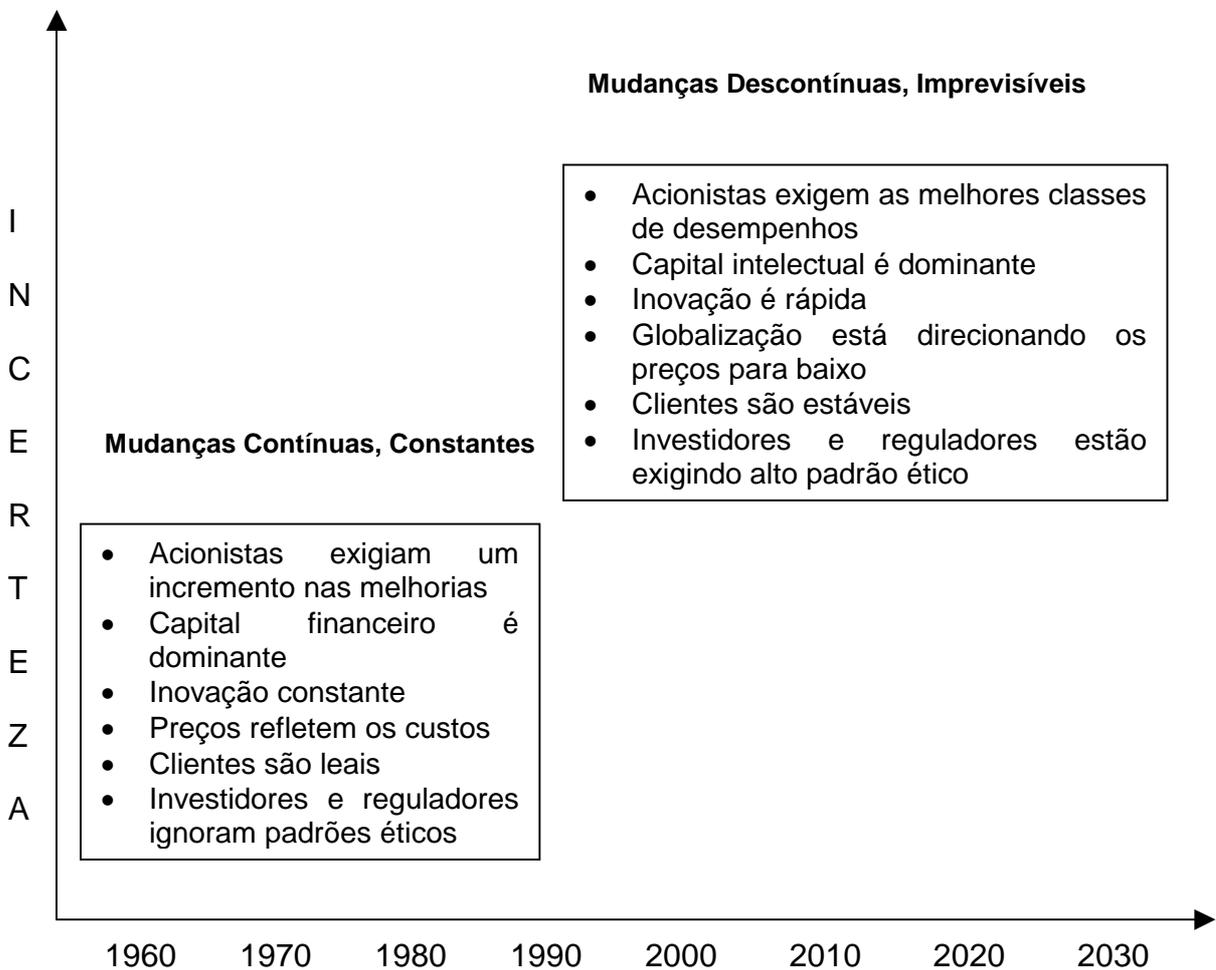


Figura 4: As mudanças no ambiente de negócios

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 8)

Para competir mais eficazmente, acabando com os planos incrementais, a mentalidade de orçamento, e envolver todas as pessoas na construção da nova plataforma para uma melhoria sustentada, CAM-I (2001, p. 5) identifica os pontos que necessitam de transformação nas empresas, que são:

- Responder mais rapidamente para abrir caminho às oportunidades e às mudanças das necessidades dos clientes.

- Atrair e reter as melhores e mais capazes pessoas, levando à responsabilidade das decisões, e aceitar a responsabilidade de prestar contas dos resultados, dentro do seu domínio competitivo.
- Continuamente fornecer soluções inovadoras e gerar conceitos de novos negócios.
- Operar com baixos custos, alta qualidade e maior eficiência.
- Melhorar o seu conhecimento das necessidades dos clientes e focar na melhoria da lucratividade dos clientes.
- Fornecer um desempenho competitivo sustentável para os acionistas.

HOPE e FRASER (2003, p. XX) acrescentam que não é necessário o orçamento para regular o desempenho da organização. Existem outras formas de avaliar a atual situação da organização, como, por exemplo, medidas e objetivos relativos, que ilustra da seguinte forma:

“Embora ainda exista uma insinuação de contratos para atingir um alto padrão de desempenho, a diferença chave é que os desempenhos são relacionados às medidas relativas. Tais medidas são auto-reguladoras. Elas não requerem um processo de negociação que resulte em objetivos fixados, porém tornam-se mais confiáveis.”

O que se observa é que, para atingir esses alvos, a empresa deve tornar-se mais flexível e responsiva, o que significa descentralizar poder, delegando, por exemplo, autoridade e responsabilidade de prestar contas para as pessoas mais próximas dos clientes.

3.2 Transformações e mudanças

Enquanto a maioria dos executivos da alta administração quer que suas empresas sejam mais flexíveis e descentralizadas, poucos sabem como mudar a retórica da gestão, dentro da realidade operacional.

Fala-se sobre respostas rápidas, pessoas envolvidas, inovação, excelência operacional, foco no cliente, valores dos acionistas, processos de gestão com objetivos, planos, medidas e recompensas, porém, a realidade é outra, ou seja, os executivos continuam emperrando e deformando todos os princípios, com o comando e controle por toda a organização.

O BBRT diz que a busca é por excelência operacional, mas, no modelo de gestão com orçamento tradicional, as estratégias fixadas impedem respostas rápidas; estruturas organizacionais rígidas engessam os gerentes que buscam desafios e desenvolvimento; burocracias sufocam as inovações, entrincheiram as funções e minam os processos em todas as funções; ênfase no produto funciona de forma contrária aos programas de lealdade dos clientes; contratos de desempenho de curto prazo falham em suportar a criação de valores em longo prazo.

Nem os milhões gastos todos os anos em reengenharia, formação de equipes, sistemas para toda a empresa, gestão de relacionamento com o cliente, gestão baseada em valores e *balanced scorecards* parecem solucionar esses problemas.

Como HOPE e FRASER (2003, p. 9) dizem, “poucas destas ferramentas de gestão da década passada têm sido usadas, fundamentalmente, para transformar o processo de gestão de desempenhos”.

O orçamento continua um contrato fixado para um período de doze meses. A sua proposta continua sendo comprometer os subordinados ou equipes a superarem

esses objetivos, e então possibilitar aos superiores controlar os resultados. Obviamente, esses superiores se reservam o direito de interferirem e mudarem os termos dos objetivos, se necessário.

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 10), os termos desses contratos incluem os seguintes itens:

- *Objetivos fixados*: que são para o ano seguinte e específicos em termos financeiros. Esses objetivos são típicos, pois incluem vendas, lucro, custos e índices de retorno sobre o capital.
- *Incentivos e recompensas*: incentivos financeiros, que são usualmente fixados e acordados com o objetivo de atingir os resultados. Existem outros incentivos e recompensas, como promoção e reconhecimento, se atingirem os objetivos.
- *Acordo sobre os planos*: um plano definido em termos estratégicos e financeiros será anexado ao contrato que vem de cima para baixo, preparado pelos líderes ou por uma central de planejamento; ou de baixo para cima, em que equipes locais preparam os planos, negociam e fazem acordos com os superiores.
- *Definição de recursos*: uma vez mais os planos são estabelecidos em um orçamento mestre, no qual os recursos são alocados aos departamentos, por meio de um contrato fixado. Cada contrato terá uma demonstração no orçamento, indicando a sua alocação e quando acontecerá.
- *Compromisso de ações na organização*: o acordo especifica o compromisso que um negócio ou unidade operacional faz com outra unidade. Por exemplo, a unidade de produção deve se comprometer em atingir os planos de vendas.

- *Programa de entrega de relatórios:* o acordo especificará o tipo e a frequência dos relatórios. Os altos executivos normalmente exigirão as ações corretas para assegurar que o desempenho continue no caminho certo e de acordo com o plano. Os gerentes precisarão explicar as variações e fornecerem previsões que atualizem a base para as ações.

Os termos dos contratos acima e suas condições podem ser explícitas (uma carta do superior aos subordinados) ou implícitas (costumes e práticas mostram para as partes quais resultados prováveis deverão ser atingidos).

Essa fixação de contratos gera uma vasta gama de disfunção comportamental entre os executivos, que leva a corporação a ter problemas de governança corporativa.

Desse modo, muitos exemplos de disfunção comportamental surgem nas organizações, conforme HOPE e FRASER (2003, p. 13) apresentam:

- Sempre negociar os menores objetivos e as maiores recompensas. Esse é o resultado desejado, na perspectiva dos gerentes no processo de orçamento. Um objetivo que, no íntimo do gerente é confortável, e é exteriorizado ao superior de forma complicada e difícil.
- Sempre buscar o bônus, de qualquer forma. Ações tomadas para se obter o máximo de bônus é um justo jogo.
- Nunca colocar a necessidade dos clientes acima dos objetivos de vendas. Embora todos queiram satisfazer os clientes, não é a maneira como eles são medidos e recompensados. Então, eles atingem os objetivos de vendas, persuadindo os clientes a comprar os seus produtos, e convencendo que estoques com baixa movimentação é um grande negócio.

- Nunca dividir conhecimentos com as outras equipes – eles são inimigos. A principal competição não é o mercado externo. Na verdade, é com as outras divisões, departamentos e unidades de negócios. Todos tentarão obter a maior quantidade de recursos que puderem. Também existe a sigla NIA (não inventado aqui), síndrome que bloqueia qualquer iniciativa de compartilhamento. A arrogância e egos inflados dos líderes de negócios impedem as boas idéias de serem apresentadas ao conselho.
- Sempre pedir mais recursos do que é necessário, esperando cortar aquilo que realmente necessita. Isso meramente antecipa o processo de negociação. Os supervisores sempre querem reduzir as suas necessidades. Dessa forma, eles aumentam as suas necessidades, pois sabem que, com esse aumento, provavelmente receberão exatamente o que precisam.
- Sempre gastar o que está no orçamento. Os superiores, invariavelmente, perguntam porque o recurso é necessário, e são relutantes em permitir que esses valores passem para o próximo período.
- Sempre ter a habilidade necessária para explicar as variações. Uma das primeiras habilidades que os novos gerentes aprendem em qualquer organização é como explicar qualquer variação adversa. Sempre existirá alguma causa fora do nosso controle. Na maioria das vezes, as variações financeiras revelam pouco sobre as causas reais dos problemas.
- Nunca fornecer dados precisos. Nunca compartilhar más notícias, se você tem tempo para fazer alguma coisa com essa informação. Os superiores chamarão a sua atenção pelo seu pobre desempenho, ou exigirão um maior resultado.

- Sempre atingir os números, nunca superá-los. Gerir os resultados (também conhecido como cozinhar os números) é uma atitude muito comum com os resultados do orçamento. Entretanto, essas práticas também incorrem na deliberação franca e na geração de fraudes.
- Nunca correr riscos. Se não existe no orçamento, não se expor. De qualquer modo, se correr riscos, e der certo, o superior provavelmente olhará com a possibilidade de reconhecimento; caso não funcione, estará na linha de frente.

Obviamente, nem todos os problemas podem ser colocados sobre os ombros do processo de orçamento. No mundo globalizado, o tempo para as organizações é muito caro e escasso, principalmente com tantas ameaças e oportunidades a que as empresas estão sujeitas.

HOPE e FRASER (2003, p. 6) dizem que as organizações estão cientes do que está acontecendo e quanto estão gastando no processo de orçamento. Também afirmam:

“Além do advento das redes poderosas de computadores, o processo de orçamento continua longo e caro. A média de tempo consumido está entre quatro e cinco meses para a sua conclusão. Envolve muitas pessoas e absorve entre 20% e 30% do tempo dos altos executivos de finanças. Algumas empresas tentaram custear o processo de planejamento e orçamento. A Ford Motor Company concluiu que dispende o total de US\$ 1,2 bilhões por ano.”

Um estudo de *benchmarking* realizado nos Estados Unidos, em 1998 (*Hackett benchmarking solutions*), mostrou que as empresas investem a média de 25.000 pessoas por dia, para cada bilhão de dólares de receitas, no processo de planejamento e medida de desempenhos (HOPE; FRASER, 2003, p. 6).

Isso pode ser observado em todas as empresas que utilizam o modelo de gestão utilizando o orçamento.

Para conseguir esse grande pacote de números, o pessoal de finanças fica sob grande pressão. Ao mesmo tempo, esse pessoal gera grande pressão sobre os demais gerentes, na busca de informações para completar os números do orçamento. Acontece que, nos meses em que o orçamento deverá estar pronto, as pessoas trabalham durante muitas horas, na maioria das vezes varando as madrugadas, e quase todos os envolvidos abandonam a própria família, na busca do objetivo maior, que é o término para o orçamento. Na verdade, isso é apenas o princípio, porque, após essa conclusão, iniciam-se as reuniões de acertos e correções.

Além disso, a utilização de comando e controle tornou-se um termo pejorativo e um estilo de gestão fora de moda. Obviamente, os líderes reconhecem que devem se tornar mais ágeis e flexíveis. Porém, isso significa transferir mais poder e autoridade às pessoas mais próximas dos clientes (HOPE; FRASER, 2003, p. 8).

Considerando essa situação supra apresentada, torna-se evidente a necessidade imediata de transformações e mudanças no modelo atual.

Embora muitas empresas tenham tentado reformular o modelo de gestão, muitos líderes gostariam de ter um modelo que apoiasse as principais metas da organização. HOPE e FRASER (2003, p. 15) selecionaram seis metas genéricas, que são:

“Satisfazer os acionistas realizando um sucesso competitivo sustentado, encontrar e manter as melhores pessoas, ser inovador, operar com baixos custos, satisfazer clientes lucrativos, e manter uma governança eficaz e promover relatórios éticos.”

Portanto, é necessário um modelo de gestão que elimine os conflitos comportamentais e suporte essas metas.

Segundo o BBRT, o que se busca é a liberação das pessoas dos contratos fixados e transformá-las, juntamente com as organizações, em ambientes adequados para competir no ambiente do século XXI, para o qual a única certeza é que haverá muita incerteza e muitas mudanças.

3.3 Como surgiu o *Beyond Budgeting*?

Para superar os gastos, desperdício de tempo, barreiras, grande insatisfação, e frustração com o orçamento tradicional, torna-se necessário buscar um novo modelo de gestão.

Em 1998, com o intuito de oferecer uma nova alternativa de modelo de gestão, uma grande equipe de professores e outros participantes dos Estados Unidos e do Reino Unido passaram a estudar todas as falhas existentes no modelo vigente, e partiu para a busca de um novo modelo de gestão, com o funcionamento por meio de princípios e ferramentas alternativas que forneçam velocidade, inovação, ética e custos baixos às organizações.

HOPE e FRASER, (2003, p. XIII) ilustra como se iniciou a busca por um novo modelo de gestão e os seus primeiros participantes, da seguinte maneira:

“No final de 1997, foi estabelecido o *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) com a colaboração do Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I). Trinta e três empresas juntaram-se a este grupo em 1998, com o intuito de encontrar uma maneira de como as empresas pudessem substituir o orçamento e se este modelo alternativo seria diferente e melhor. Desde então mais

de sessenta outras empresas juntaram-se às demais e financiam as pesquisas do BBRT na busca deste modelo.”

O foco principal dessa grande equipe foi estudar todas as empresas que realmente abandonaram o orçamento. Várias delas estão na Suécia, e algumas já funcionam sem orçamentos por trinta anos, ou seja, desde a década de 70.

Já existem muitas empresas de diferentes ramos e tamanhos sem orçamento, que são mostradas na Figura 5, como pioneiras do gerenciamento sem orçamento.

Estudo de Casos - BBRT Sem Orçamento	Outros - BBRT Sem Orçamento
<ul style="list-style-type: none"> • Handelsbanken • Borealis • Volvo • SKF • Boots • Fokus Bank • Ahlsell • CMB e Bull • IKEA 	<ul style="list-style-type: none"> • Air Liquide • Bergman & Beving • Ericsson • Scania • Schlumberger • Skandia • Swedish Posts • Tetra Pak

Figura 5: Pioneiros do gerenciamento “sem orçamento”

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 14)

Essa equipe está conseguindo fornecer ao mundo empresarial as experiências vistas e vividas, como, por exemplo, o crescimento da insatisfação e frustração com o orçamento.

Foram identificados princípios comuns em várias empresas que esse grupo visitou e pesquisou. A partir desses princípios, gradualmente o *Beyond Budgeting* foi

sendo construído. Esses princípios foram testados e avaliados por esse grande grupo de pesquisadores e participantes, como também por acadêmicos que se juntaram ao grupo. O grupo enviou um estudo exploratório para avaliar mais de cem organizações, com o intuito de testar o progresso do modelo *Beyond Budgeting* e as melhorias de desempenho competitivo.

Os pesquisadores entrevistaram pessoas, visitaram empresas, realizaram reuniões e *workshops*. O que se busca é algo simples, de fácil confecção e de resultados rápidos para as organizações de qualquer parte do globo terrestre.

Comentando essa idéia, a PRICE WATERHOUSE (1999, p. 28) diz que:

“A situação é desequilibrada. Há um exagero de técnicas e teorias publicadas por administradores quando na verdade o que se busca é uma síntese melhor de fatos e idéias, integração de conceitos aparentemente conflitantes – e maior equilíbrio.”

Mesmo com a necessidade de um modelo moderno e que esteja em sintonia com os novos tempos, a conclusão a que as empresas chegaram é que não se pode gerir os negócios sem um orçamento. Essa mesma opinião WALLANDER (1999, p. 411) tinha quando abandonou o modelo de orçamento tradicional, ao dizer que:

“Sem orçamento, como eu, como gestor, poderei controlar o meu negócio? – E como posso dirigir a organização? – Eu sinto, fortemente, que é muito importante para eu dar às pessoas, objetivos a serem perseguidos, os quais elas devem empenhar-se. Todas estas coisas eu consigo do meu orçamento. Se eu não o tenho mais, eu devo ter outros instrumentos para atingir estas importantes propostas. O que eu devo fazer? – Em minha opinião, e de acordo com a minha experiência, não se deve construir nenhum sistema complicado para resolver os seus problemas. A solução é muito simples e você já tem o material para a maioria das suas necessidades básicas nas contas ordinárias de sua organização.”

Concordando com o pensamento acima, FANNING (2002) realça que as organizações clamam por abolir e abandonar o orçamento, porém isso não significa que, “as medidas, controles, e relatórios, serão eliminadas. O que deve acontecer, é que estes itens devem ser realizados mais eficazmente e eficientemente, mas, por meio de processos simples e integrados”.

Assim sendo, surge a necessidade de um modelo de gestão que apóie as metas e os objetivos dos negócios no século XXI. Mas, para se obter essa visão, é necessário mais do que romper com o orçamento, que fixa objetivos e recompensas nas organizações.

HOPE e FRASER, (2003, p. 17) esclarece que “as organizações requerem um novo processo de gestão, e um novo estilo de liderança. Além disso, requerem uma nova relação entre o processo de gestão e princípios que liberem todo o potencial da organização e de suas pessoas”.

Segundo se infere das premissas do *Beyond Budgeting*, esse novo modelo de gestão, que ajuda as empresas a competirem mais eficazmente, neste momento de informações rápidas e competição tão acirrada, “deverá ser simples e com custos baixos, melhorando a velocidade das respostas exigidas, apoiando a inovação, com ética, com grande foco nos clientes e no valor dos acionistas.” (CAM-I 2001, p. 1).

O que se aprende no primeiro momento é que ocorre uma mudança radical, porém vê-se que o modelo *Beyond Budgeting* é uma fonte real de vantagens competitivas.

O professor da Harvard Business School Michael Porter (apud CAM-I 2001, p. 4) declara que “excelência operacional não é a maior posição estratégica e suficiente”. Isso significa que nenhuma empresa é imune às necessidades de mudanças.

HOPE e FRASER, (2003, p. 19), pelas pesquisas realizadas, concluiu que:

“De acordo com o *Beyond Budgeting*, a maioria das empresas estudadas foram além de apenas consertar e reformular o processo de gestão existente: Eles o abandonaram totalmente. Eles eliminaram o ciclo anual de preparação, submissão, negociação, e finalmente acordos no orçamento com departamentos, funções, unidades de negócios, divisões, e com toda a organização.”

Dessa forma, o resultado tem sido uma mudança no modelo de gestão da empresa, que foi além dos gastos, desperdício de tempo, barreiras, grande insatisfação, e frustração com o orçamento tradicional. Esse modelo elimina os contratos fixos de negociação, e passa-se a ter velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório.

3.4 *Beyond Budgeting Round Table* – BBRT

O modelo *Beyond Budgeting* é desenhado para superar as barreiras e criar uma organização diferente, que ofereça ao gerente autoconfiança e liberdade para pensar, tomar decisões rápidas, e sentir-se confortável sobre o envolvimento em projetos inovadores com equipes multifuncionais, na empresa e fora dela.

Mas, em função de ser um modelo de gestão recente, existem críticas a esse abandono total do orçamento, como também relacionado à descentralização radical.

Uma delas é de HOLLOWAY e REUCK (2002, p. 8), da School of Commerce Murdoch University, da Austrália, que dizem o seguinte sobre o modelo:

“Este movimento (BBRT) é embasado no argumento de mudanças na tomada de decisão e na gestão da organização do trabalho. Por ser muito recente a sua aplicação nas organizações, não existem grandes estudos teóricos sobre este modelo, que fornecem um grau requerido de legitimação para sustentar todas as reformas sugeridas. Entretanto, este movimento não pode ser ignorado e merece ser seriamente discutido, mesmo que não tenha, no momento, o nosso apoio na solução radical de abandono do orçamento.”

HOPE e FRASER, (2003, p. 19) acrescenta, categoricamente, que o modelo pode ser aplicado por qualquer organização, de qualquer ramo de atividade. Como exemplo, podem-se citar bancos, petroquímicas, distribuidoras, montadoras de veículos, laboratórios farmacêuticos, alimentos, manufaturas de móveis, empresas sem fins lucrativos etc.

Os pesquisadores perceberam que esse novo modelo de gestão é mais responsivo, acrescenta valor ao processo, não necessita do uso de política, como também pouco efeito colateral tem na disfunção comportamental entre as pessoas.

Além desses pontos positivos, o BBRT, observa que o modelo libera energia e imaginação para milhares de pessoas da linha de frente das operações nas organizações, como também possibilita, de forma permanente, baixos custos e uma lucratividade mais sustentada.

As organizações deverão aprender a maneira de aplicar novos princípios, por meio dos quais se estabelecerá o novo modelo (Figura 6, p. 85).

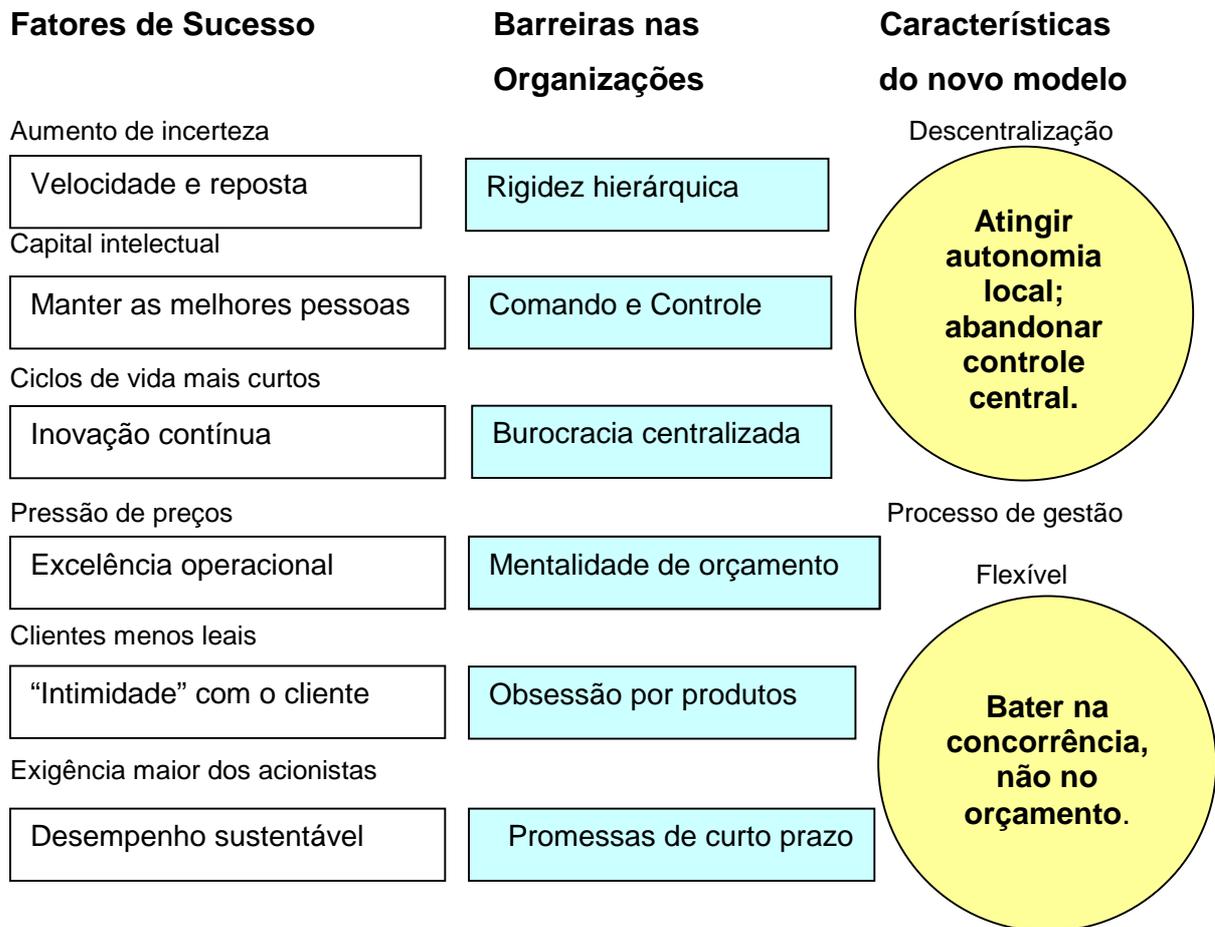


Figura 6: Novo modelo de gestão para o século XXI

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 17)

Os novos princípios são:

- Uma gestão com processos flexíveis, em lugar de contratos de desempenhos fixados em determinado momento, em determinado ano.
- Um modelo baseado em uma descentralização radical, em lugar de uma hierarquia centralizada, que será estudado no item 3.4.2.

3.4.1 Processos de gestão flexíveis

Como foi observado anteriormente, o processo de orçamento anual, em algumas organizações, pode ultrapassar seis meses de trabalho, até ser completado, com a aprovação do conselho de administração da empresa.

Aqui se apresenta um novo modelo de gestão, cujo processo de gestão passa a ser flexível. O objetivo é claro: adotar um modelo que livre a organização dos contratos de desempenhos e recompensas fixados, como acontece com o orçamento. Dessa forma, as organizações se livrarão dos jogos comportamentais que permeiam todo o processo de orçamento.

Serão a seguir mostrados os princípios dos processos flexíveis, e como eles criam alternativas que mudam as atitudes e os comportamentos nas organizações, conforme HOPE e FRASER (2003, p. 71-85).

3.4.1.1 Cenário dos objetivos

Conforme o BBRT, o modelo *Beyond Budgeting* tende a estabelecer metas mais longas, objetivando melhorias relativas. As empresas pesquisadas preferem estabelecer objetivos baseados na maximização do seu potencial de desempenho de curto e longo prazo. As metas e os objetivos são baseados em medidas relativas, as quais serão as bases para o desempenho ser avaliado e recompensado. Entretanto, não existe nesse novo modelo contrato de desempenho fixado antecipadamente, em acordo de objetivos.

O sucesso de muitas empresas que utilizam o *Beyond Budgeting*, como, por exemplo, a Borealis e o Handelsbanken, que serão apresentados neste trabalho,

separam o cenário de objetivos do estabelecimento da avaliação de desempenho e da recompensa. O ideal é estar sempre além do resultado possível. A avaliação do desempenho dos objetivos pode ser por meio de *benchmarks* externos, pares internos, grupos de ligas ou associações, e o ano anterior comparado com o ano atual. Porém, nunca com contratos de desempenhos fixados anualmente.

Um dos principais ganhos é a busca pela diminuição da disfunção comportamental entre os executivos que existe com o orçamento.

3.4.1.2 Motivação e recompensas

A avaliação de desempenho se dá por medidas relativas, que direcionam as melhorias de desempenho. Ênfase no desempenho por equipes, grupos e empresas. Nunca a avaliação será individual. O objetivo é encorajar o compartilhar, e assegurar que toda a organização está indo no mesmo sentido.

As evidências que se tem nos casos estudados pelo grupo de pesquisadores do *Beyond Budgeting* sugerem diversas formas de como alinhar recompensas com o desempenho. Um dos focos pode ser na criação de indicadores chave de desempenho (KPIs).

Embora os gerentes saibam antecipadamente quais KPIs compõem o desempenho aceitável, ou *benchmark* ideal, eles geralmente não conhecem até o final do ano qual será o seu desempenho e quanto receberão de bônus ou recompensas.

Entretanto, o princípio comum é que não se deve ligar recompensas com objetivos fixados antecipadamente.

O desempenho relativo foca-se nos gerentes das unidades de negócios, para maximizar os lucros em todo o momento, ao invés de gerar jogos pelos números já pré-determinados. Ao se apresentar o estudo de caso sobre a Borealis e o Handelsbanken, se observará que eles utilizam recompensas baseadas em desempenhos de multiníveis.

3.4.1.3 Planos de ações

O ano fiscal deveria ser o período de tempo base dos relatórios de resultados a serem analisados pelos investidores. Portanto, não deveria ser o período de tempo mais adequado para gerir os negócios da organização, porque a iniciativa estratégica está além do período anual do orçamento, envolve múltiplas unidades de negócios, ciclos econômicos e de negócios, além de existirem eventos imprevistos.

Todos esses fatos fazem com que a estratégia e o processo sejam contínuos, e não de cima para baixo, em um evento anual como o orçamento, criando disfunção comportamental entre os gerentes, os quais buscam atingir os seus objetivos no final de cada período, de qualquer maneira.

Mostra-se que o processo de planejamento já inicia a devolução a um nível maior, ou seja, as unidades de negócios.

Outra mudança chave passa a ser o foco dos gerentes na criação de valores para os clientes e acionistas. Os gerentes se tornam mais conscientes que o seu ambiente de negócios mudou, e ficam melhor preparados para encarar cenários diferentes.

O processo de estratégia, para ser devolvido do centro da corporação para os gerentes das unidades operacionais, depende de vários fatores, sendo os principais a cultura e a capacidade das equipes dos níveis inferiores da organização.

As empresas pesquisadas apresentam dois ciclos de planejamento:

- Ciclo estratégico de médio prazo, com revisões anuais.
- Ciclo operacional, com revisões trimestrais.

Outras organizações têm focado a devolução de responsabilidade de desempenho para um grande número de centros de lucros, e contam com tabelas que comparam os pares dessas organizações, que direcionam as melhorias de desempenho contínuas. O objetivo é devolver a iniciativa de planejamento para as equipes locais.

HOPE e FRASER (2003, p. 79) dizem que o foco está na criação de valores para os clientes e acionistas, pois os gerentes são capazes de focar suas atenções em respostas às mudanças dos eventos. Esse é um dos principais benefícios da gestão sem um orçamento determinado e fixado no ano anterior.

3.4.1.4 Gestão dos recursos

Todos os casos estudados pelos pesquisadores do *Beyond Budgeting* reconhecem que a responsabilidade de desempenho deve ser transferida para os gerentes operacionais (descentralização da hierarquia); portanto, eles devem ter acesso rápido aos recursos, quando necessitarem.

O acesso aos recursos operacionais, como, por exemplo, pessoas e tecnologia, pode se dar por meio de mecanismos, tais como:

- Parâmetros por meio de indicadores chave de desempenho (KPIs), como, por exemplo, a relação do índice custo/receita.
- Mercado interno de recursos operacionais. Estabelece que os recursos estão disponíveis e serão distribuídos por um mercado interno na organização. Surge o relacionamento cliente/fornecedor dentro da organização. As unidades operacionais tornam-se clientes, com necessidades de recursos que devem ser satisfeitas. Quebra-se o paradigma de que o recurso deve ser estabelecido uma vez ao ano.
- Maiores projetos com aprovações rápidas. Em um projeto de grande vulto, o recurso é aprovado quando houver a solicitação.
- Devolver autoridade aos gerentes operacionais para aprovação de projetos menores. Pequenos investimentos são aprovados pelo nível que os requereu. Isso resulta em uma melhor priorização de necessidades de recursos.

Portanto, providenciar os recursos no tempo em que foi requerido, e não alocá-los na base do orçamento, uma vez ao ano.

3.4.1.5 Coordenação das ações

Para a maioria das organizações, o orçamento define um compromisso financeiro para o ano seguinte. Em uma organização sem orçamento, significa que não existe um plano. Desse modo, os gerentes devem coordenar os compromissos, de acordo com o ritmo da demanda do mercado.

Portanto, para isto devem-se observar as seguintes soluções:

- *Fornecer soluções customizadas aos clientes*, envolvendo uma ou mais unidades de negócios, ou fornecedores externos, para se adequar às necessidades, com soluções claras e rápidas.
- *Capacidade de gerir o curto prazo em tempo real*. As unidades de negócios têm como objetivo reunir os recursos necessários para atender às exigências dos clientes, antes que eles o façam. O compromisso é em toda a empresa, sendo a sua reação dinâmica, e as mudanças no mercado são imediatamente discutidas por todas as equipes operacionais, com as prioridades reprogramadas. As ações são coordenadas de acordo com a exigência do cliente. Há interações cruzadas na empresa, por meio de tendências, e não de um planejamento central, comando e controle.
- *Gerir a lucratividade do cliente*. Torna-se necessário que as pessoas de linha de frente tenham acesso às informações de lucratividade dos clientes, porque uma customização pode facilmente levar a perdas, a menos que os custos desse trabalho sejam atribuídos ao cálculo de custos do cliente e possam ser demonstrados com clareza.

3.4.1.6 Controle de desempenho

Alternar a ênfase de medidas de desempenho, de uma central de controle, para o controle em todos os níveis. Isso significa conhecer o que está acontecendo, porém somente interferir quando absolutamente necessário, e fornecer sistemas de controles que incluem uma governança eficaz do centro e que também apoiem as tomadas de decisão locais. A informação fornecida inclui um grande número de

indicadores chave de desempenho e previsões. Todos os controles visam os resultados e vêem a mesma informação ao mesmo tempo. A visão é que exista somente uma verdade para toda a organização.

HOPE e FRASER (2003, p. 86-89) apresentam, como base de controle, indicadores de desempenho relativos, que serão vistos a seguir.

3.4.1.6.1 Governança eficaz

O centro corporativo tem à sua disposição um grupo de controles para a gestão de risco. Isso inclui uma infra-estrutura de governança que possibilita aos líderes estabelecerem limites e linhas mestras para desenvolvimento de estratégia e tomadas de decisões.

Os gerentes têm que justificar as premissas básicas e os riscos, antes de se comprometerem com um investimento maior. Sempre os gerentes seniores e as equipes das unidades de negócios deverão estar de acordo sobre os investimentos (HOPE; FRASER, 2003, p. 86).

Os líderes estabelecem níveis de referência para as aspirações de médio prazo, e uma linha base de expectativas de desempenho, como, por exemplo, indicadores chave de desempenho, tais como margem bruta e retorno sobre o capital.

O objetivo é conseguir uma maior participação e compromisso das equipes da linha de frente e reter, por meio de veto, estratégias de alto risco. Também se estabelece um desempenho padrão mínimo.

Neste modelo, há considerável tolerância a erros, mas, se ocorrem falhas em manter os princípios e valores esperados, a organização é taxativa em não manter

tal colaborador em suas equipes de trabalho, e o fim dessa pessoa será a saída da entidade.

Ênfase é dada em valores como integridade, transparência e justiça, que se adicionam ao sistema de gestão de risco.

3.4.1.6.2 Resultados financeiros rápidos e reais

Resultados financeiros reais tendem a ser resumidos e mostram as tendências e médias móveis do que está ocorrendo. Esses números podem ser comparados com períodos anteriores. A análise e a apresentação das informações financeiras deve ser rápida e relevante.

O objetivo é ter em tempo real o sistema contábil atualizado e sempre destacar os números relevantes.

3.4.1.6.3 Análise de tendências

Algumas empresas, como a Borealis, usam médias móveis e a visão de doze meses para focar os custos e as vendas. O processo de monitoração dos custos e vendas é contínuo. Essa monitoração deve ser vinculada aos *rolling forecasts*, para mostrar a tendência contínua.

3.4.1.6.4 Rolling financial forecasts

Todas as empresas pesquisadas pelo BBRT usam *rolling forecasts*, de uma forma ou de outra, para fornecer uma visão contínua do mais provável desenvolvimento, sem vínculo com o atual período fiscal.

O *rolling forecast* não é orçamento, mas uma ferramenta que analisa as tendências e não determina metas para a organização.

PFLAEGING (2003, p. 50) afirma que *rolling forecasts*:

“Impede a ênfase de exceções; ressalta tendências para indicadores importantes e necessidade de ação. Entretanto não é necessária revisão anual, somente acompanhamento macro de custos. É uma imagem objetiva do provável futuro, com a participação de poucas pessoas e sem vínculo com a hierarquia organizacional.”

O processo de previsão é claro e muito rápido, e elimina o conflito entre previsões e definições de metas para a organização. Para se ter idéia dessa rapidez, a Borealis faz esse trabalho em apenas um dia, porque qualquer mudança será divulgada e existirá raramente alguma surpresa que possa preocupar os altos executivos.

Os *rolling forecasts* devem ser utilizados basicamente para finanças corporativas, planejamento de fluxo de caixa e necessidades locais. Conforme PFLAEGING (2003, p. 52), devem ser implementados como processo colaborativo, envolvendo as respectivas áreas responsáveis, como *marketing*, vendas, logística, financeira etc.

BOESEN (2000, p. 4) diz que: “*Rolling forecast* é usado para se ter um objetivo único: providenciar uma fotografia tão clara quanto possível de desempenhos financeiros esperados.”

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 65), a diferença ao se comparar o *rolling forecast* com o orçamento é que:

- Deve ser substancialmente simplificado.
- Aumenta a consciência para resultados trimestrais e ao longo prazo.

- Implementado como processo colaborativo, envolve áreas como *marketing*, vendas, logística, financeiro etc.
- Não define metas, somente é voltado ao resultado mais provável.
- Atualizado trimestralmente, porém composto por cinco trimestres.

Para criar as previsões, a empresa usa a maioria dos dados que se pode encontrar dentro da organização, incluindo:

- Informação de preços do planejamento corporativo
- Expectativa de vendas das unidades de negócios.
- Custos fixos.
- Investimentos.
- Informação de depreciação dos locais de produção.
- Taxas de câmbio.
- Inflação.
- Informação de empréstimos das finanças corporativas.

Combinando todos esse números, são criados cinco ou oito trimestres de previsão. Ao mesmo tempo, se adicionam cinco ou oito trimestres reais anteriores. A cada trimestre que é acrescentado como previsão, tira-se o trimestre real correspondente anterior.

Portanto, comparam-se as previsões dos resultados trimestrais futuros com os resultados dos trimestres anteriores reais.

Podem-se também comparar os resultados reais dos últimos seis meses com os resultados dos concorrentes. Desse modo, já se está testando o desempenho de forma real.

O *rolling forecast* ajuda os altos executivos a gerenciar as expectativas dos acionistas, possibilitando ao pessoal de finanças consolidar e gerenciar as

solicitações de caixa, e também ajudar as tomadas de decisões dos gerentes operacionais. Aumenta, ainda, a consciência para resultados trimestrais e a longo prazo.

Essas previsões e comparações formam o núcleo da informação para as reuniões mensais de avaliação, desenvolvimento de programas e revisão de estratégias. Os gerentes constroem a competência em esboçar o futuro, e dentro desse futuro estão as possíveis oportunidades e ameaças.

3.4.1.6.5 Indicadores chave de desempenho (KPIs)

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 88): “KPIs fornecem dois tipos de controles. Um é baseado em monitorar o desempenho em relação às metas de médio prazo, e o outro é baseado em monitorar o desempenho dentro de limites acordados.”

O objetivo dos indicadores chave é avisar com antecedência se algo está para acontecer de forma errada.

Os KPIs podem ser vistos em termos históricos (o que realmente aconteceu, *lagging indicators*) e em termos de futuro (o que provavelmente acontecerá, *leading indicators*).

Os KPIs são poucos em números, porém devem ser apropriados ao nível de gestão. Eles são, em sua maioria, índices, como, por exemplo, custo sobre receita.

Adrian Poffley, apud HOPE e FRASER (2003, p. 88), diz que:

“Se bem definidos, os KPIs tranquilizarão quando tudo estiver bem e levantarão uma bandeira quando as ações corretivas forem necessárias. Usados como objetivos, os KPIs refletem as aspirações

financeiras da organização; como parâmetros eles identificam os limites dentro dos quais o desempenho é esperado.”

Com a impossibilidade de prever com 100% de precisão, os KPIs possibilitam desenvolver os objetivos, com o intuito de estabelecer o mínimo e o máximo de desempenho que a organização poderá realizar, ao longo de determinado período.

3.4.1.6.6 Faixas de desempenhos

Em alguns casos, as empresas usam “tabelas de liga” para determinar o desempenho. O Handelsbanken produz os números mensalmente, e os disponibiliza para todos os gerentes. As “tabelas de liga” informam aos gerentes sobre os seus desempenhos relativos e apresentam a extensão do que eles deverão fazer para melhorar. Como exemplo, cita-se: RSP (retorno sobre o patrimônio) de bancos com bancos, região com regiões; ou Custo/Receita de filial com filiais, gerente com gerentes.

3.4.1.6.7 Gestão por exceção

Olhar sempre para a exceção ou para os padrões não usuais e tendências que podem refletir uma mudança no comportamento do cliente ou desempenho de uma filial pode levar a revisão do desempenho e uma mudança do plano em vigor na organização.

A Figura 7 (p. 98) explica o processo flexível e a aplicação desses princípios e suas inter-relações, que incluem estabelecer metas, redução de jogos

comportamentais, encorajamento para metas ambiciosas, respostas rápidas, redução de desperdício, melhoria no serviço ao cliente, promoção de aprendizado e comportamento ético.

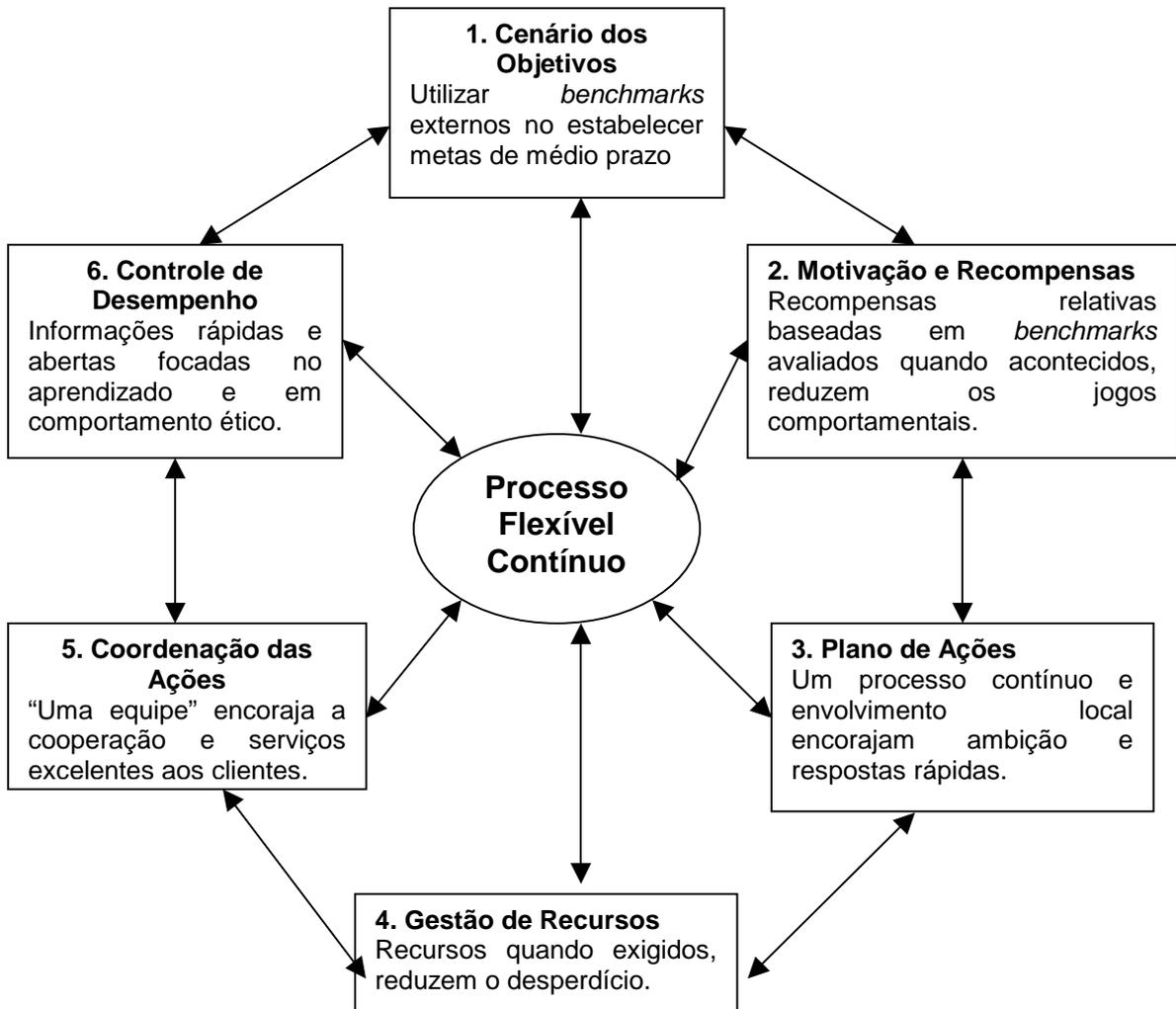


Figura 7: Os princípios do *Beyond Budgeting* possibilitam um processo flexível contínuo

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 70)

3.4.2 Descentralização radical

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 119), “várias organizações têm tido a oportunidade de abandonar o orçamento não somente em termos de melhorias de processos, mas também em termos de descentralização radical”.

Algumas empresas perceberam que o orçamento também perpetua as normas culturais. Assim, é fundamental remover essa cultura intrínseca ao orçamento, para se fazerem as mudanças necessárias no comportamento da organização.

HOPE e FRASER (2003, p. 119) dizem que:

“Alguns usam o termo descentralização para descrever esta idéia, outros usam devolução, autogovernança ou *empowerment*. Na realidade o objetivo é transferir a responsabilidade do pensamento estratégico e as tomadas de decisões do centro de controle para as pessoas próximas dos clientes.”

Obviamente, a velocidade dessa mudança dependerá do tipo de negócio, maturidade e experiência dos gerentes e pessoas da linha de frente da organização.

Segundo PFLAEGING (2003, p. 63), “o *Beyond Budgeting* vai além do planejamento orçamentário e gestão de desempenho – é uma filosofia de gerenciamento.” Logo, este novo modelo de gestão é composto por princípios, que são estabelecidos para a gestão de processos flexíveis, e para uma descentralização radical de poderes.

Para o BBRT, os princípios da descentralização radical (parte deles já existiam para a Controladoria das empresas), foi organizado para quebrar o paradigma de comando e controle existente nos modelos de gestão centralizados.

Portanto, para que haja a descentralização radical, o BBRT apresenta os seguintes princípios, que são necessários para a sua implementação nas organizações:

- Fornecer uma infra-estrutura de governança baseada em princípios e padrões de valores.
- Criar um alto clima de desempenho baseado em sucesso relativo.
- Dar liberdade às pessoas para tomarem decisões locais e que sejam consistentes com os princípios de governança e objetivos da organização.
- Distribuir a responsabilidade da decisão de criação de valores para as equipes de linha de frente da organização.
- Tornar as pessoas responsáveis pelos resultados dos clientes.
- Ter sistemas de informações éticos e abertos para toda a organização.

Os indivíduos se comportam de acordo com o interesse da equipe e da organização, e apóiam os sistemas de valores, perseguem os resultados de excelente qualidade, focam na satisfação dos clientes internos e externos, e operam dentro de limites éticos.

Isso não acontece da noite para o dia. As pessoas necessitam de muita ajuda, treinamento, ferramentas e, o mais importante, acesso às informações.

A descentralização requer pessoas com atitudes corretas. Desse modo, se construirão organizações com alta confiança no longo prazo, se conseguirem pessoas que sejam adequadas à nova cultura de responsabilidade e

compartilhamento. As pessoas não poderão estar lá apenas pelo dinheiro, mas pela melhoria social do colaborador, em todos os sentidos da sua satisfação.

Da mesma forma que os acionistas querem receber os dividendos do seu capital financeiro investido, os empregados querem receber o retorno sobre o seu capital intelectual. Na realidade, eles querem trabalhar dentro de um clima de confiança mútua. Se a companhia fornece o clima e a educação necessária para o desenvolvimento pessoal, então os empregados devolverão o investimento, com um compromisso total.

A Figura 8 (p. 107) apresenta os princípios do *Beyond Budgeting* em uma organização descentralizada, tornando o entendimento mais claro, uma vez que define o que cada princípio tem como alternativa e o que muda na atitude e comportamento das pessoas na organização.

A seguir será apresentado cada princípio de descentralização do *Beyond Budgeting*, e como eles podem ser aplicados nas organizações, conforme HOPE e FRASER (2003, p. 122-125).

3.4.2.1 Infra-estrutura de governança

No *Beyond Budgeting*, não existem planos de vendas detalhados feito por um departamento central. Existem sim objetivos gerais que são comunicados do conselho, ou alta administração, para as unidades de negócios.

Desse modo, estabelece-se uma infra-estrutura de governança com princípios e padrões de valores,

As unidades têm a liberdade para desenvolver as suas próprias respostas para as exigências dos clientes. O novo modelo de gestão reconhece que todo negócio é local, e os relacionamentos com os clientes são desenvolvidos por meio das unidades da linha de frente.

O objetivo dessas unidades é atrair e reter os clientes e conduzir os negócios de forma lucrativa.

O nível de autonomia é grande; por exemplo, eles podem recrutar ou demitir pessoas, decidir sobre salários, descontos para clientes etc.

Os casos estudados pelo BBRT mostram que essa autonomia e envolvimento em tomadas de decisões locais constróem compromissos para o sucesso.

HOPE e FRASER (2003, p. 122) dizem que “as empresas crêem que os gerentes e as pessoas de linha de frente gostam de trabalhar em um ambiente onde exista mais responsabilidade e maior liberdade para agir”.

O que se observa é que todos na organização são transformados em “proprietários”. Acredita-se que um conjunto de princípios e valores claros possibilita aos gerentes locais tomarem decisões com confiança.

Os gerentes locais conhecem a estratégia da empresa e estão adequados a ela. Eles conhecem os custos, a lucratividade e os limites operacionais.

3.4.2.2 Clima de desempenho

A organização tem que identificar os fatores críticos de sucesso para todo o negócio, como também para os centros de lucro, para depois escolher apropriadamente as medidas adequadas.

HOPE e FRASER (2003, p. 123) ilustram bem esse clima de desempenho, quando mostram, como exemplo, a identificação de medidas chave para o desempenho de um almoxarifado de determinada empresa. As medidas chave escolhidas são: custo como uma porcentagem do giro do estoque, disponibilidade de estoque, nível de serviço, tempo para atendimento das linhas e índice de giro de estoque. Os gerentes estabelecem os objetivos relativos baseados em *benchmarks* internos (tendência e comparação de desempenhos de diferentes grupos de produtos) e em *benchmarks* externos (comparação do desempenho com o de outras empresas).

A escolha da medida chave para o pessoal de linha de frente é o crescimento da lucratividade nas unidades de vendas, o retorno sobre as vendas, eficiência (lucro bruto dividido pelo custo do salário) e a participação no mercado pela empresa. Nesse exemplo, o desempenho de todas as unidades é classificado em tabelas liga, que estão disponíveis para todos os colaboradores da empresa.

Conforme mencionado no item 3.4.1.6.6, em alguns casos, as empresas usam tabelas liga para determinar o desempenho. Como exemplo, cita-se o Svenska Handelsbanken, que produz os números mensalmente e os disponibiliza para todos os gerentes. As tabelas liga informam aos gerentes sobre os seus desempenhos relativos e apresentam a extensão do que eles deverão fazer para melhorar. Cita-se como exemplo: RSP (retorno sobre o patrimônio) de bancos com bancos, região com regiões; ou Custo/Receita de filial com filiais, gerente com gerentes.

O ponto maior da tabela liga mostra a unidade que conseguiu superar o *benchmark* estabelecido. Todas as unidades são medidas em termos de crescimento do lucro líquido e também no retorno sobre as vendas.

O clima de desempenho é abrangente, e todos os gerentes e as pessoas de linha de frente passam a ser direcionados pelo seguinte pensamento: “Se eles podem fazer, então nós também podemos.” Com isso em mente, eles tentam de todas as formas encontrar a solução necessária para melhorar o trabalho, para estar sempre no ponto mais alto da liga principal.

Para HOPE e FRASER (2003, p. 123):

“Todos os meses o desempenho de todas as unidades são medidos e as tabelas liga são produzidas para identificar o melhor e o pior participante. O sistema de relatório é rápido e aberto. Todos de todos os níveis na empresa, vêem os resultados ao mesmo tempo.”

3.4.2.3 Capacidade para agir

HOPE e FRASER (2003, p. 123) dizem que “este tópico apresenta a mudança de poder do centro corporativo para as unidades de linha de frente da organização”. Essas unidades são responsáveis em prestar contas do seu sucesso ou fracasso.

Um grupo de executivos esboça e comunica à direção estratégica geral metas e objetivos (tornar-se o número um em determinado mercado em dois anos). Com esses parâmetros, as unidades locais ficam livres para trabalhar nas suas próprias estratégias e responder às oportunidades e ameaças, da forma que acharem melhor.

As unidades usam o sistema de informação para controlar o seu desempenho. O novo modelo de gestão não estimula a existência de controladores de negócios remotos, que fazem o trabalho para os gerentes e para as pessoas de

linha de frente das organizações. A exceção apenas acontece quando o padrão de desempenho não consegue elevar-se por muito tempo.

O objetivo do novo modelo, o *Beyond Budgeting*, é conceder liberdade às pessoas e capacitá-las para agir, não manter controle e restrições sobre elas.

3.4.2.4 Responsabilidade pelo resultado do cliente

A regra geral é que, agora, as unidades de linha de frente gerenciem o relacionamento com todos os seus clientes.

Os clientes sentem que as unidades de linha de frente são mais rápidas em responder às necessidades dos clientes. O que se observa com esse novo modelo de gestão é que os clientes passam a ser propriedade das pessoas responsáveis por eles.

Além disso, os clientes são geridos por pessoas que conhecem os negócios e que podem resolver qualquer problema mais rapidamente do que empresas centralizadas, o que ajuda a manter os clientes leais à empresa. Essa filosofia pode ser implementada para a cadeia de suprimentos da organização.

3.4.2.5 Acesso à informação

Conforme HOPE e FRASER (2003, p. 125), as equipes devem gerir os seus próprios desempenhos, e não esperar que outros digam o que deve ser feito. Para melhorar o desempenho dentro das equipes operacionais, deve-se encorajá-los por

meio de competições internas, livre acesso às informações, e estimular o aprendizado com o melhor.

Sem informações abertas e rápidas, as unidades locais não são capazes de identificar e lidar com os problemas. Portanto, os relatórios devem ser específicos para as áreas de responsabilidade local.

As pessoas com responsabilidade pelos resultados são as únicas que devem analisar os resultados, porque a ação acontecerá mais rapidamente e os participantes terão maior compromisso e motivação para atingir os alvos.

As informações devem ser distribuídas para todos, ao mesmo tempo. Tal transparência entre as unidades possibilitará que as unidades operem com o sistema de *benchmarks* internos.

Os relatórios devem ser uma combinação de resultados financeiros e não financeiros. Devem ser incluídos o lucro, custos e juros sobre o capital, para apresentar uma visão do maior desempenho possível. Uma boa ferramenta, já exposta acima, é o *rolling forecast*. Ele dá uma visão de cinco trimestres à frente, com cinco trimestres anteriores, preparados para suportar as tomadas de decisão. É um trabalho que leva poucos dias, em cada trimestre, para ser preparado e comparado. Esse sistema de informação deve se basear em altos valores éticos, e portanto devem ser únicos e expressarem a verdade para todas as unidades locais e para a organização.

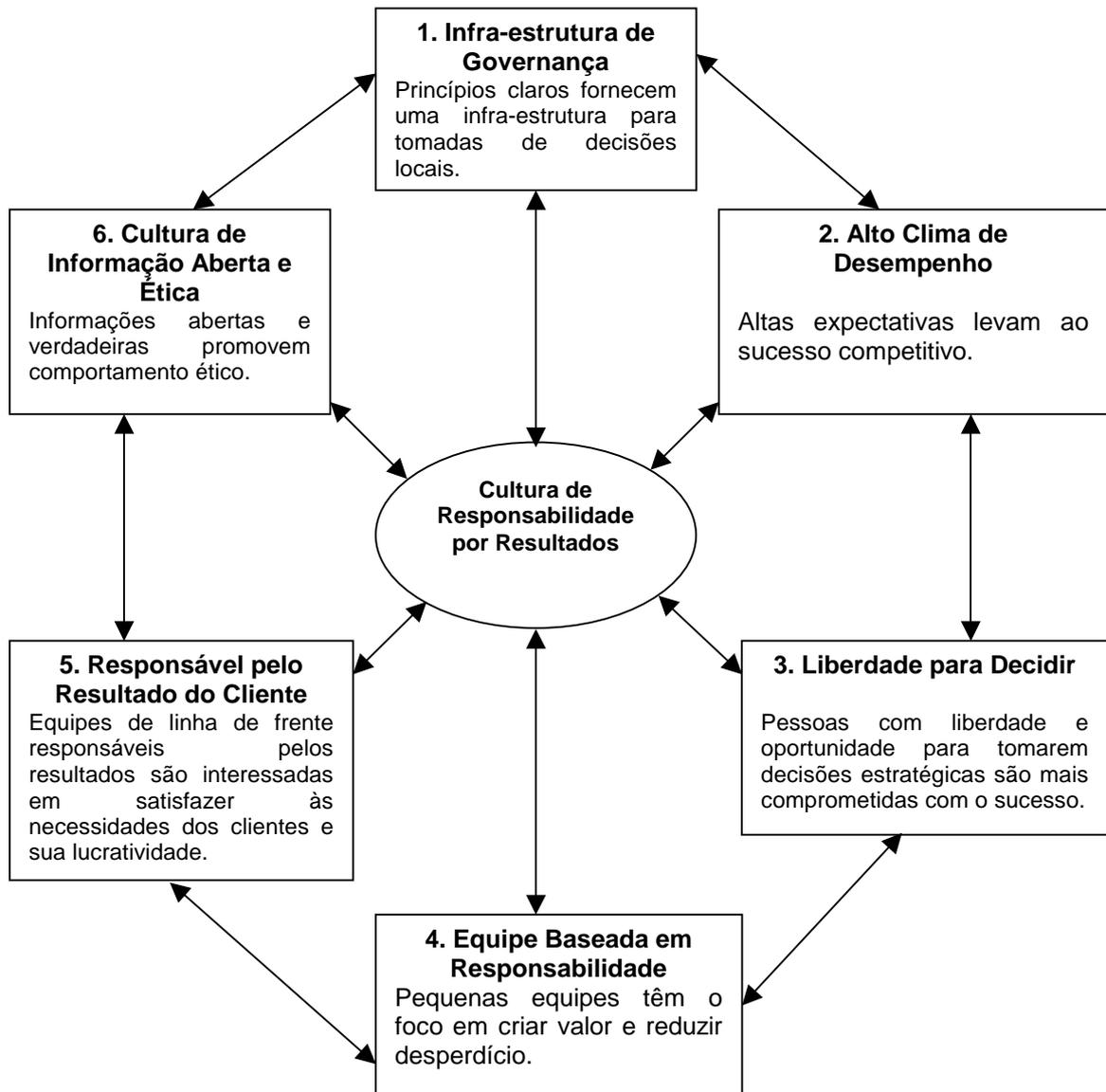


Figura 8: Os princípios do *Beyond Budgeting* em uma organização descentralizada

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 144)

3.5 Novo modelo de gestão em ação

Está claro que o *Beyond Budgeting* não é apenas outra ferramenta, mas uma alternativa de modelo de gestão. Esse modelo deixa os gestores apreensivos,

porque os tira da zona de conforto funcional. Charles T. Horngren apud HOPE e FRASER (2003, p. IX) diz que:

“O *Beyond Budgeting* não apenas substituirá o tempo de preparo dos processos de orçamento. Ao invés disso, é uma idéia positiva que usa o abandono do orçamento como um momento de partida para melhorar por inteiro o processo de controle e gestão das organizações. O abandono do orçamento força de forma profunda e ampla o exame de como as organizações devem ser geridas daqui para a frente.”

Nesse trabalho, há dois estudos de casos de empresas que são bem sucedidas com a mudança para o *Beyond Budgeting*, abandonando por completo o processo de gestão por orçamentos. Os estudos de casos são uma fonte de aprendizado e inspiração porque mostram a realidade atual das companhias estudadas, além de serem exemplo de coragem, por saírem da zona de conforto em que a maioria das organizações se encontra atualmente.

Mas, a maior inspiração para o *Beyond Budgeting* tem sido a filosofia de descentralização radical implantada no Svenska Handelsbanken e o processo de transformação e mudança que a Borealis teve, quando implementou o novo modelo de gestão. Existem muitos outros exemplos de empresas bem sucedidas com o *Beyond Budgeting*, como se pode ver na Figura 5 (p. 80) deste trabalho.

3.5.1 Svenska Handelsbanken

A introdução do novo modelo de gestão no Svenska Handelsbanken aconteceu por intermédio do Doutor Jan Wallander (ex-CEO do banco), que fez um grande número de mudanças na organização do banco e em suas políticas, para resolver sérios problemas que o banco enfrentava na década de 70.

WALLANDER (1999, p. 405) ilustra essas mudanças da seguinte maneira:

“Em 1970, o maior banco comercial da Suécia, Handelsbanken, estava em sua maior crise. A lucratividade era baixa e o banco estava em conflito com as autoridades suecas. Em função da crise, o diretor executivo deixou o banco, como outros altos executivos tinham feito. O conselho do banco pediu-me para me tornar o diretor executivo. Naquele momento, eu era o presidente de um banco provincial na parte norte da Suécia – Sundsvallsbanken, onde permaneci por dez anos. Antes deste banco eu era economista, líder de um grande instituto de pesquisas e um professor universitário de Stockholm. Eu não tinha experiência alguma na prática de negócios e nada conhecia sobre bancos, mas depois de dez anos no Sundsvallsbanken, aprendi muito e desenvolvi algumas importantes idéias sobre o processo de um banco com uma grande rede de filiais e agências.”

Conforme FRASER e HOPE (1999, p. 17), o Svenska Handelsbanken pode ser visto desta maneira:

Em 1997, com uma receita total de US\$ 2 bilhões, lucro antes dos impostos de US\$ 1,2 bilhões e retorno sobre o patrimônio de 20%, o Handelsbanken é o mais bem sucedido banco escandinavo, posição em que se mantém por mais de 20 anos.

Esse sucesso não é devido a uma posição dominante em um mercado altamente regulado (sua participação de mercado é somente 15%), e nem a uma competição benigna, pois tem três grandes rivais concorrentes domésticos e um grande número de rivais internacionais. É devido a um sucesso competitivo consistente, baseado em um modelo de gestão visionário, introduzido pelo Doutor Jan Wallander, no início de 1970.

Esse modelo foi instituído na crença de que a vantagem competitiva sustentável disponível para a empresa, em um mundo de mudanças rápidas, estava

nas pessoas, especialmente a sua criatividade, recomendações e julgamento. Um modelo em contraste com os modelos direcionados pelos números.

HOPE e FRASER (2003, p. 132) dizem que o modelo a ser encontrado deveria mudar o ambiente de burocracia centralizada, decisões lentas, aumento de custos, uma cultura de dependência dos empregados, com os seguintes fatores:

“A mudança no ambiente era outra razão de porque o orçamento anual não era mais a ferramenta correta para o trabalho de gestão de desempenho. Wallander reconheceu que o futuro sucesso do banco se apoiaria em seis fatores, que são: habilidade em satisfazer os acionistas consistentemente, melhorar a capacidade das pessoas, introduzir autoquestionamento e melhoria na cultura orientada, reduzir custos e aumentar a qualidade, encontrar e manter os clientes certos, e manter alto padrão ético.”

Como muitos modelos de negócios bem sucedidos, no passado e no presente, ele é mais fácil de descrever do que analisar. É a consistência e pontos fortes da cultura e normas do banco e a simplicidade e eficácia da sua organização, práticas e procedimentos, que o fazem único.

Mas, nem o Doutor Jan Wallander e nem o CEO atual, Arne Martensson, acreditam que o seu sucesso por tanto tempo poderia ter sido realizado sem abandonar o planejamento de cima para baixo e o processo de orçamento.

Talvez isso tenha sido o ponto de refinamento da história de sucesso do Handelsbanken.

Embora para a maioria dos gerentes agradasse ver a eliminação do sistema de orçamento, em contraste, os diretores e executivos da alta administração e do conselho eram muito mais difíceis de serem convencidos.

FRANCKE (2003, p. 1) relata que:

“Wallander disse que era muito melhor não fazer previsões. Ele estava convencido de que é muito melhor gerir um negócio de acordo com o que realmente acontece, ao invés de sempre estar olhando em orçamentos fictícios, preparados há muitos meses atrás.”

Mas, o Doutor Wallander teve o prazer de ver os acionistas e os empregados terem muito o que agradecer pela decisão.

O banco tem consistentemente tido um desempenho melhor do que o de seus concorrentes, por mais de 20 anos. Para isso, toma-se como exemplo o indicador de desempenho custo/receita, que é o menor entre os 30 maiores bancos (domésticos e internacionais) da Europa. Em 1996, essa taxa era de 39%, mas aumentou para 49%, em 1997, devido ao excepcional custo de aquisição de pesado sistema de IT (Informação e Tecnologia). A maioria dos bancos americanos e europeus tem uma taxa de custo/receita entre 55% e 65%.

FRANCKE (2003, p. 1) diz que “parte do conceito de organizações devolvidas, em que todas as unidades são definidas como centro de lucro, incluindo 560 agências, escritórios regionais e os departamentos da administração central”.

A Figura 9 (p. 113) apresenta como foram implementados os princípios da devolução radical, e se observa que o banco somente tem dez gerentes regionais para as 560 agências, e portanto existe pouco tempo para microgestão. Eles decidem se expandem, contratam, abrem ou fecham agências.

As agências têm total responsabilidade por todos os clientes (não importando qual o tamanho), em sua área.

Descentralização é um desafio difícil para a maioria das organizações. Arne Martensson, CEO, observa que muitas organizações falam sobre descentralização, mas poucos sabem como fazer corretamente. Enquanto a maioria dos bancos descentraliza a autoridade para as regionais, o Handelsbanken fez muito mais, descentralizando no nível de agências.

Os gerentes de agências decidem sobre quais produtos promover e como lançá-los no mercado, qual segmento de clientes atingir, qual *staff* contratar e qual espaço será necessário. Eles têm total responsabilidade sobre os resultados financeiros, os balanços patrimoniais e a conta de lucros e perdas.

É importante entender que, embora o banco tenha um grupo central de desenvolvimento de produtos, isso não significa que tenha produtos baseados nos objetivos que as agências e as regiões devem atingir. Como Martensson diz, “as agências não são canais de distribuição, elas são o banco”.

O que se observa é que o banco é uma pirâmide invertida, com o CEO e a alta administração apoiando as regiões e agências.

O Handelsbanken acredita que o seu modelo de gestão altamente avançado é fonte chave para a sua vantagem competitiva. E isso torna difícil qualquer contra-argumentação, quando se vêem os resultados financeiros e não financeiros do banco.

FRANCKE (2003, p. 3) afirma que:

“Em nosso banco a gestão sem orçamento funciona muito bem desde o início de sua implantação. Ninguém sente falta deste modelo, porque a nova forma de medir o verdadeiro desempenho e a forma de comparar com *benchmarks* são muito melhores do que a forma que era utilizada antigamente. Portanto, eu acredito que o processo de abandonar o orçamento é muito simples e fácil. As empresas têm que ousar no tomar as decisões, porém existe um desafio maior. A empresa tem que contar com as pessoas para ser capaz de ser uma organização devolvida. O difícil é devolver à organização, e dizer a você mesmo, que faz parte da alta administração, que você tem pessoas capazes dentro da organização, que conhecem como são as metas corporativas e com todas as ferramentas capazes de fazer um excelente trabalho.”

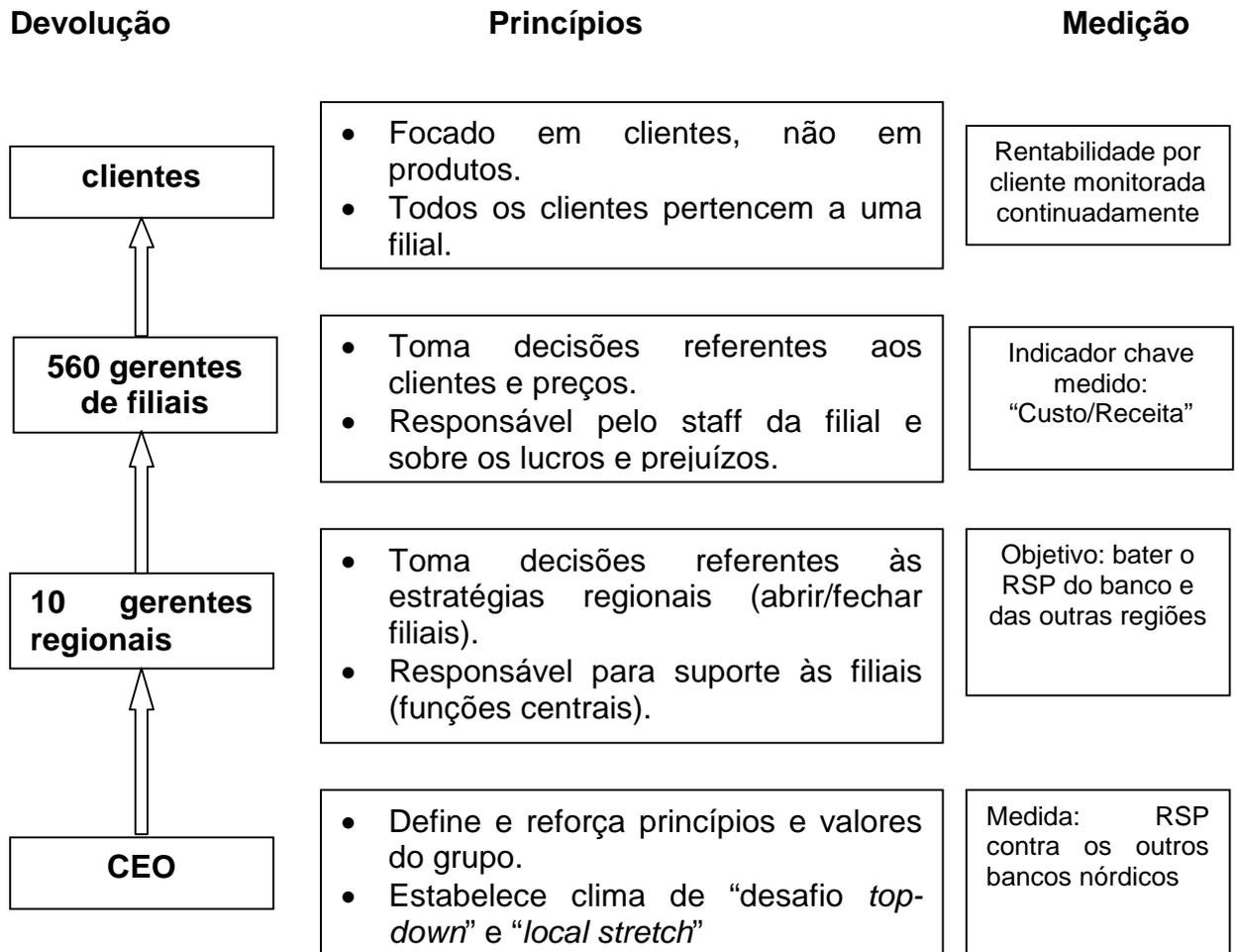


Figura 9: Handelsbanken – Devolução radical

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 36)

3.5.2 Borealis

Outra empresa que testemunha o quanto o modelo *Beyond Budgeting* está desenvolvido é a Borealis A/S, que foi estudada em todos os seus detalhes por JORGENSEN (2002, p. 1), cujo estudo de caso demonstra como se pode abandonar

o modelo tradicional de orçamento e buscar um novo modelo de gestão para a empresa:

“A Borealis, cujo escritório central está em Copenhague, Dinamarca, foi fundada em 1994, quando aconteceu a fusão entre as divisões petroquímicas de duas empresas de óleo Escandinavas: Statoil of Norway e Neste Oy da Finlândia. A companhia cujo nome significa ‘Origem do Norte’ é um produtor totalmente integrado de dois polímeros, polietileno (PE) e polipropileno (PP), comumente usados para produzir plásticos. A Borealis tem fábricas na Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Alemanha, Noruega, Portugal e Suécia. Com uma capacidade de produção vendável de 3.340 quilotons por ano, é o maior produtor de polímeros da Europa e o quarto maior do mundo”.

A nova empresa estabeleceu quatro pilares para guiar o seu futuro:

- Criar uma empresa nova, diferente e melhor.
- Ser uma corporação responsável com o cidadão.
- Aumentar os valores para os nossos sócios e clientes.
- Ter um ambiente de trabalho aberto.

Uma grande pergunta estava constantemente na cabeça dos seus executivos:

A Borealis poderia ser gerida em função da sua magnitude?

No limiar da fusão, em 1994, os executivos disseram que tinham uma oportunidade única para criar uma empresa inteiramente “nova, diferente e melhor” e uma maneira inteiramente nova de gerir um grande avanço em relação à concorrência existente. A meta era ser capaz de responder mais rapidamente à situação cíclica em que viviam os seus negócios e às mudanças contínuas no negócio de plásticos.

JORGENSEN (2002, p. 4) ilustra que:

“Bjarte Bogsnes, vice-presidente corporativo de controle, acreditava que se a Borealis iria tornar-se uma nova empresa, diferente, e melhor, agora era o momento de se pensar sobre um passo *radical* e

eliminar o orçamento inteiramente. Os gerentes executivos pediram ao conselho de diretores uma luz verde para eliminar o tedioso e complexo processo de orçamento. O conselho deu a sua aprovação, contanto que os gerentes executivos pudessem criar e desenvolver um processo rápido e mais simples. Bogsnes lembra: estávamos convencidos do caminho correto a ser seguido. Se errássemos, não deveríamos esquecer como se fazer orçamentos. O único lado negativo seria a perda de respeito.”

BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 7) relata que Bjarte Bogsnes disse:

“Nos dias de hoje, o planejamento e o processo de orçamento se fez mais simples e um caminho direto. De fato vou mais longe, o novo sistema não é somente mais simples, nos deu mais informação e controle do que o orçamento tradicional.”

A seguir, descreve-se como a empresa Borealis abandonou o seu modelo de orçamento tradicional e implementou uma nova maneira de atingir os seus objetivos, criou recompensas, um plano de ação e de gerir os recursos, coordenar ações, mensurar e controlar desempenho.

3.5.2.1 Ferramentas utilizadas

JORGENSEN (2002, p 4-5) diz que a Borealis, depois de estudos, avaliação e discussão, apresentou a seguinte proposta:

“Finalmente, a equipe percebeu que deveria olhar para várias ferramentas diferentes, antes de uma única ferramenta para substituir o orçamento: planejamento financeiro e gestão de desempenho. Como eles poderiam estimular os gerentes a buscar objetivos longos, enquanto a mesma equipe fornecia as informações mais prováveis para o futuro financeiro da empresa? A equipe, portanto, delineou quatro objetivos para serem realizados pelo novo sistema: 1) melhorar a gestão financeira e mensuração de desempenhos, 2) descentralizar a autoridade e decisões, 3)

simplificar o processo de orçamento e 4) reduzir os recursos usados no processo.”

A equipe deliberou e selecionou quatro importantes ferramentas, que são usadas pela Borealis (Figura 10, p. 122) até hoje:

- *Rolling financial forecasts.*
- *Balanced scorecard.*
- Custos baseados em atividades –ABC.
- Gestão de investimentos.

3.5.2.1.1 Rolling financial forecasts

A Borealis criou *rolling financial forecasts* com cinco trimestres. A meta do sistema era tirar uma simples e clara fotografia, com expectativas de desempenho financeiro.

Usando premissas como margens, volumes, e investimentos chaves que eram aproximadamente corretos, o escritório central fazia previsões de forma simples, sem a necessidade dos detalhes de toda a organização.

JORGENSEN (2002, p. 6) lembra que:

“Desde que as previsões não afetassem as compensações dos gerentes, eles teriam pouco incentivo para criar jogos comportamentais no sistema. Isto levou a mais precisão do que poderiam perceber com orçamentos, onde os objetivos sempre tinham que equilibrar a tensão entre a precisão e a realização do orçamento.”

Cada unidade de negócios usava os dados mais objetivos que podia encontrar, em cada trimestre, para criar as previsões. Os dados incluíam informação de preços de um planejamento corporativo, volumes de vendas das unidades de

negócios, custos fixos e depreciação das fábricas, taxas de câmbio, inflação e informação de empréstimos das finanças corporativas. As previsões eram feitas para os próximos cinco trimestres, sendo revisadas a cada trimestre, porém os gerentes estavam sempre olhando, pelo menos, um ano à frente.

JORGENSEN (2002, p. 6) observa que:

“Bjarte Bogsnes, vice-presidente corporativo de controle, observou que enquanto as previsões tinham sido feitas com antecedência, agora, as novas propostas eram diferentes: Os *rolling financial forecasts* literalmente nos dava mais por menos; melhor confiabilidade porque os jogos comportamentais não existiam mais e freqüentemente se atualizavam os dados, e havia significativamente menos coleta de dados e números críticos”.

3.5.2.1.2 *Balanced scorecard*

KAPLAN e NORTON (1997, p. 20) definem o *balanced scorecard* da seguinte forma:

“Além de ser um novo sistema de indicadores ele ajuda na estrutura organizacional básica dos processos gerenciais. O *balanced scorecard* inicia com objetivos relativamente restritos, os quais esclarecem, obtêm consenso e focalizam a estratégia comunicando-a para toda a empresa. O verdadeiro poder do *balanced scorecard*, todavia, ocorre quando deixa de ser um sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica.”

Um levantamento feito entre os empregados revelou que os trabalhadores das fábricas tinham pouco entendimento da estratégia da empresa. O CEO visitava as fábricas, falava sobre os objetivos de crescimento da empresa e das inovações tecnológicas, mas não conseguia transmitir esses dados de forma que fizesse sentido para os trabalhadores (JORGENSEN, 2002, p. 6).

A Borealis adotou o *balanced scorecard* para comunicar os objetivos estratégicos e medidas de desempenho para os empregados e estimulá-los para um conjunto pessoal de objetivos, que seriam ligados com as estratégias da empresa.

Antes de comunicar os desempenhos da empresa com orçamento e variações, a empresa podia agora trilhar o desempenho contra os indicadores chave de desempenho relacionados aos negócios.

Conforme JORGENSEN (2002, p. 6), o *balanced scorecard* (BSC) tornou-se a agenda de reuniões mensais para os gerentes. O BSC definiu toda a lista de indicadores chave de desempenho (KPIs) e o desempenho de seis divisões com os seus próprios KPIs. Com o BSC, os gerentes revisavam a demonstração de lucro e prejuízo, e só ocasionalmente o balanço patrimonial.

A Borealis adicionou um novo indicador, desempenho financeiro relativo, para distinguir de forma clara a previsão e a gestão de desempenho.

O lucro de um negócio cíclico como petroquímica era muito mais afetado por mudanças marginais externas do que pelo desempenho interno real no ano. O novo indicador eliminou o benefício ou a penalidade das mudanças de preços do mercado, deixando o foco nas melhorias internas, comparadas com o desempenho próprio ou dos concorrentes. A Borealis aprendeu que na verdade teve um baixo desempenho no ano onde obteve um recorde (19% de retorno sobre o capital empregado depois dos impostos) do que nos outros anos, quando relatou menores RSCE.

Maiores prazos, e naturalmente bons desempenhos relativos, não seriam suficientes se os resultados absolutos fossem inadequados. A empresa agregou valor, com a criação dos KPIs.

3.5.2.1.3 Custos baseados em atividades – ABC

Sob o velho processo de orçamento, os custos fixos da Borealis eram orçados e monitorados por linhas e categorias de despesas da peça orçamentária. Os custos eram rastreados e monitorados por níveis de departamentos.

Para transformar e identificar os custos, a Borealis adotou sistema de custos baseados em atividades (ABC) para rastreá-los dentro de toda a organização.

De acordo com o entendimento de COKINS (2001, p. VII), o ABC pode ser entendido da seguinte maneira nas organizações:

“Existe um maior entendimento de que o ABC fornece informações que se integram com um amplo número de aplicações e decisões. O ABC isoladamente não é um programa de melhorias. Ele, na verdade, possibilita que outros métodos gerenciais passem a ser eficazes. Em alguns casos, os dados do ABC, permitem que os processos sejam melhor desempenhados e as decisões melhor tomadas. Em outros casos, possibilita a organização tomar decisões que não seriam possíveis de serem tomadas antigamente.”

Desse modo, o ABC providenciou uma linguagem comum para descrever os custos e para cruzar e comparar com os *benchmarks* das fábricas e de outras empresas do mesmo ramo petroquímico.

BOESEN (2000, p. 4) diz que:

“É mais fácil conduzir um estudo de *benchmarking* de nosso desempenho contra a concorrência, como também é mais fácil aos empregados entender o porquê do controlar custos. O entendimento do nível de lucratividade por cliente e por produto é fácil ver e sentir, quando é por atividades.”

A informação do custo baseado em atividades era muito mais intuitivo e entendido pelos empregados das fábricas.

Conforme JORGENSEN (2002, p. 7), eles podiam ver como e onde controlar os custos de impacto máximo, e descreve como Bjarte Bogsnes refletiu sobre essa nova ferramenta, na Borealis:

“Eu tenho sempre me perguntado o porquê das empresas não rastream e registrarem os seus custos por atividade. Quando discutimos os custos, eles são quase sempre por atividade, mas quando os registramos nos livros, eles são classificados por categoria e por departamento. Isto não faz sentido! É muito importante entender o *porquê* dos custos terem sido incorridos, *que* tipo de custos e para *quem*.”

O custo por atividade é uma ferramenta de controle gerencial, e em muitos países não é aceita a sua contabilização nos livros oficiais da organização. Essa ferramenta pode ser convenientemente e precisamente direcionada para os produtos e clientes, possibilitando a gestão de produtos individuais e lucratividade por clientes.

JOERGENSEN (2002, p. 7) diz que, ao invés de comparar os totais de custos orçados, os gerentes comparavam os custos com um objetivo anual e moviam a média de doze meses de atividades baseados em processos e custos de produtos.

O preço ou o custo por unidade de atividade era determinado e baseado na utilidade da capacidade. As variações cresciam a cada mês, entre os custos atribuídos e os custos reais, e não eram alocadas aos produtos. Ao invés disso, a variação que era atribuída para os centros de lucro se baseava na diferença entre a capacidade de entrega, o plano de uso da capacidade e a capacidade real usada durante o período.

Essa análise focalizava o impacto dos custos esperados e não esperados na capacidade não utilizada, e apresentava os resultados de forma confiável.

3.5.2.1.4 Gestão de investimentos

A quarta ferramenta foi a gestão de investimento descentralizada. Foi a forma que a Borealis encontrou para passar para às mãos das pessoas mais próximas do mercado e dos clientes.

JOERGENSEN (2002, p. 7) descreve da seguinte maneira como ocorreu a gestão de investimentos:

“A Borealis eliminou os orçamentos de capital centralizado e implementou a tomada de decisão e controles pelos gerentes e empregados que estavam próximos do mercado e dos clientes. Os projetos de investimentos foram separados baseados no tipo. Pequenos investimentos (abaixo de US\$ 8.25 milhões) não requeriam aprovação fora da divisão, fábrica ou função onde o projeto era proposto. Os custos desses pequenos investimentos eram traçados como parte do movimento médio nos doze meses pelos custos baseados por atividade. Investimentos tipo médio (entre US\$ 8.25 e US\$ 50 milhões) eram analisados pela gestão corporativa, em períodos, de acordo com as projeções financeiras dos cinco trimestres do *rolling forecast*. Se o fluxo de caixa estava apertado, aumentava a gestão dos valores a serem analisados. Um projeto de grande escala (acima de US\$ 50 milhões) deveria ser aprovado pelo conselho executivo.”

Inicialmente, a gestão dos investimentos provou ser um componente satisfatório das novas ferramentas. O conselho executivo ficou apreensivo sobre a perda de controle sobre os projetos de empréstimos e investimentos. Eles sentiram que, aprovando os orçamentos uma vez ao ano, havia um impacto direto na empresa, porém, com o desenvolver dos demais projetos e a rapidez das decisões, e a utilização do investimento quando necessário, tornou-se uma ferramenta de tomada de decisão e liberou o fluxo de caixa para outras atividades da organização.

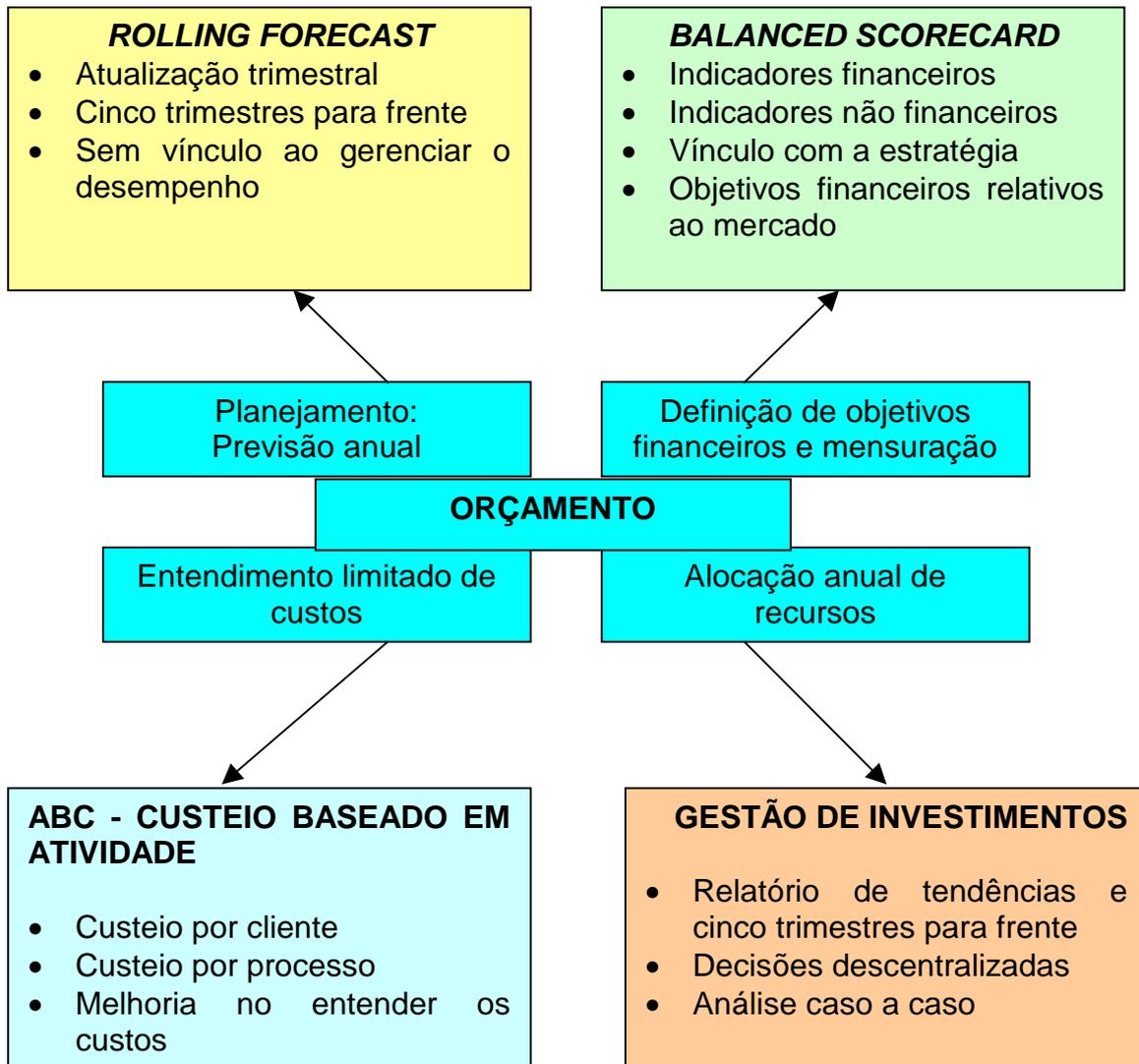


Figura 10: Borealis – *Beyond Budgeting* substituindo o orçamento

Fonte: PFLAEGING (2003, p. 30)

3.5.2.2 Como a Borealis atinge os objetivos sem um processo de orçamento?

É necessário atingir um alto nível de indicadores chave de desempenho. Essa posição remete a Sara Cook (1995, apud FISHER, 1996, p. 13), que define: “*Benchmarking* é o processo de identificação, compreensão e adaptação de práticas

que se destacam dentro da própria organização ou em outra, visando o desempenho.”

Conforme BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 8), existem conjuntos de referência para *benchmarks* internos e externos, baseados nas metas almejadas em médio prazo, que pode ser entendido como um prazo de três a cinco anos. Em alguns casos, eles são revisados por um conjunto de executivos, que desencadeiam os negócios. Em outros, eles se baseiam em indicadores de desempenho mundiais, que capacitam as unidades para o conjunto de objetivos, em uma trajetória que os levará para um nível superior da faixa do setor da empresa.

Eles usam os objetivos para estabelecer uma estrutura para a estratégia. Mas, o mais importante é que eles não são fixados para o ano. A Figura 11 (p. 123) ilustra a mudança que existe na fixação de metas entre o modelo de gestão por orçamento e o *Beyond Budgeting*. Os benefícios são que o processo é rápido e o índice estará sempre se elevando, com o intuito de maximizar o potencial de lucro.

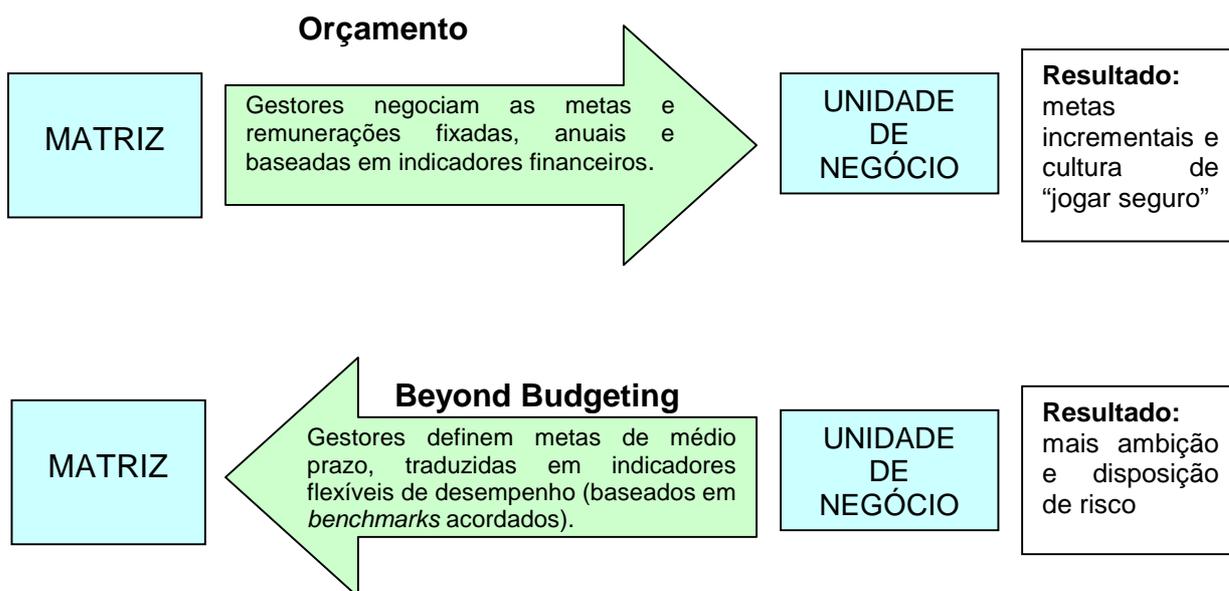


Figura 11: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Metas

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 40)

3.5.2.3 Como a Borealis recompensa as pessoas?

Neste tópico, avalia-se a alternativa usada para recompensar as pessoas, tanto os principais executivos, como os empregados comuns.

KOHN (1998, p. 193) diz, com muita propriedade, porque se deve motivar pessoas em uma organização:

“É possível, naturalmente, levar as pessoas a fazer alguma coisa. É isso que as recompensas, punições e outros instrumentos de controle estão preparados a fazer. Mas o desejo para realizar alguma coisa e, muito menos para realizá-la bem, simplesmente não pode ser imposto; neste sentido, é um erro falar-se sobre motivar outras pessoas. Tudo o que se pode fazer é arranjar algumas condições que irão maximizar a probabilidade de que desenvolvam um interesse por aquilo que fazem e renovar as condições que funcionam como coerção.”

A Borealis entendeu que o desempenho fosse recompensado pelo progresso da empresa como um todo, realizando as metas de médio prazo.

A avaliação de desempenho é realizada para determinada unidade, que tem o seu desempenho analisado contra os *benchmarks* internos, externos e de seus pares.

A empresa abandonou a recompensa local, porém passou a recompensar um grande grupo com participação nos lucros, baseada em fórmula relacionada ao desempenho competitivo que a empresa obteve.

JORGENSEN (2002, p. 6) confirma que a Borealis utiliza a seguinte forma para recompensar as pessoas:

“Desde quando se tornou uma empresa não pública, Borealis tinha que pedir investimentos aos bancos para desempenhar a sua avaliação anual dos valores da empresa. A Borealis usou esta

medida de plano de incentivos de longo prazo para os altos executivos. Para os empregados das fábricas, a empresa introduziu um pequeno plano de incentivo que podia pagar entre 3.000 e 8.000 coroas suecas (US\$ 500-1.000, não excedendo metade de um salário mensal) baseado nos doze indicadores chave de desempenho do BSC.”

O maior benefício é que se reduziram os jogos comportamentais, sem nenhum contrato de desempenho fixado, mas sim adquirindo o máximo de pontos no jogo em andamento.

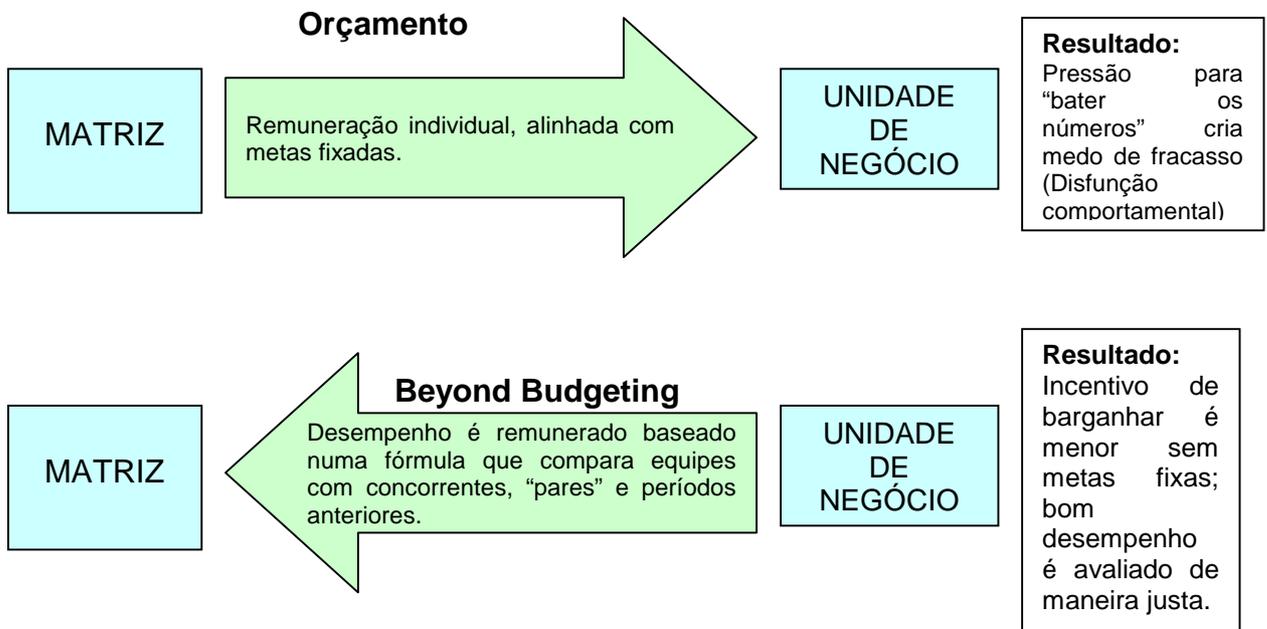


Figura 12: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Remuneração

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 40)

3.5.2.4 Como a Borealis gerencia o plano de ação?

Revisa-se todos os anos o cenário de médio prazo, que é o período de dois a cinco anos de horizonte. O cenário de curto prazo, que é o período de cinco a oito

trimestres à frente (*rolling financial forecasts*), é avaliado todo trimestre. Ambos os ciclos são objetivos a realizar, como metas de médio prazo (Figura 13, p. 127).

A responsabilidade por essas revisões é das equipes de unidades de negócios, em alguns casos as equipes de linha de frente.

HOPE e FRASER (2003, p. 56) corroboram, quando dizem que “os gerentes aceitavam objetivos consistentes e resistentes, porém estavam mais livres para adotar as suas próprias soluções. E para fazerem isto eles utilizavam as ferramentas que dispunham, por exemplo, o *balanced scorecard*.”

O papel do grupo de executivos é traçar os objetivos estratégicos e as metas de médio prazo e, assim, desafiar os planos e as iniciativas que os gerentes propõem para assegurar as suas principais premissas. Esses ciclos são processos que não levam mais do que poucas semanas para a definição do cenário de médio prazo e poucos dias para o cenário de curto prazo.

HOPE e FRASER (2003, p. 56) explicam como eram focados os números financeiros da organização, da seguinte maneira:

“Desse modo, o foco em números de temas estratégicos era revisado de tempos em tempos, por exemplo, a perspectiva financeira é baseada em cinco objetivos: retorno sobre o capital, capacidade financeira, expansão geográfica, liderança nos mercados chaves, e otimização das despesas. Os KPIs foram desenvolvidos para suportarem estes objetivos.”

Ferramentas úteis, tais como o *rolling forecast*, o *balanced scorecard* e atividade de suporte contábil para a revisão dos desempenhos, são utilizadas como antes descrito.

Os planos de ações são derivados dessas ferramentas. Os benefícios iniciais dessas abordagens são as respostas rápidas, focadas na realização das metas estratégicas e satisfação das necessidades dos clientes.

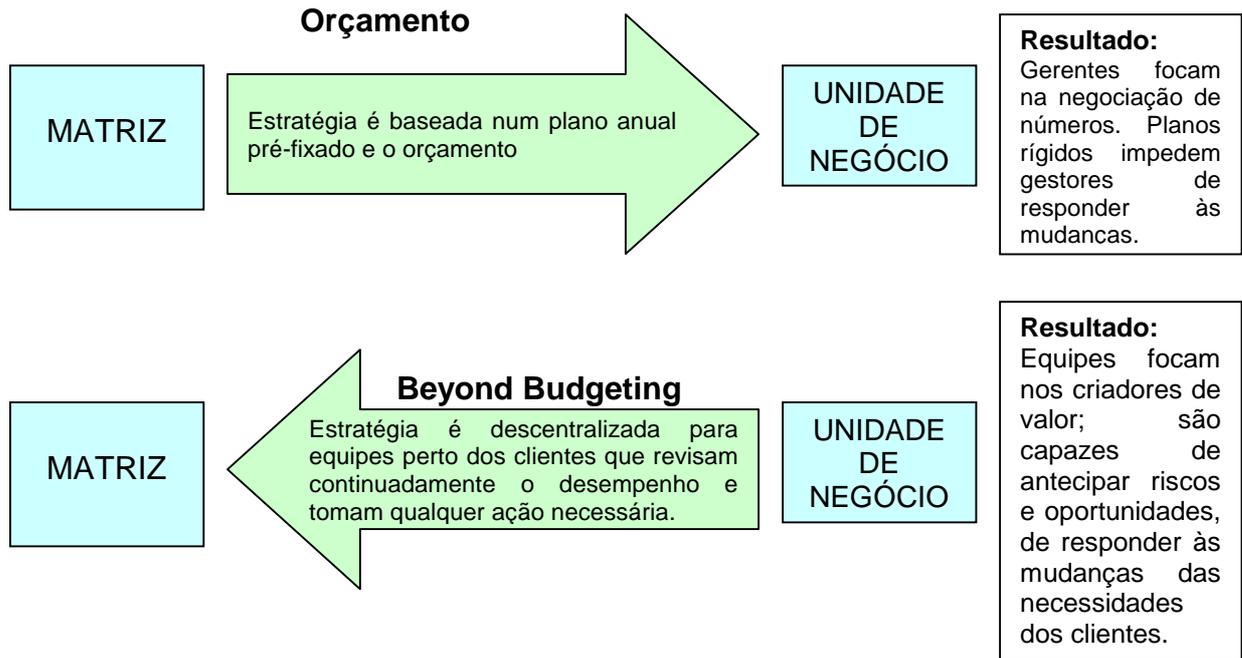


Figura 13: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Planos e estratégia

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 43)

3.5.2.5 Como a Borealis gerencia os recursos?

Os recursos são disponibilizados e estão acessíveis para as equipes de linha de frente e quando requerido devem ser adquiridos por meio de um processo rápido de aprovação e com acesso mais rápido aos recursos operacionais.

HOPE e FRASER (2003, p. 56) observam que:

“Embora não exista orçamento onde os recursos eram alocados com muitos meses de antecedência, agora existem vários níveis de autoridade que podem ser usados nas decisões dos investimentos, porém utilizando-se alguns critérios. Os investimentos são categorizados como pequenos, médios e estratégicos. Desta forma, somente os estratégicos requerem aprovação do conselho de administração.”

Deve-se ter uma equipe de alto nível técnico para gerenciar os recursos, com revisões trimestrais. Essa equipe gerenciará os recursos operacionais, por meio de um conjunto de linhas mestras baseadas nos indicadores chave de desempenho – KPIs, tal como a relação custo-receita, dentro das quais os gerentes podem operar. Eles têm autonomia no uso dos recursos, por meio de indicadores e metas.

Devolvendo as decisões sobre recursos às equipes de linha de frente, resulta o efeito de fazê-los mais responsáveis pelas decisões sobre o destino dos recursos, o que realça a possibilidade de se criarem grandes proprietários e líderes com menos desperdício.

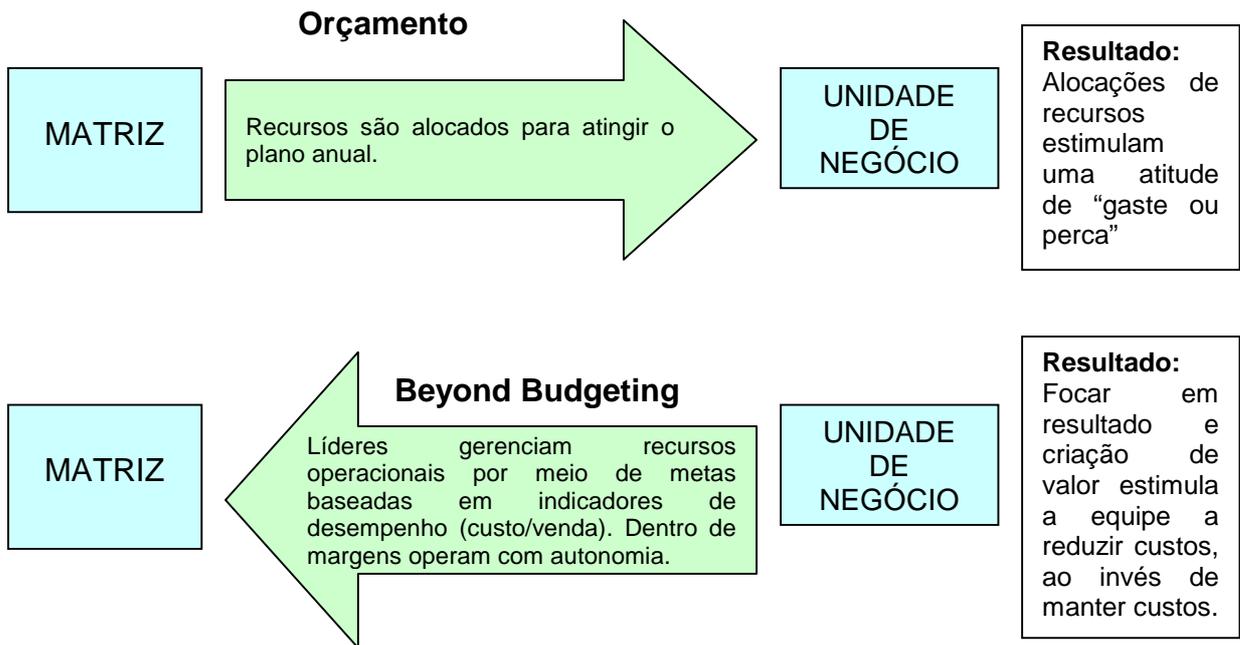


Figura 14: Mudança a realizar – Processos flexíveis – Alocação de recursos

Fonte: BBRT apud PFLAEGING (2003, p. 44)

3.5.2.6 Como a Borealis coordena as ações?

As ações e os planos são coordenados por negócios, e não por meio de um plano central. É um processo de gestão que busca atender às exigências e necessidades dos clientes, o que pode implicar na negociação das solicitações individualizadas, para gerir por meio de ajuste o ciclo de encomendas dos clientes.

Isso se fixa a um período apropriado para o ciclo de exigência, mas a chave da mudança é que a unidade operacional atua tanto no fornecedor como no cliente, identificando as necessidades que devem ser satisfeitas.

HOPE e FRASER (2003, p. 58) dizem que a Borealis investiu pesadamente em sistema integrado de gestão (ERP), levando a empresa a funcionar por meio de processos e atividades.

Dessa forma, a organização atua como um sistema integrado, buscando uma estratégia comum, ao invés de partes dispersas.

Para suportar os planos operacionais, como foi observado anteriormente, tem-se os *rolling financial forecasts*, que ajudam os gerentes a estimar a capacidade, e assim planejar possíveis expansões ou contrações na organização.

A Borealis encoraja a divisão e cooperação e o foco no prover o cliente externo com um excelente serviço ou produto.

3.5.2.7 Como a Borealis mensura e controla os desempenhos?

Os gerentes estão mais conscientes do que quando tinham um orçamento para comparar os desempenhos, onde existiam indicadores fixados que os direcionavam para o que atingir.

Hoje se usam medidas e controles focando a atenção gerencial na antecipação do futuro, além de explicar o que estava errado no passado. A principal característica inclui comparação com *benchmarks* externos, tabelas externas de indicadores, indicadores de setores e *rolling forecasts*.

Segundo HOPE e FRASER (2003, p. 58), as unidades produzem *scorecards* com um curto relatório de desempenho de duas páginas, que inclui retorno sobre o capital, um relatório de custos (focado em médias móveis), e um texto breve que explica algum assunto que envolva competitividade e desempenho real.

Na Borealis, observa-se que o *balanced scorecard* tornou-se muito importante. Tanto é que o conselho observa o resultado do *scorecard*, antes de qualquer reunião financeira (HOPE; FRASER, 2003, p. 58).

BUNCE, FRASER e HOPE (2002, p. 10) diz que “hoje se combinam resultado financeiro com os dos anos anteriores e as análises de tendências, para prover um rico e constante movimento no quadro de desempenho da empresa”.

4 INFORMAÇÕES DA SADIA S/A E APLICAÇÃO EMPÍRICA SOBRE SUA TENDÊNCIA AO MODELO *BEYOND BUDEGTING*

4.1 Informações da Sadia S/A

4.1.1 Apresentação

A menos que de outra forma indicado, todas as referências aqui contidas, relativas à “Companhia”, à “Sadia”, ou ao “Grupo Sadia” se referem à Sadia S/A, uma sociedade anônima constituída sob as leis da República Federativa do Brasil e suas subsidiárias consolidadas: Sadia International Ltd., Sadia GMBH, Rezende Marketing e Comunicação Ltda., Rezende Óleo Ltda., Ez Foods Serviços Ltda. e Concórdia S/A Corretora de Valores Mobiliários, Câmbio e Commodities.

4.1.2 Informações sobre a companhia

4.1.2.1 História e evolução da companhia

As atividades da Sadia estão concentradas nos segmentos agroindustriais e de processamento de alimentos.

A Companhia é líder em quase todos os mercados nos quais atua no Brasil. A Sadia possui o maior abatedouro e é o maior distribuidor de produtos avícolas e suínos, bem como o maior exportador nacional de carnes de aves, de acordo com a Associação Brasileira de Exportadores de Frango (ABEF). O Grupo Sadia é também

o maior distribuidor de produtos cárneos congelados e resfriados (de acordo com a AC/Nielsen). O Grupo Sadia possuía, em dezembro de 2002, 32.184 funcionários.

O nível de verticalização adotado pela Sadia assegura o controle de todas as etapas de produção e distribuição de seus produtos. As operações da Companhia englobam fazendas para criação de matrizes e reprodutores de aves e de suínos, incubadoras, centro de criação suína, matadouros, unidades de processamento, fábrica de ração animal, escritórios de representação e centros de distribuição. A Sadia introduziu a verticalização da criação avícola e suína, que foi inicialmente adotada no oeste do Estado de Santa Catarina. Esse sistema ainda é utilizado pela Companhia. Trata-se de uma parceria entre a indústria e os produtores rurais, com a finalidade de obter animais para abate, criados em condições altamente produtivas e em condições fitossanitárias controladas. A Sadia produz pintos e leitões de um dia e os fornece a produtores externos, juntamente com ração, transporte e assistência técnica e veterinária.

A Companhia possui 12 fábricas no Brasil, e distribui sua linha de produtos, de aproximadamente 630 itens, pelos centros de distribuição e venda em todo o Brasil, América Latina, Oriente Médio, Ásia e Europa. A tabela abaixo mostra a capacidade de produção da Companhia:

Quadro 1: Capacidade de produção da Sadia S/A

Atividade	Capacidade 2002	Produção 2002	Produção 2001
Abate de frangos (milhões de cabeças/ano)	450,4	450,2	435,9
Abate de perus (milhões de cabeças/ano)	19,6	19,4	20,9
Abate de suínos (milhões de cabeças/ano)	4,0	3,9	3,6
Produtos processados (milhares de ton/ano)	490,0	401,2	388
Margarina (milhares de ton/ano)	158,2	128,9	117,9
Ração animal (Milhares de ton)	3.832	3.658	3.315

Fonte: Sadia S/A

No Brasil, os produtos Sadia são comercializados em 330.000 pontos de venda. O Grupo possui três centros de venda no Mercosul (Argentina, Uruguai e Chile), e atua no Paraguai e Bolívia por meio de um distribuidor exclusivo. Fora da América Latina, a Companhia mantém escritórios de representação em Worcester (Reino Unido), Milão (Itália), Tóquio (Japão) e Dubai (Emirados Árabes). A Companhia exporta cerca de 250 diferentes produtos, para aproximadamente 65 países.

4.1.3 Visão geral da empresa

A Sadia S/A iniciou suas operações em 1944, com aquisição, por parte do Senhor Atílio Fontana, do Frigorífico Concórdia Ltda., localizado no município de mesmo nome, no noroeste do Estado de Santa Catarina. À época, a Companhia consistia de um moinho de trigo e um matadouro inacabado de suínos.

Ao longo de sua história de 57 anos, a Companhia desenvolveu-se com base em duas estratégias chaves: a diversificação de seu portfólio de produtos alimentícios e investimento em qualidade.

No final dos anos 80 e início dos anos 90, a política de expansão da Companhia deu lugar à racionalização das estruturas administrativas e de custos, por meio de redução, via fusão de uma série de companhias, no Grupo Sadia. A Sadia iniciou os anos 90 tendo o controle acionário do capital de 21 companhias e começou a concentrar suas operações na produção de produtos cárneos processados.

A partir de 1997, a administração continuou com a reorganização do Grupo Sadia e implementou a estratégia de concentrar-se nos produtos processados de

maior valor agregado. Em 1997, a Companhia vendeu seu matadouro de gado vacum em Barra do Garças (Estado do Mato Grosso), quatro unidades de beneficiamento de soja (trituração e refino), 12 centros de compra e armazenamento (para grãos) e, além disso, transformou seu matadouro de Várzea Grande (Estado do Mato Grosso) em uma fábrica para a produção de produtos cárneos processados. Além disso, o transporte dos produtos, que vinha sendo feito por uma frota de veículos próprios, foi terceirizado para companhias de transporte especializadas.

Em julho de 1998, a Sadia incorporou duas de suas subsidiárias, a Sadia Frigobrás S/A e a Sadia Concórdia S/A, de forma que todas as atividades do Grupo Sadia ficaram concentradas em uma única companhia, com registro em bolsa, a Sadia S/A. Isso resultou de um processo gradual de reorganização, com o propósito de simplificar a estrutura do Grupo Sadia, aumentando a sua visibilidade no mercado de capitais, e atingindo ganhos de escala, pela redução das despesas gerais e administrativas, e dos custos com tributação.

Em 28 de dezembro de 1999, a Sadia adquiriu o capital social da Granja Rezende S/A (inicialmente um produtor e distribuidor de produtos avícolas e suínos).

Imediatamente após a aquisição da Granja Rezende, a Companhia decidiu vender a unidade de trituração e produção de óleo de soja, que então não fazia parte da operação, e o complexo administrativo.

Em 29 de dezembro de 2000, a então controladora foi incorporada à Sadia Alimentos S/A, cujo nome foi então alterado para Sadia S/A.

Em abril de 2001, a Companhia registrou seu programa de Recibos de Depósitos de Ações (ADRs) na Bolsa de Valores de New York, proporcionando aos investidores uma via alternativa para comprar suas ações. Em junho de 2001, a Companhia aderiu à Governança Corporativa Nível 1 na Bolsa de Valores de São

Paulo (BOVESPA), atestando o seu compromisso com a transparência e divulgação legal de informações.

No segundo semestre de 2001, a Sadia e a Sun Valley, uma subsidiária com sede no Reino Unido, pertencente a Cargill Foods, formaram uma parceria. Essa parceria deu origem à Concordia Foods Ltd., Worcester-UK, cuja finalidade é explorar o potencial do mercado britânico, abastecendo diretamente o mercado varejista, redes de refeições rápidas e outros segmentos, no Reino Unido e na Irlanda.

Em agosto de 2001, a Sadia abriu um centro de distribuição na cidade de Jundiaí-SP, para abastecer a região do Estado de São Paulo, considerado o maior mercado do Brasil. O Centro de Distribuição (DC) de Jundiaí é um marco tecnológico para a Companhia, com 20 mil metros quadrados de área. A Companhia investiu R\$23 milhões nas instalações e na estrutura de TI-Tecnologia da Informação.

A Companhia também estabeleceu uma empresa de distribuição chamada Apprimus, junto com o Grupo Accor – um grupo francês que atua nos segmentos de vale-refeição e hotelaria – e com o Grupo Martins – o maior atacadista de alimentos do Brasil. A Apprimus atua no mercado de refeições rápidas, atendendo a clientes institucionais do mercado interno.

Em maio de 2002, a Sadia GMBH e sua subsidiária Laxness FCPA Ltda. foram criadas, com o objetivo de alavancar as exportações para o mercado europeu.

Em agosto de 2002, a Granja Rezende S/A foi incorporada à Sadia S/A, visando redução de custos, com a padronização e racionalização das atividades administrativas e operacionais, bem como mediante os reflexos de natureza fiscal e financeira resultantes.

Em outubro de 2002, o investimento na BRF Trading Company foi descontinuado. A Companhia era uma *joint venture* entre a Sadia (50%) e a Perdigão S/A (50%).

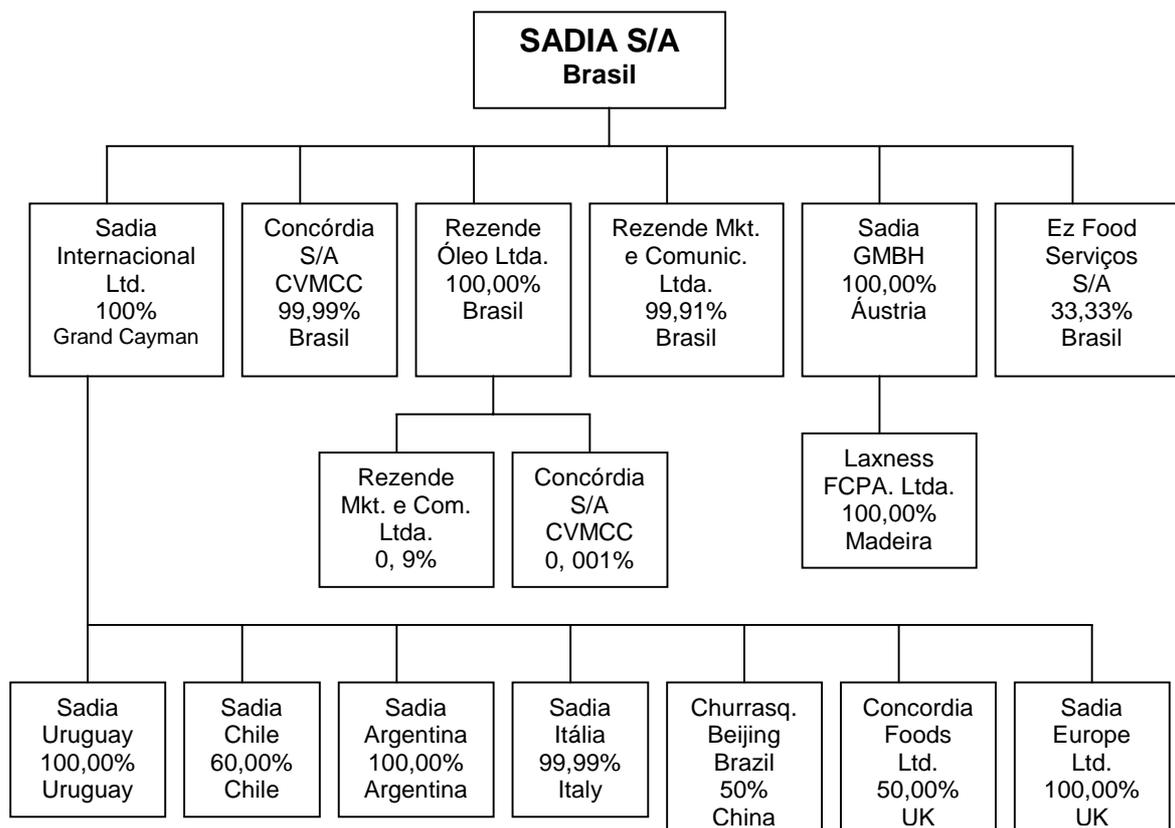


Figura 15: Estrutura do Grupo Sadia – dezembro de 2002

Fonte: Sadia S/A

O Grupo Sadia é atualmente composto por quinze companhias. A Sadia S/A e sua subsidiária Granja Rezende S/A concentram todas as atividades de produção, abate, distribuição e venda de produtos no Brasil. A Sadia Internacional Ltd. é um dos veículos para as vendas da Companhia fora do Brasil, e é, também, uma acionista da Churrascaria Beijing, que foi estabelecida em Beijing, numa parceria com a Sky Dragon, uma companhia vinculada ao Ministério da Agricultura da China. A Rezende Óleo Ltda. e a Rezende Mkt. e Comunic. Ltda. são não operacionais. A Sadia GMBH é uma holding que controla a Laxness FCPA Ltda., uma companhia no

exterior (*offshore*) responsável por parte das operações de exportação da Sadia. A Sadia Argentina, Sadia Uruguay e Sadia Chile são, cada uma, responsáveis pela distribuição e venda dos produtos Sadia em seus respectivos países, enquanto a Sadia Italy é um escritório de representação. A Nordfin Holding Ltd. detém 40% da Sadia Chile. A Ez Food Serviós, também conhecida como Apprimus, é uma *joint venture* entre a Accor e o Grupo Martins, com participações iguais para cada sócio. A Concordia Foods é uma *joint venture* entre a Sadia (50%) e a Sun Valley Foods (50%) para explorar o mercado do Reino Unido. A Concórdia CVMCC é uma corretora autorizada a atuar de acordo com a legislação brasileira em vigor.

4.1.4 Visão geral do setor

As operações da Companhia estão organizadas em três segmentos: “produtos processados” (produtos congelados e resfriados e margarinas), “aves” (frangos e perus) e “suínos”.

Da receita operacional bruta total da Companhia em 2002, 45% foram provenientes do segmento de produtos processados, 38% do avícola, 11% do suíno e 6% de outras atividades, como do segmento de grãos e produtos derivados, criação suína e aves, partes de carne bovina cozida e revenda de produtos.

Dentro da política estratégica da Companhia em dar ênfase a produtos com maior valor agregado (produtos processados), a Sadia optou por reduzir suas atividades relacionadas ao gado, grãos e produtos derivados. A partir de 1998, os efeitos dessa estratégia ficaram evidentes na contribuição reduzida dessas atividades nas receitas da Companhia. As demais atividades relacionadas ao segmento de grãos e produtos derivados consistem, atualmente, na trituração da

soja para obtenção do farelo utilizado como matéria-prima na produção de rações para os plantéis da Companhia e para os dos produtores integrados, e da venda de óleo cru resultante da trituração.

Atualmente, a Sadia produz uma gama de produtos que inclui: cortes suínos congelados, resfriados, salgados e defumados, banha suína, tocinho defumado, pertences para feijoada, miúdos suínos e de frango congelados e resfriados; frangos inteiros congelados e temperados; cortes e partes congelados e resfriados de aves; cortes de frango marinados e pré-cozidos; perus inteiros congelados e temperados; cortes e partes congelados e temperados de peru; cortes de frango empanados; presuntos cru, cozido e defumado; presuntos tipo "tender", apresuntados, frios e derivados; presunto tipo "parma"; perus e frangos defumados; presuntos cozido e defumado de peru e frios a base de carne de peru; produtos pré-cozidos e congelados, como almôndegas bovinas, de peru e de frango; hambúrgueres bovinos, de peru e de frango; salsichas suínas, de peru e de frango; lingüiças; mortadelas; salames; copa; apresuntados de peru; frios em geral; patês de frango, suínos e bovinos; pratos prontos congelados de carne bovina, de frango, de peixe e massas; alimentos prontos congelados para serem levados ao forno e servidos como refeições e lanches, como empanados de frango, peixe e antepastos, pizzas congeladas e massas frescas resfriadas e margarinas.

Os quadros a seguir apresentam o volume de venda e a receita operacional bruta referentes aos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2002, 2001 e 2000.

Quadro 2: Volume de vendas da Sadia S/A

Volume de Vendas (ton)			
Segmento	2002	2001	2000
Mercado Interno	751.041	729.642	797.831
Produtos Processados	503.612	472.230	450.570
Aves	143.941	185.100	276.163
Suínos	103.488	72.312	71.098
Exportações	607.694	445.375	360.827
Produtos Processados	25.347	16.377	13.214
Aves	494.035	380.118	321.682
Suínos	88.312	48.880	25.931
Total	1.358.735	1.175.017	1.158.658
Produtos Processados	528.959	488.607	463.784
Aves	637.976	565.218	597.845
Suínos	191.800	121.192	97.029

Fonte: Sadia S/A

Quadro 3: Receita operacional bruta da Sadia S/A (R\$)

Receita Operacional Bruta (em milhões de R\$)			
Segmento	2002	2001	2000
Mercado Interno	2.726,8	2.497,1	2.384,6
Produtos Processados	1.931,5	1.670,1	1.543,0
Aves	374,7	410,9	490,7
Suínos	197,7	137,4	109,9
Outros (*)	222,9	278,7	241,0
Exportações	1.928,0	1.480,0	873,4
Produtos Processados	183,1	97,4	69,8
Aves	1.385,5	1.148,8	705,1
Suínos	318,8	186,6	69,9
Outros (*)	40,6	47,2	28,4
Total	4.654,8	3.977,1	3.257,9
Produtos Processados	2.114,6	1.767,5	1.612,8
Aves	1.760,2	1.559,7	1.195,8
Suínos	516,5	324,0	179,8
Outros (*)	263,5	325,9	269,5

(*) Outros: grãos e produtos derivados, partes de carne bovina cozida, criação suína e avícola e revenda de produtos.

Fonte: Sadia S/A

O quadro a seguir apresenta a discriminação da receita operacional bruta em termos percentuais, por segmento, dos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2002, 2001 e 2000.

Quadro 4: Receita Operacional Bruta da Sadia S/A (%)

Discriminação da Receita Operacional Bruta			
Segmento	2002	2001	2000
Produtos Processados	45%	44%	50%
Aves	38%	40%	36%
Suínos	11%	8%	6%
Outros (*)	6%	8%	8%

(*) Outros: grãos e produtos derivados, partes de carne bovina cozida, criação suína e avícola e revenda de produtos.

Fonte: Sadia S/A

4.1.5 Principais mercados onde a companhia compete

Em 2000, cerca de 27% das receitas operacionais brutas da Sadia provieram das exportações. Em 2001, a Companhia aumentou esse percentual para 37,2% e, em 2002, as exportações chegaram a 41,4% do total das vendas. A tabela apresentada abaixo mostra as principais regiões do mundo onde a Companhia possui relações comerciais

O quadro a seguir apresenta os principais mercados onde a Companhia compete com as suas exportações, referente aos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 2002, 2001 e 2000.

Quadro 5: Principais mercados onde a Companhia compete

Exportações por Região (1000 R\$)			
Região	2002	2001	2000
Europa	572.615	486.149	276.166
Oriente Médio	534.055	486.149	282.716
Ásia	287.272	212.600	166.381
Mercosul	50.128	60.769	82.011
Mercados Emergentes (princ. Rússia e ex-países soviéticos)	483.927	234.291	66.116
Total	1.927.997	1.480.048	873.390

Fonte: Sadia S/A

4.1.6 Marca Sadia

A marca Sadia é considerada um dos ativos mais valiosos da Companhia, que mantém um programa de *marketing* ativo, usando tanto a mídia eletrônica como a impressa para a sua divulgação.

Aproximadamente 58% do orçamento de *marketing* da Companhia é utilizado em propaganda televisionada, 30% em promoções e *merchandising*, 7% em pesquisa de mercado e 9% em outras atividades.

As despesas de *marketing* estão relacionadas a investimentos em publicidade de campanhas específicas, para lançamento de produtos de maior valor agregado e para o reforço da marca Sadia.

4.1.7 Estratégia comercial

A estratégia comercial da Sadia para manter sua liderança no mercado brasileiro de alimentos e obter participação no mercado internacional é tirar proveito

das vantagens competitivas da Companhia, em seus principais segmentos de atuação, e se concentrar em:

- Desenvolver e introduzir produtos de maior valor agregado: a Companhia tem investido, e pretende continuar, recursos substanciais na manutenção e crescimento de sua participação nos produtos processados internamente no Brasil, enquanto aumenta as vendas de aves, por meio de produtos de maior valor agregado, principalmente para exportação.
- Promover a marca “Sadia”: a Companhia está tomando iniciativas de *marketing* que enfatizam a qualidade de seus produtos.
- Atingir economia de escala, por meio de uma maior integração das atividades da Companhia: a Companhia se fixou na melhoria de eficiência e redução dos custos de distribuição, modernizando seus centros de distribuição, implementando um avançado sistema de informações logísticas e um sistema de roteamento de distribuição, e automatizando/otimizando seu gerenciamento de vendas das filiais.
- Exportações: a Companhia está aumentando as exportações, ao mesmo tempo em que altera o *mix* de produtos para produtos de maior valor agregado.

4.1.8 Logística

Uma das principais vantagens competitivas da Sadia no Brasil é seu sistema logístico e canais de distribuição. A Companhia tomou várias iniciativas para continuar sustentando sua liderança a esse respeito, incluindo parcerias,

investimentos em tecnologia da informação e o desenvolvimento de novos procedimentos.

4.1.9 Meio ambiente

A Sadia, como empresa produtora de gêneros alimentícios que utiliza uma ampla gama de processos industriais – especialmente suas linhas de produtos cárneos, que dependem do abate de animais – está sujeita ao cumprimento de todos os requisitos legais que englobam riscos ambientais que são habituais nesses processos, tais como normas que regulam o tratamento de efluentes líquidos, resíduos orgânicos sólidos, suspensão de particulados e odores. A Companhia toma os cuidados necessários para respeitar o meio ambiente em todas as etapas da cadeia produtiva, incluindo suas atividades de campo, *design* das embalagens (desenvolvidas com a finalidade de reduzir a quantidade de matérias primas utilizadas) e adotando os mesmos critérios para processos de reciclagem. Além do simples tratamento de resíduos, a Sadia investe na redução da geração, pela otimização de processos, e adota procedimentos rigorosos para o controle de emissão de resíduos e efluentes. Os gastos da Sadia relacionados ao cumprimento desses requisitos ambientais e à otimização de processos totalizaram R\$ 3,7 milhões, em 2002. Em 1999, a Sadia recebeu o Prêmio CNI de Ecologia, concedido pela Confederação Nacional da Indústria, na categoria “Proteção de Recursos Hídricos”. As instalações industriais de Chapecó receberam a certificação ISO 14.001 – reconhecida pelo BVQI (Bureau Veritas Qualité Internationale). Com essa certificação, a unidade de Chapecó se tornou o primeiro matadouro a receber esse certificado, o que atesta a conformidade dos sistemas de gerenciamento ambientais

com o ecossistema no qual atua. A conformidade às normas da ISO 14.001 garante uma certificação reconhecida mundialmente e serve como uma garantia de qualidade ambiental, que é exigida por muitos países como um pré-requisito para relações comerciais.

Em 2000, a unidade de Toledo-PR foi premiada com o Prêmio de Meio Ambiente do Paraná, concedido pelo Governo do Estado do Paraná, resultado de suas iniciativas em recursos hídricos.

O projeto “Tecnologias Economicamente Sustentáveis para Redução do Potencial Poluente pelas Indústrias de Processamento de Carne” da Companhia, implementado em Concórdia (Estado de Santa Catarina), recebeu o prêmio “Expressão de Ecologia”, na categoria de Controle de Poluição Industrial. O “Programa de Tratamento de Resíduos Líquidos de Suínos” da Companhia, realizado na unidade de Faxinal dos Guedes (Estado de Santa Catarina), ganhou o prêmio “Top de Ecologia de 1998”, concedido pela ADVB, e o troféu Fritz Muller, concedido pela Fundação do Meio Ambiente de Santa Catarina (FATMA).

4.1.10 Recursos humanos

A Companhia encerrou o ano de 2002 com 32.184 funcionários, em comparação com 30.371, ao final de 2001. A receita operacional bruta por empregado teve um aumento de 11,3% quando comparada com 2001.

A Companhia faz a distribuição de 5% de seu lucro operacional entre todos os funcionários que tenham pelo menos um ano de serviço, abatendo os ajustes contábeis de participação acionária do imposto de renda e contribuições sociais.

Em 2002, o valor correspondeu a R\$ 24,7 milhões, com prêmios de, no mínimo, 85,8% do salário de cada funcionário, entregues por meio de bônus de participação nos lucros por bom desempenho no departamento.

A Companhia acredita manter relações satisfatórias com seus funcionários, e não tem havido greves ou litígios trabalhistas significativos nos últimos anos. Os atuais acordos coletivos têm duração de um ano e são negociados entre a Companhia e os sindicatos de trabalhadores, separadamente para cada unidade industrial. O acordo fechado com o sindicato local ou regional se aplica aos funcionários de uma determinada unidade, sejam membros do sindicato ou não.

Uma das dez maiores empregadoras do Brasil, a Companhia gastou R\$ 73,2 milhões em benefícios durante 2002, que consistiram em refeições servidas, assistência médica, manutenção de creches, seguro de vida e despesas de transporte.

4.1.11 Programa de qualidade total

A Companhia mantém um programa de controle de qualidade, chamado *Total Quality Management* (TQM). Os objetivos do Programa de Qualidade Total são: (i) assegurar altos padrões de qualidade, por meio da implementação de um rigoroso programa de inspeção de matérias-primas e produtos acabados; (ii) assegurar que os executivos da Companhia se mantenham informados sobre o desempenho dos produtos e serviços; e (iii) alcançar o nível mais alto possível de satisfação do cliente.

A Companhia dispõe de uma série de linhas telefônicas diretas gratuitas e incentiva os clientes a utilizá-las, para obter retorno sobre seus produtos e serviços,

que são repassados à área comercial da Companhia. Esse procedimento proporciona à Sadia informações necessárias para corrigir ou melhorar seu processo de controle de qualidade.

4.1.12 Planos de investimentos

O plano de investimento da Companhia, para o exercício 2003, totaliza R\$ 132,5 milhões. Desse montante, o segmento de produtos processados receberá R\$ 103,8 milhões; aperfeiçoamentos direcionados a equipamentos de processamento, *marketing*, logística e distribuição receberão R\$ 13,2 milhões; tecnologia da informação, R\$ 13,3 milhões; e outros departamentos da empresa terão R\$ 2,2 milhões em investimentos. A Companhia espera financiar seu plano de investimento com o fluxo de caixa disponível gerado por suas operações.

4.1.13 Planejamento de recursos da empresa

O principal objetivo da instalação do SAP R/3 na Sadia foi executar de forma integrada todos os processos gerenciais da Companhia e, assim, obter as informações necessárias para o controle e apoio necessário nas tomadas de decisão em todos os níveis da organização. O SAP R/3 é um *software* básico de integração dos recursos empresariais que está sendo implantado na Sadia pela Systemanalyse an Programmentwicklung AG, uma empresa alemã que desenvolve soluções de planejamento de recursos empresariais (ERP).

Todas as unidades da Sadia estão operando os módulos do sistema: Finanças (FI), Controle (CO), Gerenciamento de Ativos (AM), Planejamento de

Produção (PP), Vendas e Distribuição (SD), Gerenciamento de Materiais (MM), abrangendo os processos de venda, produção (inclusive a criação rural de aves e suínos), logística, gerenciamento de materiais e controle.

4.2 Tabulação de dados da pesquisa respondida pelos diretores e gerentes da Sadia S/A

4.2.1 Pesquisa

A apresentação acima mostra a importância da Sadia S/A no Brasil e em diversos países. Conforme AS 500 maiores empresas do Brasil, (2002, p. 148), a Sadia ocupava em 2001 a quarta posição na liderança de mercado das indústrias de alimentos no Brasil; logo, é muito importante tê-la como um estudo de caso, no qual se confronta e se analisa a opinião dos seus altos executivos aos princípios do *Beyond Budgeting*, apresentados no Capítulo 3.

4.2.2 Objetivo da pesquisa

A pesquisa tem como objetivo principal coletar o desejo de mudança entre os diretores e gerentes da Sadia S/A para um novo modelo de gestão, e qual é a tendência aos princípios do *Beyond Budgeting*.

A análise das pesquisas dadas por 17 executivos de alto nível da Sadia mostra a pressão que a Companhia tem por velocidade, agilidade e adaptabilidade do processo decisório; avalia em que extensão o seu processo de gestão de desempenho pode adaptar-se às mudanças; examina como o seu modelo apóia as

ações da linha de frente; e indica em que medida a empresa está pronta para a mudança.

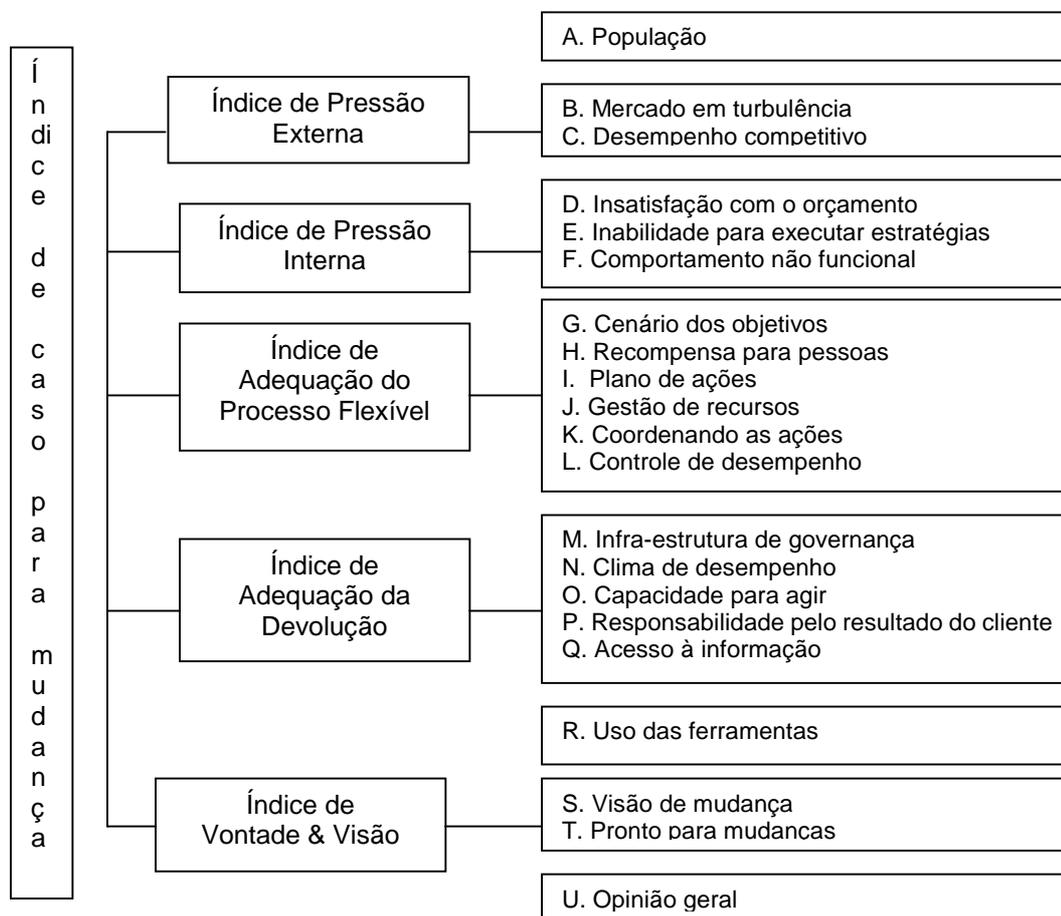


Figura 16: Estrutura e componentes índices do *Beyond Budgeting*

Fonte: *The beyond budgeting survey and diagnostic* (Disponível em: <www.sqlt.com/bbrt/index.jsp>. Acesso em: 24.4.2003).

A figura acima mostra a estrutura da pesquisa que os executivos da Sadia receberam para preencher e os componentes índices que serão analisados, dentro dos princípios do *Beyond Budgeting*.

Após a análise de todas as pesquisas, nas conclusões finais será feita uma verificação final do modelo de gestão da Sadia S/A.

4.2.2.1 Observação sobre a pesquisa e os resultados

Para a elaboração da pesquisa, o presente trabalho utilizou o mesmo modelo que é usado pelo *Beyond Budgeting*, encontrado na internet, disponível em <www.sqlt.com/bbrt/index.jsp>, conforme foi esclarecido no item 1.8 (Planejamento do estudo de caso).

A pesquisa é a mesma utilizada por todas as empresas associadas, como também pelas empresas que desejam se associar ou conhecer esse novo modelo de gestão, em todo o mundo.

Este trabalho se limita a uma análise qualitativa dos resultados da pesquisa para o estudo de caso da Sadia S/A, cujo objetivo é estudar a proximidade ou distanciamento ao novo modelo de gestão que se está estudando.

Portanto, a pesquisa tenta medir os pontos fracos e fortes do modelo de gestão da Sadia S/A e procura demonstrar se existem ameaças de dificuldades e problemas na Companhia. O objetivo é verificar se os pesquisados têm o entendimento de tendência para com a visão dos pesquisadores do *Beyond Budgeting*. O objetivo para superar os problemas é misturar as declarações “positivas” e “negativas” da pesquisa. Declarações positivas, com as quais “concorda-se fortemente”, significam que as práticas estão em linha com o novo modelo. Inversamente, as declarações negativas, com as quais o pesquisado discorda fortemente, significam que a prática é estranha. Assim, as respostas são valoradas da seguinte forma:

- Discordo fortemente = 0
- Discordo = 16,667

- Discordo pouco = 33,333
- Neutro = 50,000
- Concordo pouco = 66,667
- Concordo = 83,334
- Concordo fortemente = 100,000
- Não aplicável = Sem valor

Os resultados com as declarações negativas funcionam de forma inversa, com “Discordo fortemente = 0” e o “Concordo fortemente = 100”.

O resultado total é que, caso se concorde fortemente com uma declaração positiva e discorde fortemente de uma declaração negativa, o resultado é que, em ambos os casos, o valor será 100. Dessa forma, mantém-se consistência em todos resultados da pesquisa.

O sistema de resultado descrito acima se aplica para todas as seções da pesquisa, exceto a Seção C – “Desempenho competitivo”. Nela, temos uma abordagem similar, mas os valores são alinhados de forma diferente dos demais:

- Menor lucro = 0
- Próximo do menor lucro = 10
- Menor quartil = 25
- Na média = 50
- Maior quartil = 75
- Próximo do topo = 90
- No topo = 100

4.2.2.2 Composição da pesquisa

A pesquisa que se encontra no Apêndice A é composta por vinte e duas seções, com uma questão principal, e constituída em sua maioria com seis afirmações e oito opções a escolher e preencher. As seções com estrutura diferente dos demais são: “A”, que possibilita a informação sobre o executivo, a companhia, unidade de negócio, o ramo de atividade a que pertence, e outros dados relativos à empresa e ao pesquisado; “D”, que descreve o processo de orçamento atual e na qual se verifica a importância de seus diferentes objetivos, cuja avaliação é diferente das demais seções. O resultado é coletado por meio da média de todas as pesquisas, em função da escolha das alternativas sugeridas; por último, a seção “U”, que busca identificar as opiniões finais dos entrevistados, e cuja forma de obtenção do resultado é a mesma da seção “D”.

4.2.2.3 Avaliação das pesquisa

A tabulação das respostas obtidas pela pesquisa enviada aos diretores e gerentes do Grupo Sadia S/A encontra-se no Apêndice B. Os resultados são apresentados em quadros referentes a cada seção. Para melhor visualização, também são mostrados gráficos dos resultados, que não são numerados seqüencialmente, mas acompanhados da respectiva letra de cada seção, como estão classificadas na pesquisa. Importante realçar que este trabalho se limita à análise qualitativa da relevância do resultado, de forma a corroborar parcialmente a hipótese, ou seja, verificar se o resultado está próximo ou não do intervalo de inferência que o instrumento do BBRT apresenta.

A avaliação da pesquisa apresenta os seguintes resultados:

A - Sobre o Pesquisado: Esta seção possibilita a informação sobre o executivo, a companhia, unidade de negócio, o ramo de atividade a que pertence e outros dados relativos à empresa e ao pesquisado.

B - Mercado Turbulento: Conforme o BBRT, o modelo de planejamento orçamentário funcionou bem quando as condições dos mercados eram estáveis, os planejadores enxergavam à frente com alguma clareza, inovações eram adicionadas, os aumentos de custos eram repassados para os clientes (que não eram tão exigentes) e a prioridade dos acionistas era serem bons companheiros. Mas, a maioria dos gestores está consciente de que essa situação já não é a mesma. Hoje, o clima está muito competitivo, incerto, as inovações precisam ser contínuas, os custos estão sob grande pressão, clientes estão cada vez mais exigentes, e a prioridade dos acionistas é consistente com desempenhos competitivos e relatórios éticos. O resultado é que as organizações não mais planejam e controlam os caminhos para o futuro como faziam no passado. Elas devem desenvolver modelos que sejam flexíveis às mudanças. Se o mercado está excessivamente turbulento, sugere-se que a gestão necessita ser muito flexível, para adaptar-se aos desafios.

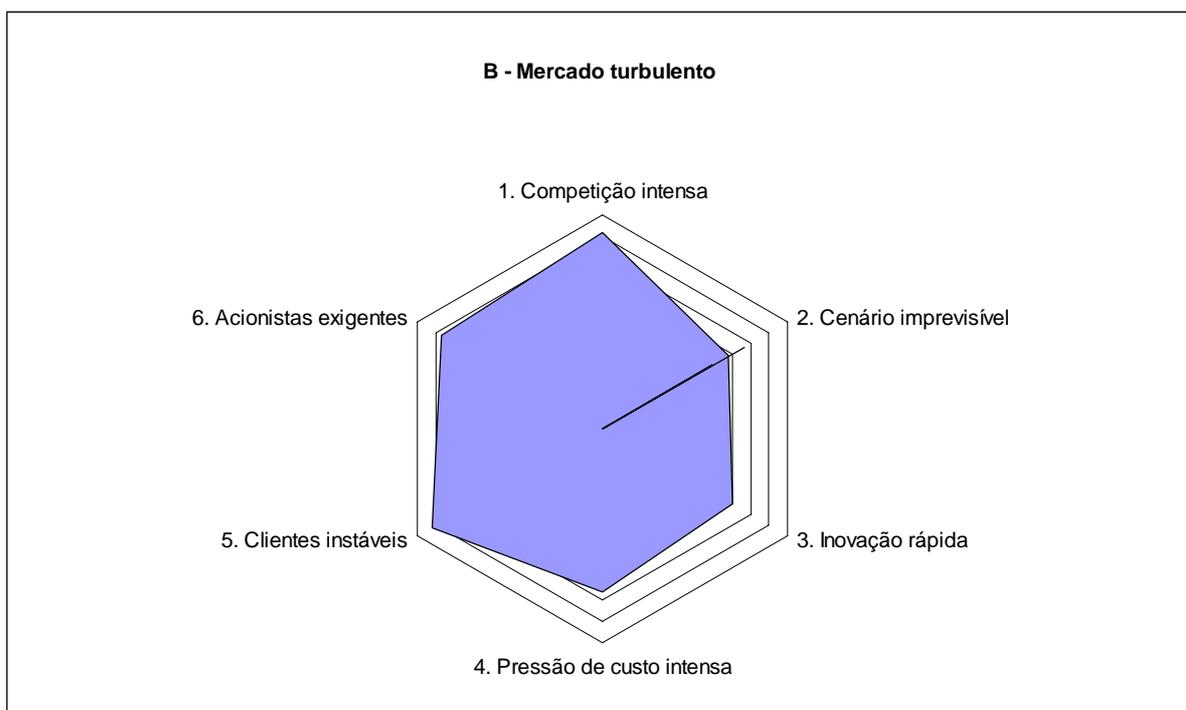
Na análise do Quadro 6 “Mercado Turbulento”, observa-se que a Sadia não é diferente das demais organizações. A Companhia obteve um índice de 80 pontos e, segundo o BBRT, esse índice está muito próximo do intervalo de inferência, que é o índice 100 (Mercado Turbulento), o que quer dizer que a Sadia está em um ambiente de alta pressão competitiva, em todos os tópicos do quadro. No tópico 1, “pressão

competitiva”, observa-se que a competição é intensa no segmento em que a Sadia está inserida, cujo índice é de 91 pontos, o que significa que os executivos, de maneira geral, necessitam de respostas rápidas. O item “escolha do cliente” mostra que os clientes têm uma capacidade de escolha alta, com o índice de 91 pontos, o que significa pouca lealdade. O tópico “acionistas exigentes” indica um índice de 86 pontos, o que quer dizer que os investidores exigem as melhores classes de desempenho. Esta análise qualitativa corrobora a proximidade da Sadia aos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*.

Quadro 6: Mercado Turbulento

B - Quão turbulento é o seu ambiente competitivo?			
Tópicos	Mercado benigno	Mercado turbulento	Índice
1. Pressão competitiva	Competição benigna permite mais tempo para respostas	Competição intensa exige respostas rápidas	91
2. Cenário de futuro	Mercados previsíveis faz-se planos simples para frente	Mercados imprevisíveis , mais difícil de planejar	68
3. Ritmo da inovações	Demora em inovações diminui a necessidade de novas estratégias	Inovações rápidas aumenta a necessidade de revigorar as estratégias em todos os níveis	70
4. Pressão dos custos	Pressão moderada nos preços possibilita que os custos sejam geridos	Pressão intensa nos preços significa que os custos sejam reduzidos	75
5. Escolha do cliente	Cientes com opção limitada , significa mais lealdade	Cliente com capacidade de escolha , significa menos lealdade	91
6. Acionistas exigentes	Investidores leais reduzem a necessidade de ampliação do desempenho	Investidores conscientes exigem as melhores classes de desempenhos	86
RESULTADO MÉDIO	0	100	80

Gráfico 1: Mercado Turbulento



O Gráfico 1 fornece uma visualização clara de como o mercado onde a Sadia está inserida é turbulento, e o seu ambiente muito competitivo.

C - Desempenho Competitivo: Conforme o BBRT, ter alto nível de desempenho competitivo não é apenas escolher a estratégia certa e executá-la bem. Deve-se também ter um modelo de gestão que encoraje uma cultura de alto desempenho. Os acionistas querem que os seus investimentos gerem retornos, e que estejam no topo do seu setor ou indústria. Entretanto, esse não é o foco dos objetivos dos modelos tradicionais. Na verdade, é um modelo cuja negociação é mais interna do que a obtenção de sucesso competitivo. Uma fraca posição competitiva diz que o modelo de gestão não está funcionando.

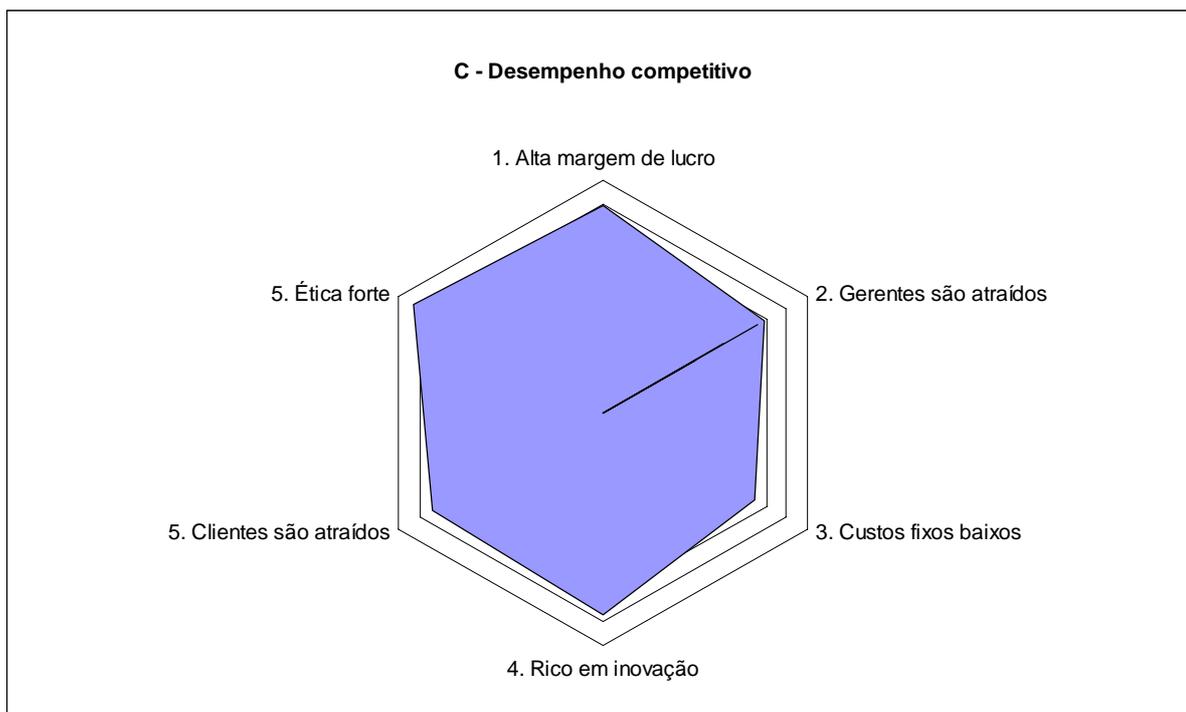
Entretanto, o que se observa na pesquisa, de acordo com o Quadro 7 “Desempenho Competitivo”, é que a Sadia é uma empresa bem estabelecida, quanto aos seus desempenhos, cujo índice é de 84 pontos, muito próximo do intervalo de inferência, com o índice 100, que é Desempenho Forte. Alta margem de lucro, inovação estratégica, lealdade dos clientes e práticas éticas fortalecidas são tópicos com alto índice, próximo do índice 100, o que leva a Sadia a ser uma empresa de forte desempenho competitivo.

Mesmo nos demais tópicos desse quadro, observam-se índices altos, ou seja, nenhum tópico ficou abaixo do índice de 74 pontos, demonstrando, portanto, que a empresa, por meio das respostas dos seus executivos, é voltada para o melhor desempenho, ou seja, está próximo dos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*.

Quadro 7: Desempenho Competitivo

C - O quanto é forte o seu desempenho relativo aos seus pares?			
Tópicos	Desempenho fraco	Desempenho forte	Índice
1. Margem de lucro	Baixa margem de lucro cria pressão para melhoria	Alta margem de lucro reduz a pressão por melhoria	89
2. Gerentes talentosos	Baixa habilidade para atrair talentos reduz a capacidade de êxito	Alta habilidade para atrair talentos aumenta a capacidade de êxito	79
3. Custos baixos	Custo fixo alto torna-se mais difícil de completar o desempenho	Custo fixo baixo torna-se mais fácil de completar o desempenho	74
4. Inovação estratégica	Processo de inovação enfraquecido torna difícil obter clientes	Processo de inovação fortalecido torna mais fácil obter clientes	87
5. Lealdade dos clientes	Baixa habilidade para obter clientes aumenta os custos com marketing	Alta habilidade para obter clientes reduz os custos com marketing	83
6. Práticas éticas	Prática ética fraca torna difícil atrair investidores	Prática ética fortalecida torna mais fácil atrair investidores	93
RESULTADO MÉDIO	0	100	84

Gráfico 2: Desempenho Competitivo



D - Insatisfação com o Orçamento

D1 - Sobre o Processo de Orçamento: A Sadia utiliza o processo de orçamento e planejamento. Entretanto, 52,94% dos executivos, ao responderem à pesquisa, assinalaram que fizeram mudanças significativas no modelo vigente na Companhia.

D2 - Objetivo do Processo de Orçamento: Conforme as respostas desta seção, os executivos da Sadia utilizam o orçamento para comunicar metas e conjunto de objetivos, decidir sobre estratégias e fazer planos de ações, alocar recursos operacionais, decidir sobre investimentos de capital, coordenar os planos com os negócios, prever os resultados futuros, medir e controlar o desempenho, avaliar e recompensar desempenhos e delegar autoridade.

Mesmo com as mudanças significativas feitas no orçamento, como diz o tópico D1, verifica-se, segundo o BBRT, que a Sadia está totalmente vinculada ao orçamento, em seu modelo de gestão.

D3 - Qual é a Insatisfação com o Orçamento? O BBRT afirma que, apesar do advento das redes de computadores, o processo de orçamento continua longo e caro. O tempo médio consumido pelas empresas para a confecção do orçamento se situa entre quatro e cinco meses. Uma das frustrações com o processo de orçamento é que ele não atinge as propostas para o qual foi desenhado. As propostas, e como se avalia sua importância, são listadas no Quadro 8 “Insatisfação

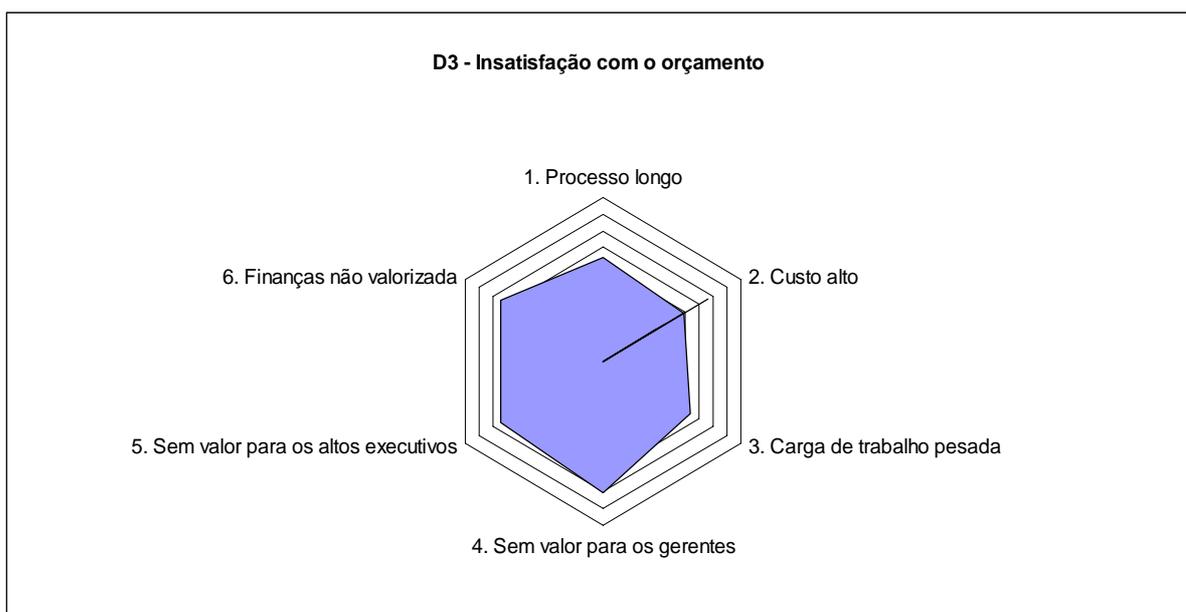
com o Orçamento”. Se a maior faixa proposta é também a melhor executada, então não é surpresa se o nível de insatisfação for alto.

E é isso o que se observa na Sadia. O índice de insatisfação com o orçamento é de 69 pontos, próximo do intervalo de inferência, cujo índice é 100 (Muito Insatisfeito). Conforme o BBRT, isso mostra a necessidade de mais mudanças significativas, para que os diretores e gerentes possam inverter o grau de insatisfação. Corroborando essa análise, vê-se no quadro que o baixo valor do processo de orçamento está falhando nas necessidades dos gerentes operacionais, como também está falhando em gerar valor às necessidades dos altos executivos da Companhia. No mesmo nível está o pessoal de finanças que, como controladores, falham em satisfazer todos os clientes da área financeira. Os demais itens desse quadro, na sua totalidade, mostram a insatisfação dos diretores e gerentes com o modelo de orçamento atual.

Quadro 8: Insatisfação com o Orçamento

D3 - Quanto você está insatisfeito com o seu processo de orçamento?			
Tópicos	Muito satisfeito	Muito insatisfeito	Índice
1. Duração	Sem processo de orçamento anual obtêm-se respostas rápidas	Processo de orçamento longo leva a inabilidade para mudança	64
2. Custos	Processo de planejamento com custo baixo agrega valor	Processo de planejamento com alto custo é pobre em agregar valor	59
3. Carga de trabalho	Processo de planejamento leve reduz o nível de estresse das pessoas	Processo de planejamento pesado aumenta o nível de estresse das pessoas	64
4. Valor dos gerentes operacionais	Mais decisões ajudam a satisfazer as necessidades dos gerentes operacionais	Baixo valor do processo de orçamento falha nas necessidades dos gerentes operacionais	80
5. Valor dos altos executivos	Sinal de advertência no início satisfaz as necessidades dos altos executivos	Baixo valor do processo de orçamento falha nas necessidades dos altos executivos	74
6. Valor da equipe de finanças	O papel de finanças como parceiros satisfazem as necessidades de todos os clientes da área financeira	O papel de finanças como controladores falham em satisfazer todos os clientes da área financeira	74
RESULTADO MÉDIO	0	100	69

Gráfico 3: Insatisfação com o Orçamento



E - Inabilidade para Executar Estratégias: Não é surpreendente que o orçamento possa executar estratégias de forma bem sucedida. Enquanto o processo

de orçamento tem uma central de controle, como se viu no Capítulo 2, o processo de estratégia tem o objetivo de derrotar a competição. Na verdade, eles têm diferentes objetivos, pois, para o BBRT, o problema é que os orçamentos são focados nos interesses departamentais, e não nas unidades de negócios.

Se existir um alto índice de inabilidade para executar as estratégias no processo de gestão de desempenho, obviamente existe uma grande barreira para o sucesso da gestão estratégica. E se a empresa ainda gasta em *balanced scorecards* e outros modelos baseados em valores, mas os resultados são pobres, a organização fica ainda mais preocupada.

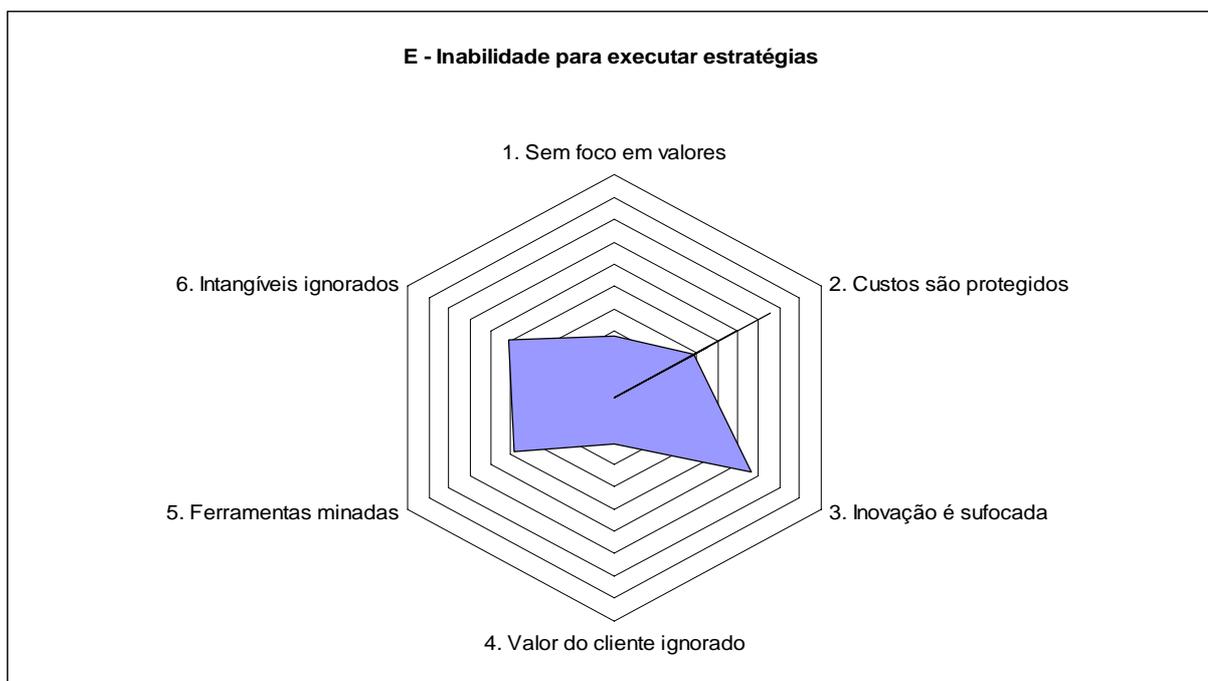
No estudo de caso da Sadia, porém, encontra-se uma situação interessante, pelo fato de que o resultado, em termos de pontos fracos, é baixo. Inversamente, observa-se que o orçamento aplicado na Companhia tem pontos fortes, como exemplo, foco no valor, custos reduzidos e valorização dos clientes, cujos índices estão próximos de zero (Pontos Fortes). Portanto, observa-se que realmente existem algumas mudanças no processo de planejamento e orçamento vigentes, como é dito na seção D1.

No Quadro 9 “Inabilidade para Executar Estratégias”, o índice é de 42 pontos, muito próximo do intervalo de inferência, que é zero (Pontos Fortes). Isso significa que as fraquezas para executar as melhorias estratégicas são pequenas, e que não atrapalham a sua execução, e nem são um fator de importância que gere inabilidade para executar as estratégias na Companhia. Portanto, a análise qualitativa desta seção nos diz que a Sadia está próxima dos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*, o que se observa de forma clara no Gráfico 4.

Quadro 9: Inabilidade para Executar Estratégias

E - Quais são as suas fraquezas para executar as melhorias estratégicas?			
Tópicos	Pontos fortes	Pontos fracos	Índice
1. Inabilidade para criar valor	Foco no valor é eficaz quando os números do orçamento são removidos	Orçamento falha ao focar no valor levando a ineficácia das decisões	27
2. Inabilidade para reduzir custos fixos	Custos são reduzidos quando as pessoas focam no lucro antes do orçamento	Orçamento protege os custos levando a desvantagem competitiva	38
3. Inabilidade para inovar	Sem orçamento possibilita o foco na inovação levando para o passo da mudança	Inovação é encorajada quando o medo de atingir os objetivos é removido	67
4. Inabilidade para criar clientes leais	Valor nos clientes é realçado quando o objetivo não está apenas nos produtos	Orçamento ignora o valor dos clientes considerando-os como qualquer outra variável	21
5. Inabilidade para usar ferramentas para estratégias	Ferramentas são mais eficazes quando usadas para suportar e não como controladores das equipes de linha de frente	Orçamento mina as ferramentas , tal como balanced scorecard, levando a falhar caras iniciativas	48
6. Inabilidade para focar nos intangíveis	Intangíveis são valorizados quando existe menos foco nos números de curto prazo	Orçamento ignora os intangíveis levando a um foco enfraquecido nos direcionadores de valores	51
RESULTADO MÉDIO	0	100	42

Gráfico 4: Inabilidade para Executar Estratégias



F - Disfunção de Comportamento: O BBRT relata que os orçamentos são desenhados para apoiar a hierarquia tradicional da empresa, o seu comando e o

controle do clima de desempenho. A mudança do contrato fixado de desempenho é um desenvolvimento recente nos estilos de gestão. Esses contratos fixados determinam o que os subordinados devem entregar aos seus superiores, em período acessível. Entretanto, a pressão para atingir tal promessa leva a uma disfunção de comportamento, o que, talvez, tenha levado à espetacular quebra da Enron, que se deu por problema de fraude generalizada em seus demonstrativos financeiros.

Estabelecimento irreal de expectativas de ganhos faz com que todos dentro da organização recorram a todos os meios para atingir os objetivos.

No Quadro 10 “Disfunção Comportamental”, a Sadia tem um resultado baixo, o que significa que a Companhia está direcionada para o comportamento correto. Observa-se que a Sadia, no primeiro tópico, “orçamento”, direciona o seu comportamento para a busca de melhoria contínua, pois ela sabe que isso leva a um conjunto de metas alongadas, cujo objetivo é atingir os padrões das melhores indústrias. A Companhia enxerga os custos como desafio, o que a direciona sempre para a busca de custos menores. O mesmo acontece com o prever com precisão, com o intento de obter uma visibilidade clara dos resultados futuros.

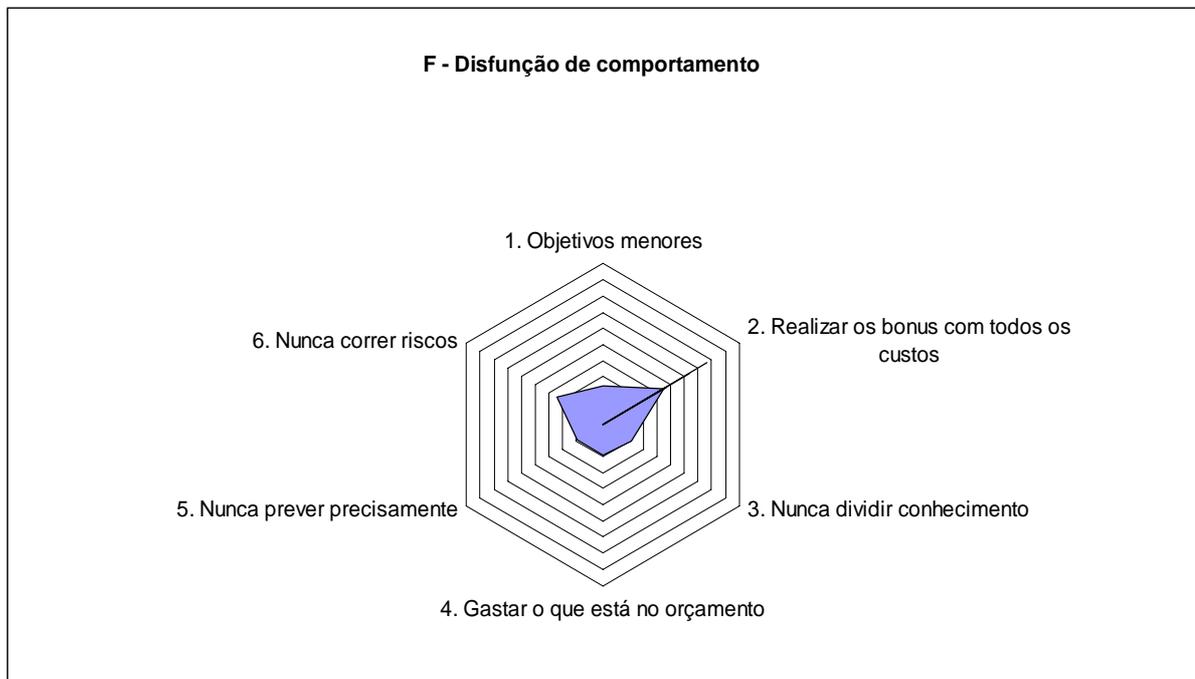
O resultado é o índice de 27 pontos, muito próximo do intervalo de inferência, que é zero (Direcionado pelo Comportamento Correto), o que significa que não existe disfunção de comportamento no processo de atingir os objetivos na empresa. Apesar de existirem contratos fixados para o ano seguinte, observa-se que a Sadia já está vislumbrando algo diferente para o futuro. Conforme a análise qualitativa do BBRT, a Companhia está próxima dos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*.

No Gráfico 5, observa-se a tendência a zero, ou para o centro do gráfico.

Quadro 10: Disfunção de Comportamento

F - O que acontece com o seu processo de orçamento quando existe disfunção de comportamento			
Tópicos	Direcionado pelo comportamento correto	Direcionado pela disfunção de comportamento	Índice
1. Orçamento	Melhoria contínua leva a um conjunto de metas alongadas, cujo objetivo é atingir os padrões das indústrias	Objetivos pequenos e recompensas altas levam a baixa expectativa	24
2. Incentivos	Nunca deixar de focar o objetivo , leva todos a maximizar os desempenhos	Sempre buscar o bonus independente de como , leva a jogos comportamentais	45
3. Conhecimento	Dividir com os pares leva ao intercâmbio de melhores práticas	Nunca dividir conhecimento leva a falhas nas melhorias	21
4. Gastos	Sempre ver os custos como desafio , leva a busca de menores custos	Sempre gastar o que está no budget , leva a custos altos	19
5. Previsões	Prever com precisão , leva a visibilidade clara dos resultados futuros	Nunca dar previsões precisas , impede visibilidade futura	19
6. Correr riscos	Erros tolerados , levam ao uso de todo o conhecimento estratégico	Nunca correr riscos , falha ao repressar os conhecimentos estratégicos	33
RESULTADO MÉDIO	0	100	27

Gráfico 5: Disfunção de Comportamento



G - Cenário dos Objetivos: O BBRT diz que os objetivos e recompensas são estabelecidos com base nos números negociados entre os superiores e os subordinados, e que são fixados para o ano seguinte. Dessa forma, todas as ações são focadas para que seja atingido tal número negociado. Portanto, nesse processo, os gestores buscam os menores objetivos e as maiores recompensas.

A Sadia, no Quadro 11 “Cenário dos Objetivos”, por meio das mudanças em seu modelo de gestão, evidencia que os seus objetivos já estão se baseando em algum tipo de indicador de desempenho. Nesse quadro, observa-se que os diretores e gerentes são desejosos em adotar meta alongada, pois, no tópico “contrato”, o índice é de 76 pontos, muito próximo do intervalo de inferência, que é o índice de 100 pontos (Desempenho é Alongado).

O BBRT afirma que os contratos de melhorias relativas eliminam o medo de falhar e os jogos comportamentais entre os executivos na Companhia.

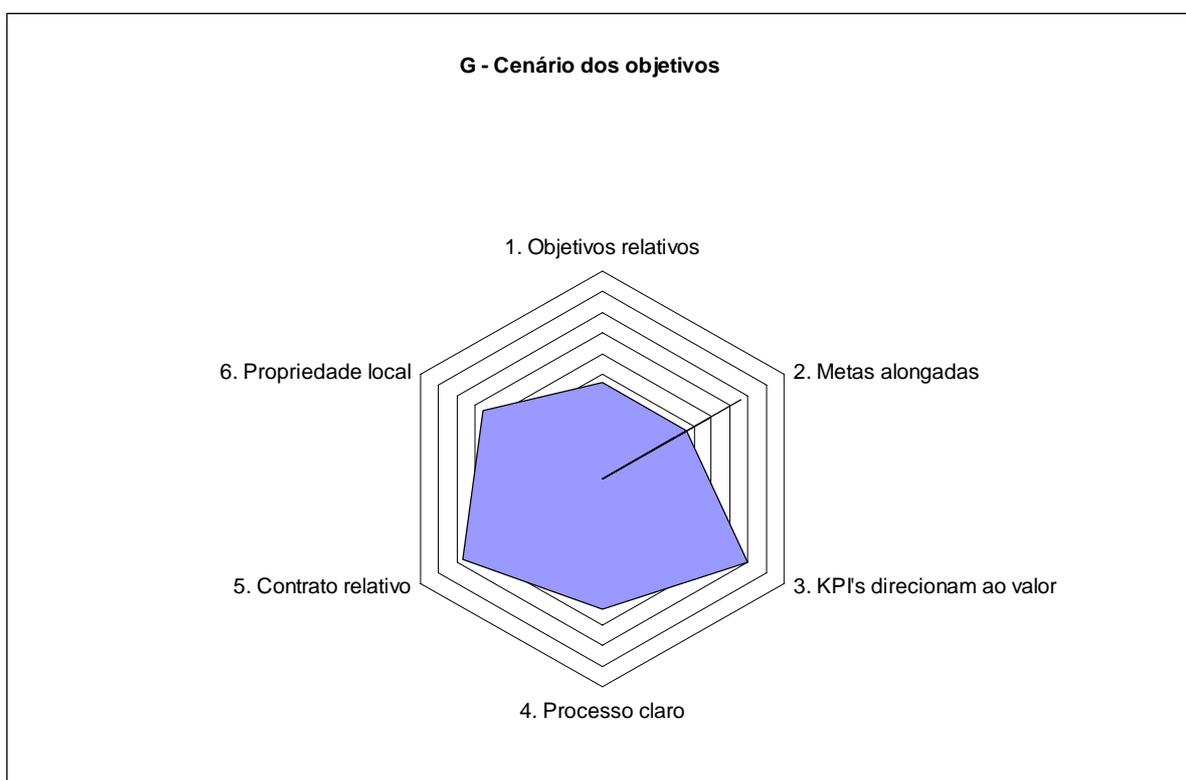
O mesmo se observa no tópico “criação de valor”, cujo índice é o mais alto desse quadro, 79 pontos. Esse tópico indica que a Sadia tem como objetivo utilizar indicadores chave de desempenho (KPIs) que são vinculados à criação de valores.

O índice total desse quadro “Cenário de Objetivos” é de 63 pontos, próximo do intervalo de inferência, que é de índice 100 pontos (Desempenho é Alongado), o que leva a entender que a Sadia está buscando uma forma diferente de tratar o seu processo de planejamento. Conforme a análise qualitativa do BBRT, a Companhia está próxima dos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting* nesta seção.

Quadro 11: Cenário dos Objetivos

G - Cenário de objetivos			
Tópicos	Desempenho é incremental	Desempenho é alongado	Índice
1. Processo	Objetivo fixado leva a um foco de curto prazo	Objetivo relativo leva a melhoria contínua	46
2. Alongar	Metas incrementais são direcionadas por contratos de desempenhos fixados	Metas alongadas são direcionadas pela ausência de contratos fixados	46
3. Criação de valor	Objetivos que usam finanças não são ligados a criação de valores	Objetivos que usam os KPI's são ligados A criação de valores	79
4. Tomada de tempo	Objetivos fixados anualmente levam meses para serem acordados	Objetivos relativos não demoram para serem acordados	62
5. Contrato	Contratos de desempenhos fixados levam ao medo de falhar e a jogos comportamentais	Contrato de melhoria relativa elimina o medo de falhar e os jogos comportamentais	76
6. Propriedade	Objetivos negociados falham em construir compromissos para o sucesso	Conjunto de objetivos locais constroem compromissos para o sucesso	66
RESULTADO MÉDIO	0	100	63

Gráfico 6: Cenário dos Objetivos



H - Recompensando Pessoas: O BBRT afirma que a maioria dos líderes assume que os gestores são motivados e justamente recompensados, se o correto *mix* de objetivos é atingido. Dessa forma, as recompensas são ligadas a um acordo de resultados fixados antecipadamente. Em função disso, o que se obtém é um freqüente jogo comportamental entre os gerentes da empresa.

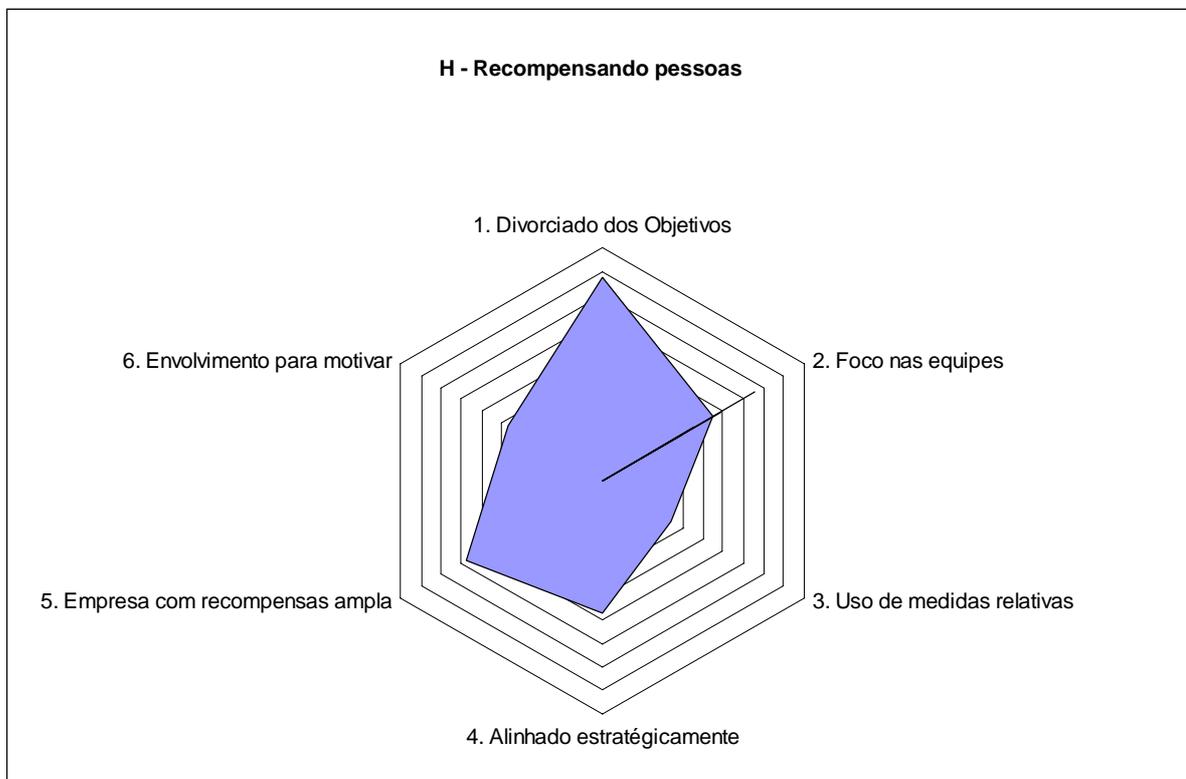
Segundo o BBRT, nesse modelo, as recompensas estão baseadas no desempenho individual, esquecendo-se que a equipe deveria ser estimulada a buscar o melhor da sua competência.

A Sadia, no Quadro 12 “Recompensando Pessoas”, tem o índice total de 58 pontos, o que qualitativamente mostra a tendência, e está próximo do valor de inferência, que é o índice de 100 pontos (Alinhado com as Estratégias). Segundo a análise qualitativa do BBRT, a empresa está próxima dos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*. No tópico “vinculação”, a Sadia está com o maior índice, que é de 87 pontos, muito próximo do índice 100. Isso quer dizer que a empresa tem os seus objetivos divorciados das recompensas, o que possibilita alongá-los, porém, no tópico “relatividade”, a Companhia tem o menor índice, que é de 34 pontos, muito próximo de zero (Alinhado com os Números), o que significa que as medidas fixadas favorecem os bons negociadores. Outro índice próximo de zero é relacionado à “motivação”, cujo índice é de 47 pontos, o que diz que os incentivos financeiros são a base da motivação do empregado. Os demais tópicos, como “equipes” (55 pontos), “alinhamento” (57 pontos) e “divisão” (68 pontos) estão próximos do índice de 100 pontos, levando a empresa à tendência aos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*.

Quadro 12: Recompensando Pessoas

H - Recompensando pessoas			
Tópicos	Alinhado com os números	Alinhado com as estratégias	Índice
1. Vinculação	Objetivos apertados ligados com incentivos criam medo e não permitem alonga-los	Objetivos divorciados das recompensas possibilitam alonga-los sem medo	87
2. Equipes	Recompensas individuais levam a ações não alinhadas com as necessidades da equipe	Recompensas baseadas em equipes Levam a pressão de melhor desempenho	55
3. Relatividade	Medidas fixadas favorecem os "bons negociadores"	Medidas relativas eliminam os "bons negociadores"	34
4. Alinhamento	Recompensas alinhadas financeiramente falham em direcionar a criação de valores	Recompensas alinhadas estrategicamente direcionam a criação de valores	57
5. Divisão	Recompensas locais e individuais Levam a divisões injustas	Empresa com recompensas amplas Levam a uma divisão justa	68
6. Motivação	Incentivos financeiros são a base da motivação do empregado	Envolvendo pessoas em planos e metas cria-se motivação	47
RESULTADO MÉDIO	0	100	58

Gráfico 7: Recompensando Pessoas



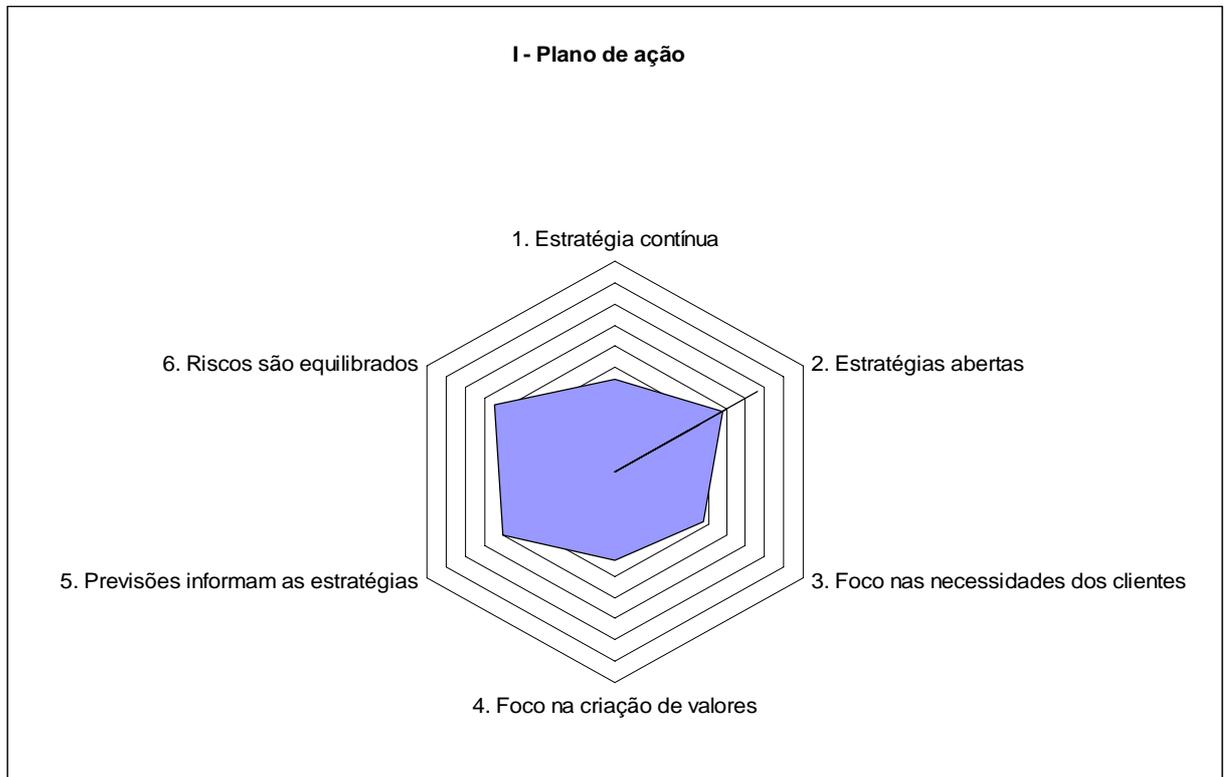
I - Plano de Ação: O BBRT diz que o processo de planejamento é um ciclo anual, preparado por líderes ou por um departamento central de planejamento. As equipes locais preparam os seus planos e depois negociam e fazem acordos com os seus superiores. Muitos estão baseados em departamentos de melhorias, que não estão necessariamente de acordo com os objetivos estratégicos mais ampliados.

No Quadro 13 “Plano de Ação”, a Sadia possui um índice além da neutralidade, 52 pontos, e sinaliza a tendência de buscar o novo modelo de gestão. Conforme o BBRT, essa análise é qualitativa, e nesse caso apresenta um índice com tendência aos conceitos e princípios do *Beyond Budgeting*. Observa-se que os tópicos: “envolvimento” (57 pontos), “informação” (60 pontos) e “risco” (64 pontos), tendem mais fortemente ao novo modelo de gestão, ou seja, estão próximos de 100 pontos (Os Gerentes Respondem aos Eventos). Portanto, o processo de estratégia é aberto e usa todo o conhecimento dos empregados. As tendências e previsões significam que a revisão da estratégia está baseada na necessidade de mudanças, e a avaliação de risco equilibrado leva a planos de ações mais robustos. Porém, os tópicos: “processo” (44 pontos), “clientes” (47 pontos) e “valores” (42 pontos) tendem a um modelo de planejamento tradicional, ou seja, estão abaixo do índice neutro, que é de 50 pontos (Os Gerentes Seguem o Plano).

Quadro 13: Plano de Ação

I - Como o seu plano de ações reage as mudanças?			
Tópicos	Os gerentes seguem o plano	Os gerentes respondem aos eventos	Índice
1. Processo	Revisão estratégica anual impede respostas rápidas	Revisão estratégica contínua possibilita respostas rápidas	44
2. Envolvimento	Processo de estratégia restrito assume que todo conhecimento está no topo da empresa	Processo de estratégia aberto usa todo o conhecimento dos empregados	57
3. Clientes	Foco nos resultados financeiros leva a planos que ignoram as necessidades dos clientes	Foco nas necessidades dos clientes leva a planos que constroem lealdade dos clientes	47
4. Valores	Foco no orçamento desencoraja planos de ações inovadores	Foco na criação de valores encoraja plano de ações inovadores	42
5. Informação	Atualizar o orçamento , significa que a revisão da estratégia está unicamente baseada em "manter-se no caminho"	Tendências e previsões significam que a revisão da estratégia está baseada na necessidade de mudanças	60
6. Risco	Avaliação otimista do risco leva a planos de ações menos robustos	Avaliação de risco equilibrado leva a plano de ações mais robustos	64
RESULTADO MÉDIO	0	100	52

Gráfico 8: Plano de Ação



J - Gerindo os Recursos: O BBRT diz que os recursos são alocados no orçamento quando os contratos são negociados antecipadamente, dividindo-os por “centro de custos”. Na maioria das negociações, esses recursos são seriamente questionados quanto a maximizarem valor aos negócios.

O modelo de gestão torna-se aderente ao *Beyond Budgeting* quando os recursos estão disponíveis e acessíveis para as equipes de linha de frente e, quando requerido, aprovados de forma rápida, dando acesso fácil ao recurso operacional.

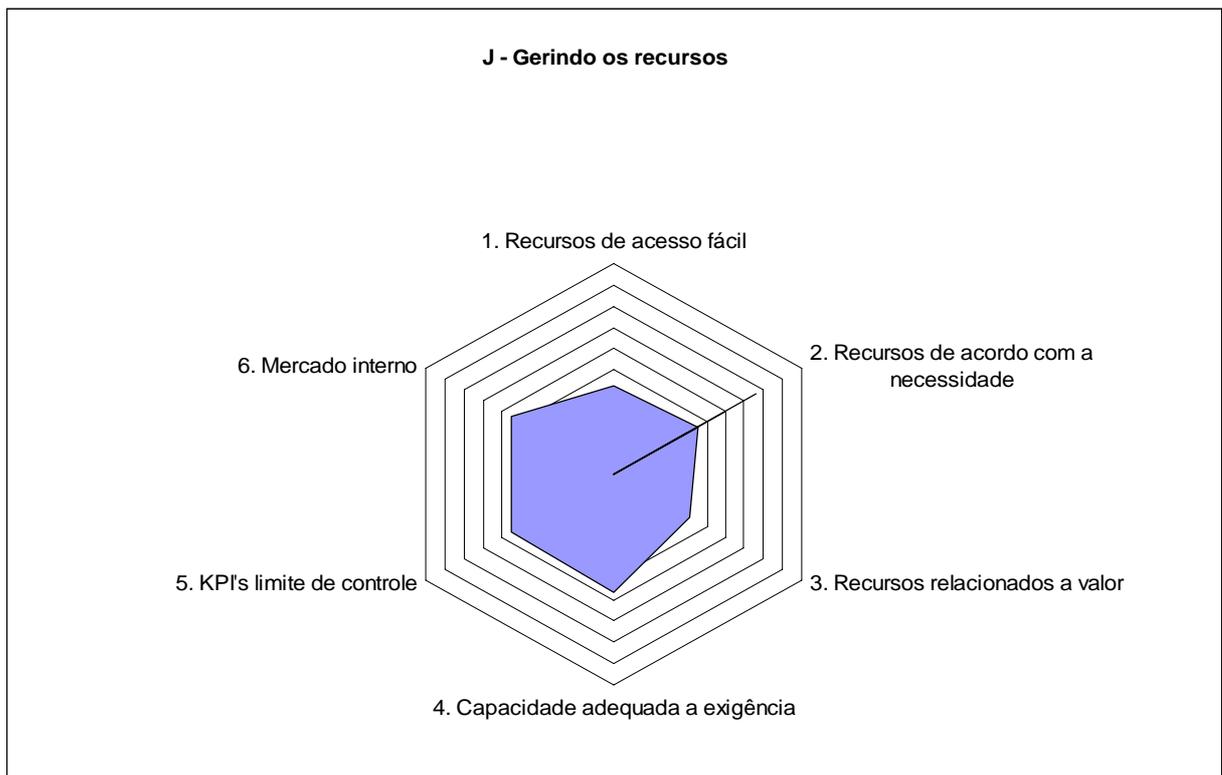
O BBRT promete que devolvendo as decisões sobre os recursos à equipe de linha de frente, tem-se o efeito de fazer com que eles sejam responsáveis pelos resultados contábeis e financeiros nas decisões pelos recursos. Os recursos são mais facilmente amarrados ao fluxo de valores, diminuindo o desperdício.

No Quadro 14 “Gerindo Recursos”, a Sadia, por possuir um índice próximo da neutralidade, de 49 pontos, sinaliza que a organização está utilizando o modelo de orçamento para gerir os seus recursos. Conforme o BBRT, essa análise é qualitativa, e neste caso apresenta um índice próximo do intervalo de inferência ao modelo de gestão com orçamento. Portanto, de acordo com esse instrumento de pesquisa, o foco da Sadia está na gestão de custos, e não na criação de valores, como o *Beyond Budgeting* sugere. O Gráfico 9 mostra essa não-tendência ao novo modelo de gestão.

Quadro 14: Gerindo Recursos

J - Como o seu processo de gestão de recursos ajuda a maximizar valor?			
Tópicos	Foco na gestão de custos	Foco na criação de valores	Índice
1. Recursos de capital	Acesso anual ao capital encoraja decisões prematuras	Acesso fácil ao capital evita decisões prematuras	42
2. Recursos operacionais	Acesso anual ao recurso operacional cria desperdício	Acesso rápido ao recurso operacional evita desperdício	45
3. Criação de valor	Informações contábeis e financeiras levam a decisões que não adicionam valor	Informação de custo/valor leva a decisões baseadas em nenhum valor	40
4. Capacidade	Capacidade fixada no orçamento leva a custos excessivos	Capacidade ajustada às exigências evita custos excessivos	56
5. Custos	Orçamento detalhado impede que os gestores tenham flexibilidade operacional	Limites de KPI's possibilitam aos gestores operarem com flexibilidade	55
6. Central de Serviços	Custos alocados impedem aos centros de custos serem desafiados	Mercado interno possibilita aos centros de custos serem desafiados	54
RESULTADO MÉDIO	0	100	49

Gráfico 9: Gerindo Recursos



K - Coordenando Ações: O BBRT diz que, no modelo de gestão por orçamento, as empresas vinculam os seus planos a uma central de coordenação anual, por departamentos e unidades de negócios. Por exemplo, eles asseguram que produção e vendas estão afinadas, e que o *marketing* tem recursos para apoiar o plano de vendas. Dessa forma, cada unidade do plano está ligada a outra unidade, formando um plano coerente para toda a empresa.

O *Beyond Budgeting* diz que os planos e as ações devem ser coordenados pelos negócios, e não por uma central de coordenação de planos. Os serviços cobrem o período do pedido do cliente, e podem variar segundo negociações individuais e customizadas, para determinado segmento de clientes, antecipando e gerindo a exigência de um período.

Assim, o aumento e a queda da capacidade operacional se dá de acordo com a exigência do cliente. Existe menos desperdício, como também poucos itens são “feitos para o estoque”. Assim, a empresa atua como um sistema integrado, a perseguir uma estratégia comum, o que encoraja a participação, cooperação e foco no prover os clientes externos com serviços excelentes.

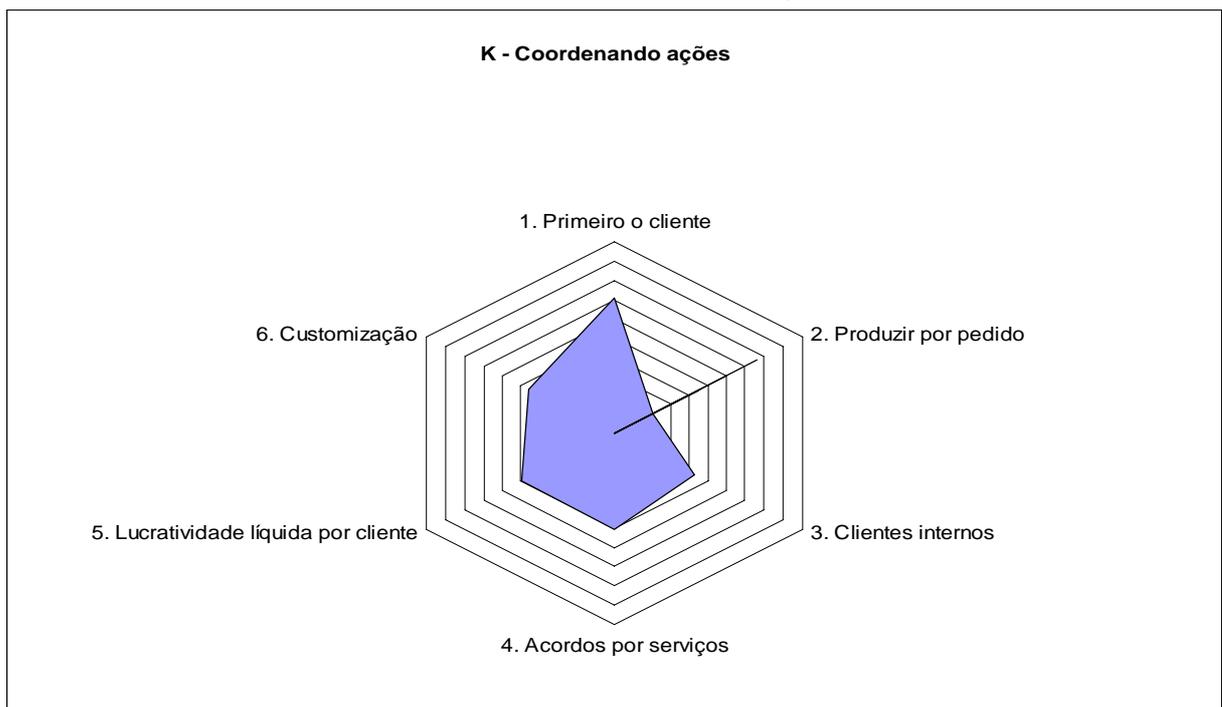
No Quadro 15, a Sadia possui o índice de 46 pontos, muito próximo do índice de neutralidade, que é de 50 pontos, sinalizando a utilização do modelo de gestão com orçamento. De acordo com o instrumento de análise e pesquisa do BBRT, a organização foca primeiro os clientes, cujo índice é de 71 pontos, próximo de 100 pontos (Clientes Ditam as Ações). Porém, os demais índices estão abaixo de 50 pontos, tendendo a zero (Central de Planos Ditam as Ações), como, por exemplo, produzir para estoque (o que pode ser característica do mercado em que atua), e tem como objetivo o aumento de volumes e satisfazer às necessidades dos clientes.

O Gráfico 10 apresenta de forma mais clara as explicações, mostrando a posição da Sadia com relação ao modelo de gestão com orçamento.

Quadro 15: Coordenando Ações

K - Como são coordenadas as decisões e ações nas organizações			
Tópicos	Central de planos ditam as ações	Clientes ditam as ações	Índice
1. Exigência de gestão	"Primeiro a empresa", este é um foco fraco, pois satisfazer as necessidades do cliente não é o mais importante	"Primeiro o cliente", este é um foco forte, pois satisfazer as necessidades do cliente é o mais importante	71
2. Estoques	Produzir para o estoque é um processo que leva ao desperdício	Produzir por pedido é um processo que impede a necessidade para estoque e reduz desperdício	21
3. Serviços compartilhados	Unidades de absorção de custos aceitam os custos alocados	Unidades de clientes internos exigem alta qualidade e custos baixos	43
4. Coordenação	Acordos no orçamento possibilitam coordenação anual	Acordos por serviços possibilitam a coordenação em tempo real	50
5. Lucratividade dos clientes	Lucratividade bruta por cliente leva a decisões pobres	Lucratividade líquida por cliente melhora as decisões	49
6. Customização	Objetivos por aumento de volumes não levam a atingir as necessidades dos clientes	A capacidade de customização atinge as necessidades dos clientes	46
RESULTADO MÉDIO	0	100	46

Gráfico 10: Coordenando Ações



L - Controlando os Desempenhos: O BBRT afirma que as empresas com desempenho controlado pelo orçamento pré-determinado tomam ações corretivas para assegurar que o desempenho continue no seu caminho. Assim, os gestores necessitam explicar as variações e atualizar o orçamento ou previsões que gerem uma boa base para mais ações.

Segundo o *Beyond Budgeting*, os executivos e gerentes operacionais de todos os níveis olham as mesmas informações, ao mesmo tempo. Além disso, focam mais nas tendências e previsões do que em indicadores que espelham o passado.

A principal característica inclui indicadores chave, *rolling financial forecasting*, comparação de KPIs com *benchmarks* externos e tabelas de desempenho de setores industriais e empresariais. Todas essas ferramentas se associam com resultados financeiros, comparações com anos anteriores e análise de tendências, para fornecer um rico quadro de desempenhos, que sempre estão em movimento.

O benefício, nesta seção, é que existe menos dependência em um sistema de controle dimensional. Mais rico, aberto e transparente, o sistema de controle é usado para informar os gerentes de todos os níveis sobre todos os desempenhos.

Sem os objetivos fixados a atingir, não existe a necessidade da média gerência manipular os números ou apresentar um quadro enganoso.

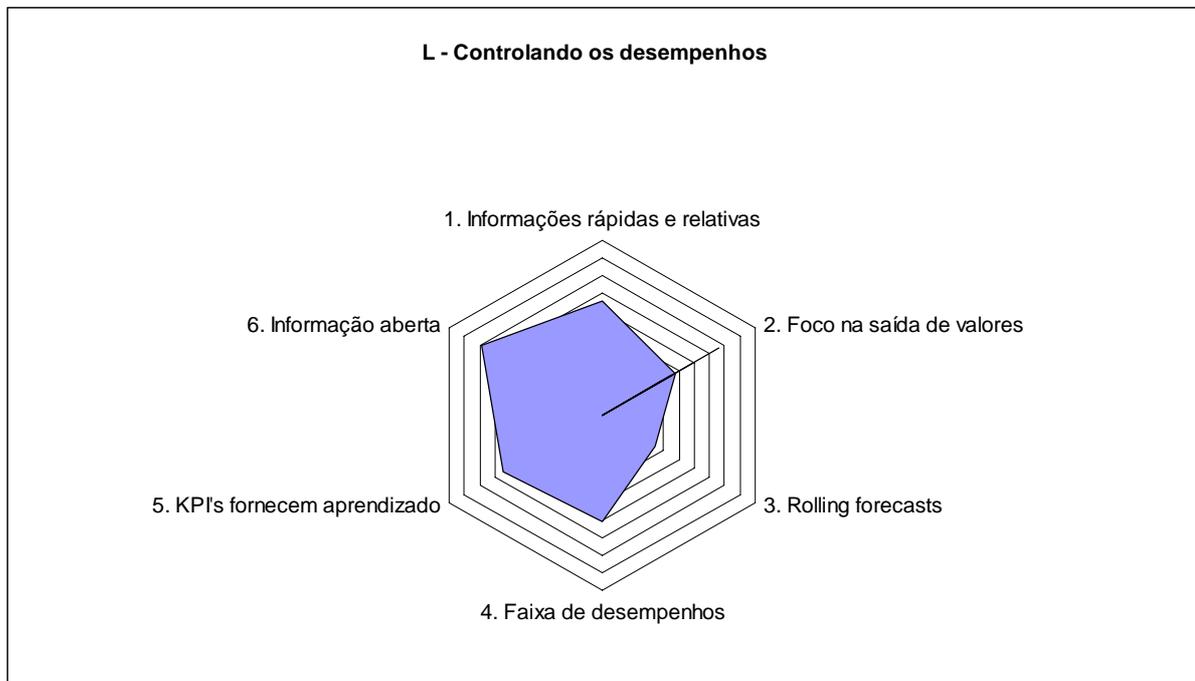
No Quadro 16 “Controlando Desempenhos”, a Sadia possui um índice de 59 pontos, qualitativamente próximo do intervalo de inferência de 100 pontos (Indicadores que Olham o Futuro); portanto, de acordo com o BBRT, apresenta tendência ao novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*.

Obviamente, para aderir a esse modelo de gestão, terá que se desfazer de algumas amarras, como, por exemplo, não focar indicadores que espelham o passado, mas que olhem para o futuro.

Quadro 16: Controlando Desempenhos

L - Controlando os desempenhos			
Tópicos	Indicadores que espelham o passado	Indicadores que olham o futuro	Índice
1. Controle financeiro	Fechamento atrasado comparado com o orçamento envolve controles financeiros	Fechamento rápido relativo a período anterior envolve controles financeiros	66
2. Intangíveis	Relatar sobre os custos de entradas e tangíveis focam em finanças	Relatar sobre os custos de saídas de valores e intangíveis focam em valores	48
3. Previsões	Orçamento revisado possibilita checar contra o plano de lucro	Rolling forecast fornece sinais antecipadamente	34
4. Medidas relativas	Medidas financeiras internas falham na análise da realidade externa	Faixas de desempenho possibilitam a análise da realidade externa	60
5. Aprendizado	Orçamento versus informações atuais examinam variações financeiras	KPI's do chão de fábrica e da alta administração analisam a raíz das causas	65
6. Informações e balanços	Informações fechadas falham em fornecer múltiplos cheques e balanços	Informações abertas fornecem múltiplos cheques e balanços	79
RESULTADO MÉDIO	0	100	59

Gráfico 11: Controlando Desempenhos



M - Infra-estrutura de Governança: O BBRT afirma que, no modelo de gestão com orçamento, os líderes estão convictos de que os empregados comprometidos com a declaração da missão e os planos devem ser dirigidos com comando e controle. Eles assumem que a formulação da estratégia e a execução acontecem em compartimentos separados, e também que os gerentes da linha de frente não são confiáveis, não possuindo responsabilidade para pensar e agir nos melhores interesses da empresa.

O *Beyond Budgeting* crê que uma infra-estrutura de governança clara fornece princípios essenciais, valores e limites que possibilitam às pessoas da linha de frente tomar decisões. Acredita-se que é o desafio, a responsabilidade e a justiça na divisão das recompensas que direcionam as pessoas a produzir resultados extraordinários. Deve-se adotar o estilo de gestão de “treinar e apoiar”, colocando a responsabilidade nos ombros das pessoas da linha de frente.

Os benefícios do *Beyond Budgeting* levam à construção de melhorias relativas baseadas em confiança mútua e alto nível de desempenho do pessoal da linha de frente. Todos reconhecem que as pessoas respondem mais positivamente a valores e princípios claros do que a declarações de missões, com aspectos nebulosos e planos detalhados.

No Quadro 17 “Infra-estrutura de Governança”, a Sadia está com um índice de 54 pontos, próximo da neutralidade, que é de 50 pontos. Segundo o BBRT, esse índice sinaliza a tendência de buscar o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. Portanto, qualitativamente, o índice tende à proximidade do intervalo de inferência do índice de 100 pontos (Baseado em Princípios e Limites).

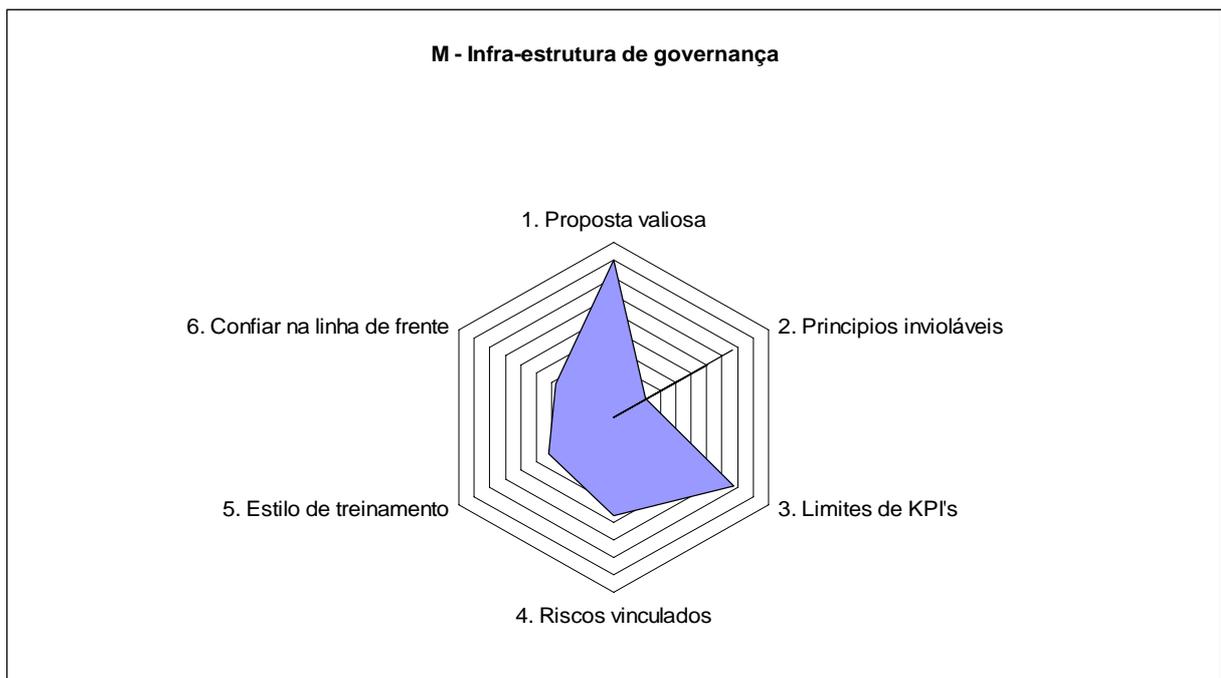
A Sadia, como bem mostra seu histórico, gasta alguns milhões de reais em treinamento e especialização de seus colaboradores, porém falha ao insistir no estilo de comando e controle, que desencoraja ações locais. O ideal, conforme o novo modelo, é mudar o estilo, para treinar e apoiar a sua linha de frente, encorajando-a a

tomar ações locais e princípios invioláveis que fornecem uma infra-estrutura de ações descentralizadas.

Quadro 17: Infra-estrutura de Governança

M - Como a infra-estrutura de governança possibilita devolver as decisões?			
Tópicos	Baseado em regras e orçamento	Baseado em princípios e limites	Índice
1. Proposta de negócio	Proposta baseada no valor do acionista falha em construir comprometimento	Proposta baseada em causa valiosa constrói comprometimento emocional	89
2. Princípios	Normas e orçamentos fornecem uma infra-estrutura de decisões de cima para baixo	Princípios invioláveis fornecem uma infra-estrutura de ações devolvidas	21
3. Limites	Orçamentos detalhados possibilitam aos gerentes tomarem ações locais	Limites aos KPI's possibilitam aos gerentes a tomarem ações locais	77
4. Risco	Gestão de riscos depois do evento falha em evitar decisões pobres	Gestão de riscos vinculados a decisões reduzem os erros	56
5. Estilo de gestão	O estilo de comando e controle desencoraja as ações locais	Estilo de treinar e apoiar encoraja as ações locais	41
6. Supervisão	Muitos níveis gerenciais levam a distorção e a falta de confiança na linha de frente	Poucos níveis gerenciais levam a transparência e a confiança na linha de frente	37
RESULTADO MÉDIO	0	100	54

Gráfico 12: Infra-estrutura de Governança



N - Clima de Desempenho: Conforme o BBRT, as empresas têm foco na negociação dos números financeiros, falhando em mostrar a realidade externa e acompanhar as metas de desempenho. Elas operam dentro de uma cultura de “gestão do medo”, que coloca as pessoas sob intensa pressão para atingir os objetivos fixados.

A tendência ao modelo *Beyond Budgeting* está no fato de que ele estimula a revisão de desempenho baseada nos pares do mercado, analisando e buscando o sucesso relativo. O desempenho é de alto padrão, baseado em *benchmarks* de classe mundial.

Conforme o BBRT, o objetivo é estar consistentemente no topo do seu grupo de indústrias. Mas, também é reconhecida a necessidade de um equilíbrio na cooperação e competição interna, definindo quem possui determinado cliente e a criação de valor para recompensas de longo prazo.

Os benefícios que esse modelo de gestão sugere é que o resultado é um círculo virtuoso de desempenhos de alto padrão, seguidos por melhoria sustentada. As empresas passam a valorizar a capacidade de recrutar e manter as pessoas talentosas, especialmente as que buscam desafios e responsabilidade total, incluindo os resultados da empresa.

O Quadro 18 “Clima de Desempenho” mostra que a Sadia tende ao *Beyond Budgeting*, pois, o seu índice total é de 60 pontos, próximo do intervalo de inferência, que é de 100 pontos (Baseado em Sucesso Relativo). O tópico “gestão estratégica” mostra um índice neutro, mas com leve tendência ao *Beyond Budgeting*. Os demais índices já são fortes em mostrar a proximidade ao novo modelo de gestão.

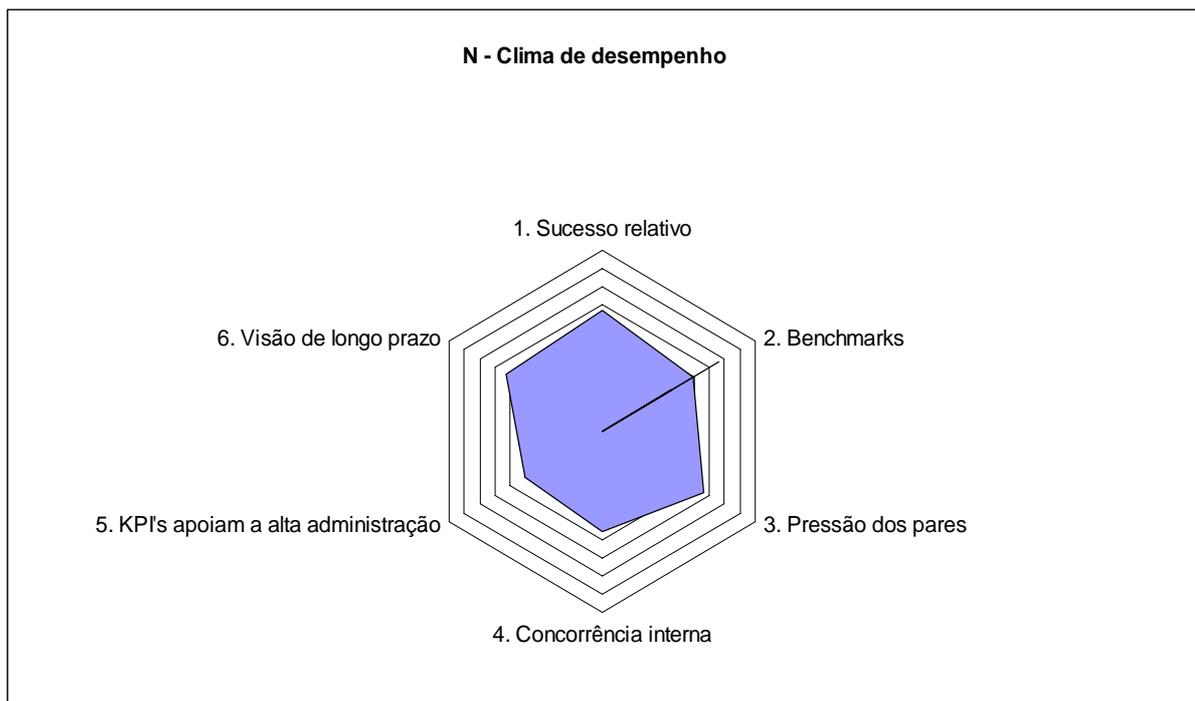
A Sadia, nos tópicos “medidas relativas” e “fatores de sucesso”, tem em ambos o índice de 67 pontos, indicando que na organização usam-se tabelas com

faixas de desempenho, o que constrói pares que pressionam de forma positiva a busca de sucessos relativos.

Quadro 18: Clima de Desempenho

N - Como o seu clima de desempenho apoia as melhorias contínuas?			
Tópicos	Baseado em contratos fixos	Baseado em sucesso relativo	Índice
1. Fatores de sucesso	"Atingir o orçamento" é o foco de todos nos objetivos fixados	"Bater na concorrência" é o foco de todos em sucessos relativos	67
2. Ambição	Orçamento negociado, direciona as metas em níveis menores	Benchmarks de alto nível direciona o desejo em níveis menores	59
3. Medidas relativas	Medidas internas falham em construir pares que pressionam	Tabelas com faixa de desempenho constroem pares que pressionam de forma bem sucedido	67
4. Competição interna	Gestão por matriz faz com que a concorrência interna e a cooperação se torne difícil	Limites claros possibilitam concorrência e cooperação interna	55
5. Gestão estratégica	Medidas financeiras somente são monitoradas pela alta administração	Medidas financeiras e estratégicas são monitoradas pela alta administração	51
6. Horizonte de desempenho	Visão de curto prazo torna a estratégia eficaz, mas com execução difícil	Visão de longo prazo possibilita a estratégia eficaz ser executada	63
RESULTADO MÉDIO	0	100	60

Gráfico 13: Clima de Desempenho



O - Capacidade para Agir: O BBRT diz que, no modelo de gestão que utiliza o orçamento, os líderes assumem que as unidades de negócio e as subunidades deverão ser gradualmente maiores, para ganharem em economia de escala. Eles crêem que os negócios devem ser organizados em funções e departamentos, dentro da hierarquia de cima para baixo, encorajando a cultura que celebra o vencedor individual, enquanto falham em reconhecer a importância das equipes interdependentes.

Conforme o BBRT, no novo modelo de gestão sem orçamento, criam-se muitas pequenas unidades com poder e autoridade na organização. Devolve-se a liberdade de gerir os seus próprios recursos, tornando-as responsáveis pelos resultados contábeis e financeiros. É reconhecido que a organização deve ser composta por equipes interdependentes, e com uma proposta comum a todos. O desempenho é celebrado com a equipe, e não apenas com um indivíduo.

O benefício do novo modelo, conforme o BBRT promete, é que são construídos centros de excelência, como foi visto no item 3.5.2 (Borealis). Em toda a organização, gera-se a capacidade de criar valores e melhores estratégias. Também se reduzem os custos, por meio do controle dos gerentes, agora em menores camadas, pois os níveis diminuem no organograma.

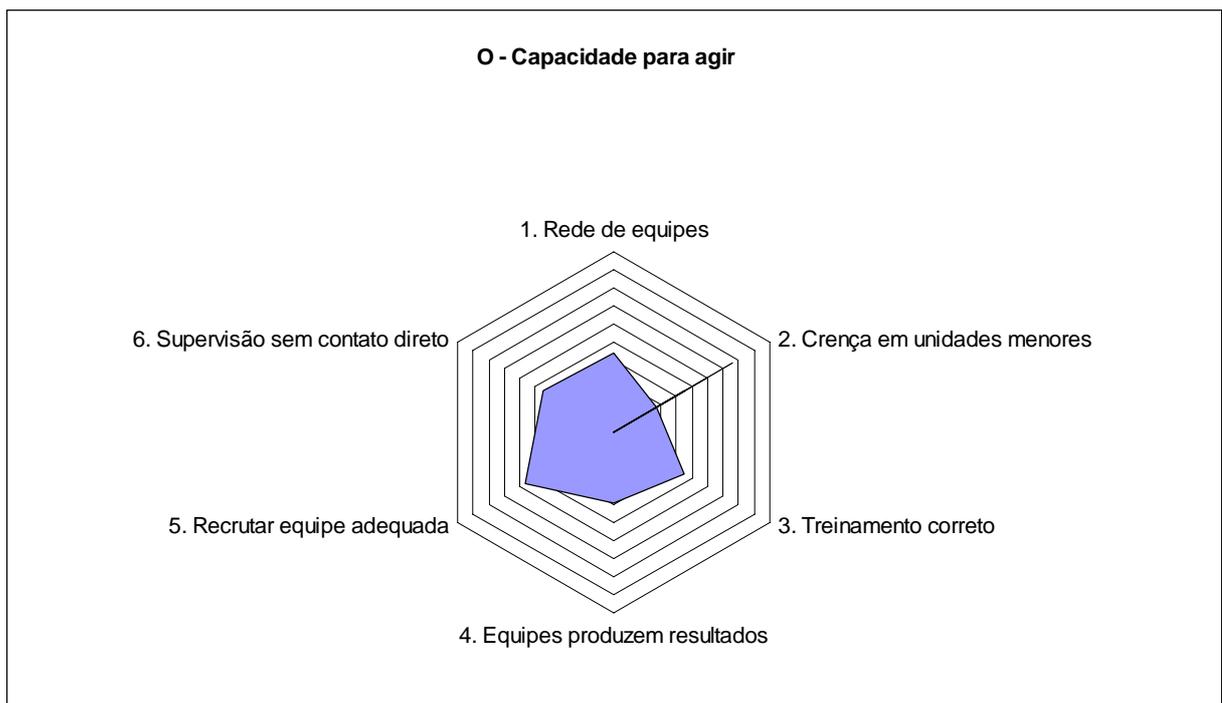
No Quadro 19 “Capacidade para Agir”, o índice total é de 43 pontos. Segundo o BBRT, ele tem tendência ao intervalo de inferência zero (Capacidade Fraca) e diz que a Sadia acredita que os seus gerentes não têm capacidade para executar as decisões estratégicas, necessitando de gestão centralizada e comando e controle. Os gerentes e diretores da Sadia têm o controle das unidades de negócios por meio de hierarquia, focando atingir os objetivos fixados. Observa-se o interesse em criar unidades maiores que, de acordo com o *Beyond Budgeting*, minam o aprendizado.

O BBRT diz que os departamentos na Sadia têm o foco no atingir o orçamento pré-estabelecido.

Quadro 19: Capacidade para Agir

O - Qual é a capacidade que os seus gerentes têm para executar as suas decisões estratégicas?			
Tópicos	Capacidade fraca	Capacidade forte	Índice
1. Organização	Controle de unidades de negócios por meio de hierarquias foca o atingimento dos objetivos	Rede de equipes com auto gestão focam os valores dos clientes	44
2. Tipo de negócio	Unidades maiores minam a empresa e o aprendizado	Unidades menores liberam a empresa e o aprendizado	27
3. Capacidade	Informações e controles do orçamento minam as decisões das pessoas de linha de frente	Informação e treinamento correto apoiam as decisões das pessoas da linha de frente	45
4. Responsabilidade pelos números	Os departamentos tendem a focar no atingimento do orçamento	Equipes pequenas mais facilmente focam na criação de valor contínuo	39
5. Recrutamento	"Adequar com o serviço" é uma seleção o qual faz com que a produtividade do empregado não fique clara	"Adequar com a equipe" é uma forma de construir empregados produtivos	57
6. Apoio	Micro gestão de gerentes seniors minam as ações locais	Nenhuma interferência dos gerentes seniors é uma forma de apoiar as ações locais	45
RESULTADO MÉDIO	0	100	43

Gráfico 14: Capacidade para Agir



P - Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes: O BBRT afirma que, na gestão por orçamento, os líderes usam o modelo de negócio “planejar, fazer e vender”, com uma central de cotas e com objetivos de vendas fixados na confecção do orçamento no ano anterior. Eles assumem que os clientes podem ser persuadidos a comprar o que a empresa decidiu produzir, e acreditam que as unidades operacionais necessitam de um centro corporativo, como também que nada é “inventado aqui”, síndrome que impede as unidades de dividirem os conhecimentos.

O *Beyond Budgeting* sugere que a companhia deve descentralizar-se para além das principais unidades de negócios, como também descer para as linhas de frente, possibilitando uma rede de pequenas equipes locais, dentro de uma infraestrutura de valores e limites. Encoraja-se o “poder fazer”, com uma “cultura sem censura”.

Os gerentes podem fazer o que necessita ser feito, e consertar aquilo que for necessário ser consertado, sabendo que existirá alguém para apoiá-los, se não ocorrer aquilo que se esperava. Na verdade, a pirâmide organizacional está invertida (Figura 17, p. 183), sendo que o centro agora serve as unidades operacionais, que têm a função de focar, servir e satisfazer às necessidades dos clientes. Portanto, o resultado é uma responsabilidade total por resultados, por parte de todo o pessoal, ao invés de se querer apenas atingir objetivos fixados há muito tempo atrás.

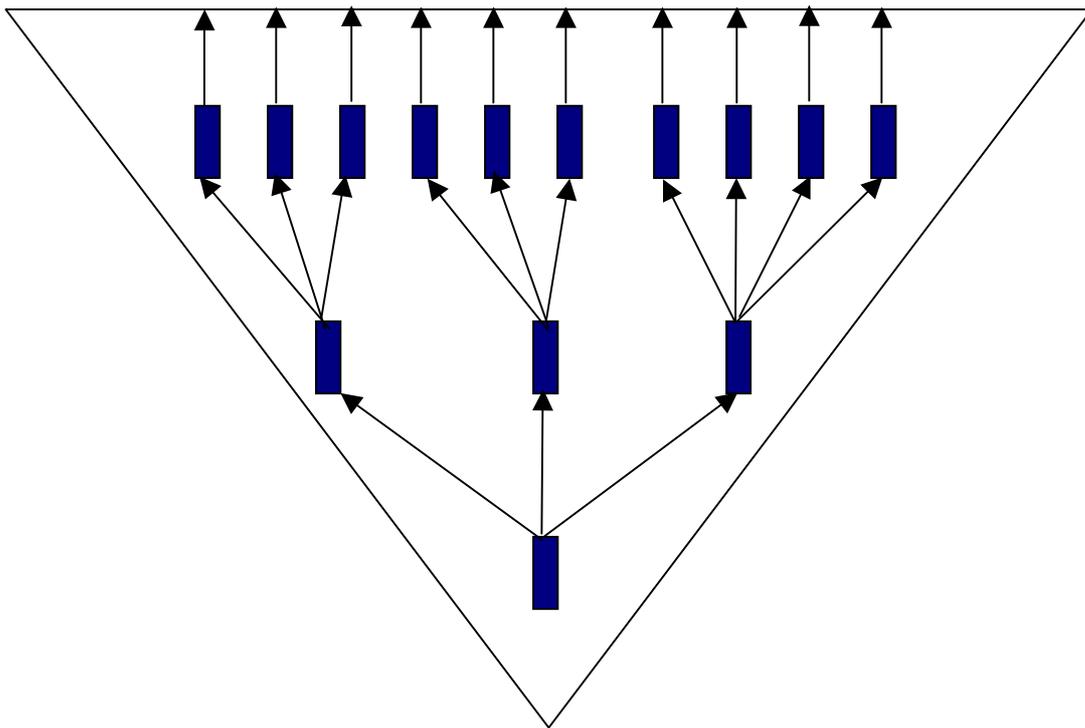


Figura: 17: Invertendo a pirâmide – Handelsbanken

Fonte: HOPE e FRASER (2003, p. 137)

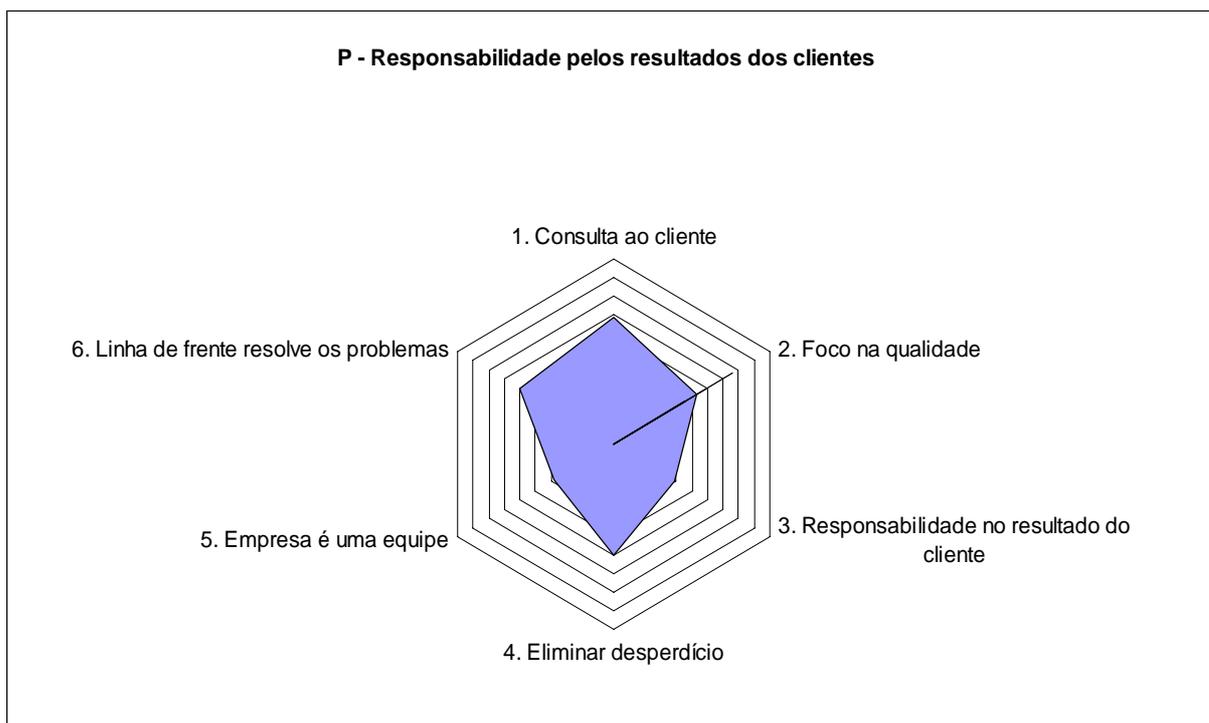
No Quadro 20 “Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes”, a Sadia possui o índice de 53 pontos, próximo da neutralidade, porém, de acordo com o BBRT, com tendência ao valor de inferência ao índice de 100 pontos (Pessoas Satisfazem os Clientes). Esse índice, qualitativamente, sinaliza a tendência de buscar o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*.

Nesse quadro, observa-se que o tópico “responsabilidade por resultados” tem o índice de 39 pontos, e o tópico “soluções” o índice de 38 pontos. Ambos estão com tendência a zero (Pessoas Satisfazem os seus Chefes). Logo, a análise nos diz que poucas pessoas são responsáveis pelos resultados dos clientes, e os objetivos por unidades de negócios desencorajam a percepção de solução de problemas; porém, os demais tópicos tendem a 100 pontos, o que fortalece o índice total deste quadro, em termos qualitativos.

Quadro 20: Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes

P - Quanto o foco das pessoas está nos resultados dos clientes?			
Tópicos	Pessoas satisfazem os seus chefes	Pessoas satisfazem os clientes	Índice
1. Consulta ao cliente	"Produza e venda" define uma organização voltada ao produto	"Sensatez e reação" define uma empresa voltada ao cliente	69
2. Qualidade	Volume (mais do que qualidade) falham em construir satisfação nos clientes	Qualidade (mais do que volume) constroem satisfação nos clientes	53
3. Responsabilidade por resultados	Poucas pessoas são responsáveis pelos resultados dos clientes	Todos são responsáveis pelos resultados dos clientes	39
4. Desenho do trabalho	Eliminação de trabalho relacionado a custos enfraquece o valor dos clientes	Eliminação de trabalho sem valor melhora o valor dos clientes	60
5. Soluções	"Objetivo de unidades de negócios" desencoraja a percepção de solução de problemas	A organização como "uma equipe" encoraja a percepção de problemas	38
6. Serviço	Linha de frente que tem que seguir as regras leva os clientes a perderem a lealdade	Linha de frente capaz de resolver problemas na primeira vez constói clientes leais	60
RESULTADO MÉDIO	0	100	53

Gráfico 15: Responsabilidade pelos Resultados dos Clientes



Q - Acesso à Informação: O BBRT diz que, no modelo de gestão que utiliza o orçamento, os líderes assumem que a informação pode ser controlada, porém as redes de computadores e *e-mails* possibilitam que ela flua ao redor do globo, em milésimos de segundos. Eles acreditam que os primeiros beneficiários da informação são as pessoas do centro. Esses líderes têm a cultura de tratar e distribuir a informação, pintando um quadro com desempenho do momento melhor do que a realidade exige.

O *Beyond Budgeting* promete que os líderes devem assumir que a informação deva ser aberta e acessível a todas as pessoas. Elas devem ser rápidas, transparentes, éticas e altamente relevantes, para levar os executivos e outros a tomarem boas e necessárias decisões.

Os benefícios desse novo modelo é que todos terão mais confiança nos números e as pessoas serão mais colaboradoras e cooperadoras nas tomadas de decisão. O resultado serão informações transparentes e confiáveis e relatórios éticos.

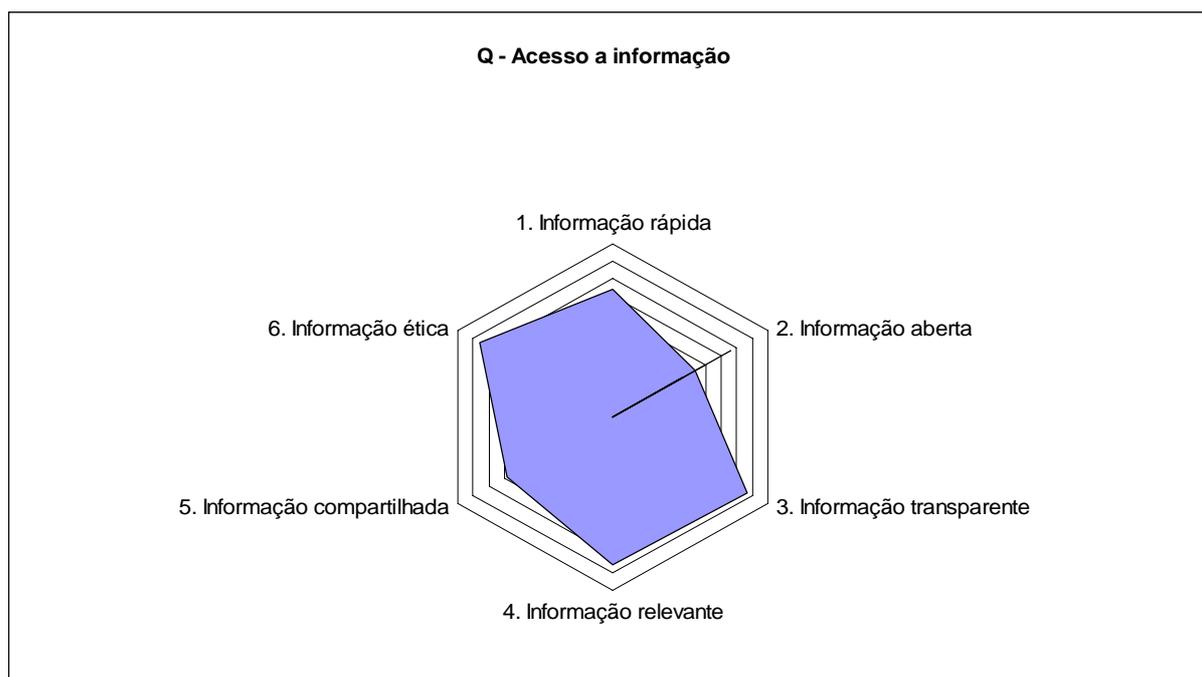
No Quadro 21 “Acesso à Informação”, a Sadia está com 76 pontos, muito próximo do intervalo de inferência do índice de 100 pontos (Informação Aberta). Segundo o BBRT, qualitativamente, esse índice apresenta a tendência ao novo modelo de gestão. Logo, os seus padrões éticos são altos e estabelecidos pela alta administração. As informações são transparentes e altamente relevantes, o que leva a boas decisões. O tópico “acessibilidade” pode ser melhorado, pois é o único com índice que tende à neutralidade (50 pontos). Entende-se que a informação está tendendo à acessibilidade e aberta, possibilitando análises.

No Gráfico 16 é possível observar mais nitidamente o quanto a Companhia está próxima do novo modelo de gestão.

Quadro 21: Acesso à Informação

Q - Facilmente, as pessoas podem ter acesso as informações relevantes?			
Tópicos	Informação é fechada	Informação é aberta	Índice
1. Velocidade	Informação lenta leva a ações incômodas	Informações rápidas leva a ações rápidas	74
2. Acessibilidade	Informação restrita e fechada impossibilita análises rápidas	Informação acessível e aberta possibilita análises rápidas	53
3. Transparência	Informação distorcida leva a relatórios não éticos	Informação transparente leva a relatórios éticos	87
4. Relevância	Informação muito irrelevante leva a decisões fracas	Informação altamente relevante leva a boas decisões	85
5. Compartilhar	" Aqui nada se inventa" , síndrome que impede recomendação e colaboração	Informação compartilhada leva a recomendação e colaboração	69
6. Ética	Padrões éticos baixos são estabelecidos pela alta administração	Padrões éticos altos são estabelecidos pela alta administração	86
RESULTADO MÉDIO	0	100	76

Gráfico 16: Acesso à Informação



R - Uso das Ferramentas: Conforme o BBRT, no modelo de gestão que utiliza o orçamento, as ferramentas, tais como EVA (*economic value added*), *balanced scorecard* e *rolling financial forecasts* são usadas para apoiar o contrato de desempenho fixado e controlar de cima para baixo. Ao invés de apenas acordar o orçamento com os objetivos do lucro econômico ou *balanced scorecard*, tornam-se objetivos fixados anualmente, contra os quais os desempenhos serão monitorados e controlados. O foco dessas ferramentas no modelo de orçamento é a alta administração e os que tomam decisões na empresa.

Porém, o *Beyond Budgeting* diz que as organizações hoje usam as ferramentas para apoiar as tomadas de decisões locais, o que possibilita criar a capacidade de agir nas equipes da linha de frente, e assim torná-las livres para participarem eficazmente nas tomadas de decisão.

O benefício é possibilitar que as pessoas da linha de frente entendam como os valores são criados e mostrar as ações a serem tomadas.

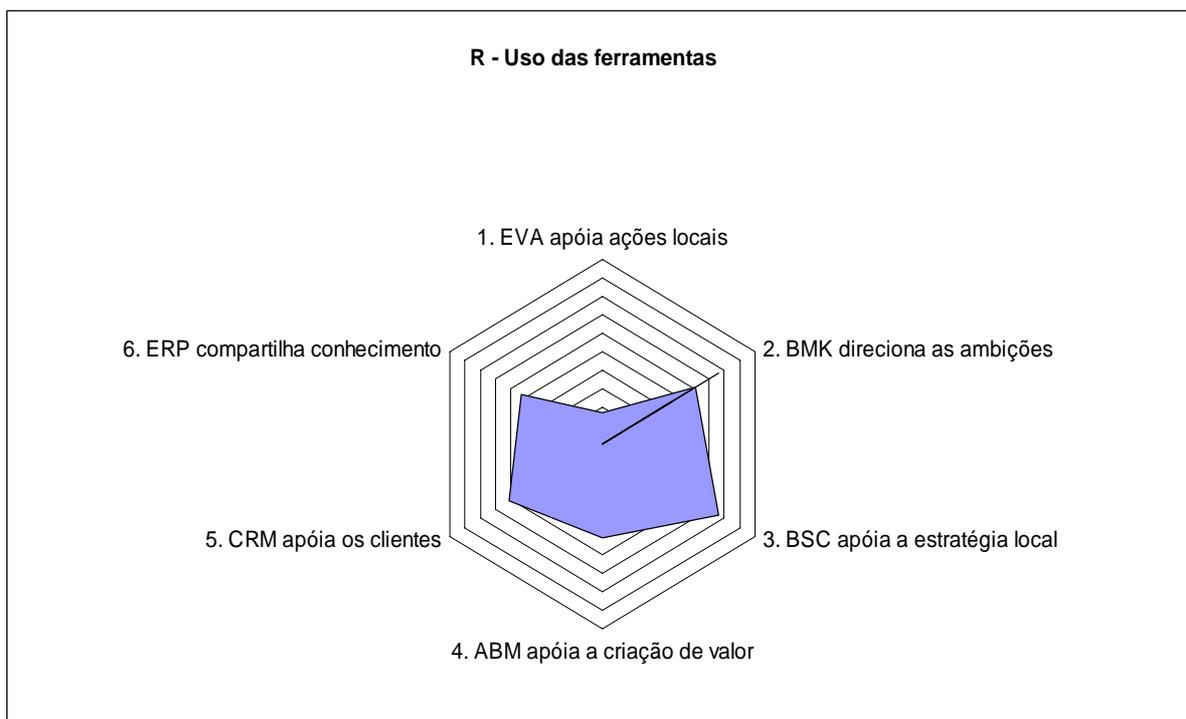
No Quadro 22 “Uso das Ferramentas”, a Sadia está com o índice de 53 pontos, próximo do índice de neutralidade, que é de 50 pontos. Conforme o BBRT, qualitativamente, esse índice tem tendência ao intervalo de inferência e ao novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*.

A fraqueza nesse quadro encontra-se no tópico “EVA” (*economic value added*), pois, para a Sadia, o principal foco desse tópico é informar os objetivos do orçamento. O índice é de 17 pontos, ou seja, está muito próximo de zero (Apoio do Controle Central). Os demais índices tendem a 100 pontos (Apoio às Decisões Locais). De acordo com o BBRT, esses índices reforçam a tendência para o novo modelo de gestão.

Quadro 22: Uso das Ferramentas

R - Como as ferramentas apóiam as tomadas de decisões locais?			
Tópicos	Apoio do controle central	Apoio às decisões locais	Índice
1. Economic Value Added (EVA)	Informar os objetivos do orçamento é o principal foco do EVA	Avaliar as opções estratégicas para a linha de frente é o principal foco do EVA	17
2. Benchmarking (BMK)	Estabelecer metas e processos de baixo nível é o principal foco do benchmarking	Estabelecer metas de alto nível é o principal foco do benchmarking	61
3. Balanced Scorecard (BSC)	Um "contrato fixo com KPI's" é a principal função do BSC	Mapear a estratégia para os níveis locais é a principal função do BSC	76
4. Gestão Baseada em Atividade (ABM)	Conhecer a lucratividade do produto é o principal uso da ABM	Conhecer a criação de valor em todos os níveis é o principal uso da ABM	51
5. Gestão de Relacionamento com Cliente (CRM)	Relacionar as vendas a uma faixa de produtos é o principal uso do CRM	Conhecer e satisfazer as necessidades dos clientes é o principal uso do CRM	61
6. Sistemas Integrados (ERP/EWS)	Integrar os processos é o principal uso do ERP	Informações relevantes rápidas é o principal uso do ERP	53
RESULTADO MÉDIO	0	100	53

Gráfico 17: Uso das Ferramentas



S - Visão por Mudança: O *The beyond budgeting survey and diagnostic*, instrumento de pesquisa do BBRT que está sendo utilizado neste trabalho, diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 30 pontos** (Visão não Estabelecida), a organização ainda não reconhece que um programa eficaz de mudança não depende apenas de problemas graves para acontecer, mas também de líderes que tenham uma visão clara das mudanças.

A mudança é a passagem do modelo de gestão que utiliza o orçamento para o *Beyond Budgeting*, e a informação para todos os colaboradores da organização.

Essa visão deve mostrar às pessoas como a empresa está olhando e sentindo as transformações que deverão ser eficazmente realizadas. Para essa visão ser bem sucedida, deve-se ter o apoio de pessoas chave, que exerçam um papel importante no ato de influenciar os demais colaboradores da organização.

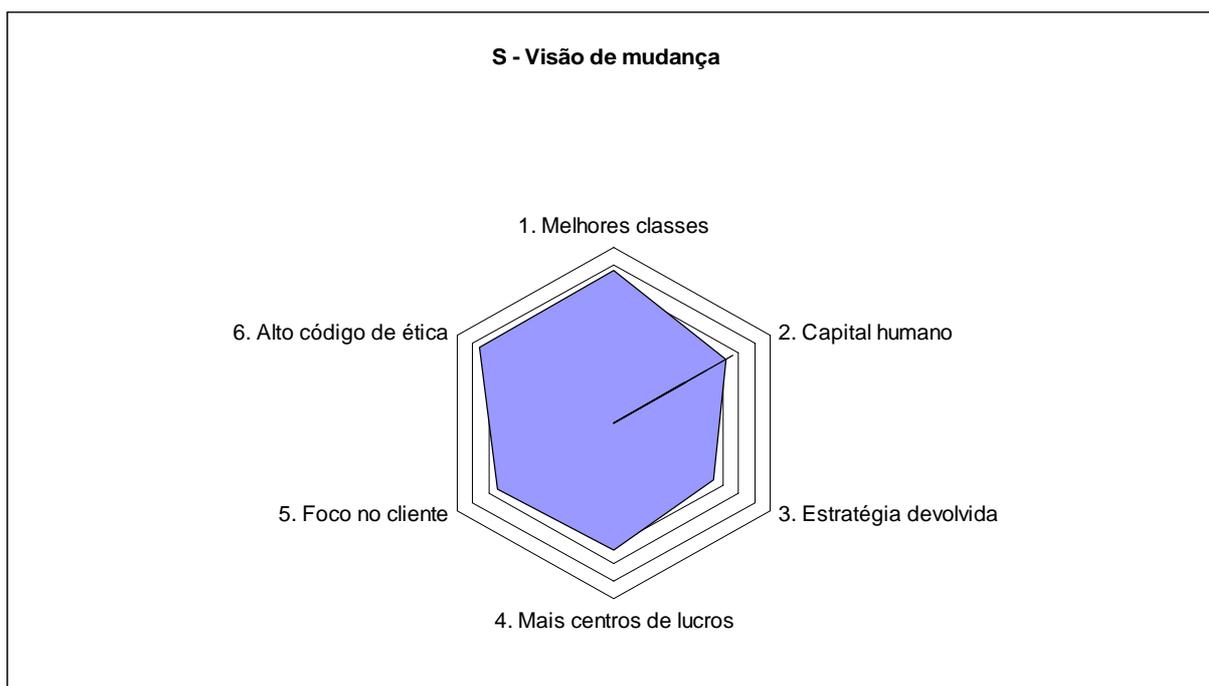
Se o índice total desta seção estiver **acima de 60 pontos** (Visão Claramente Estabelecida), significa que os líderes têm o entendimento claro da visão, como também a capacidade de entender os benefícios que ela oferecerá à empresa. Por exemplo, eles podem apontar para melhorias no desempenho, utilizando critérios competitivos chave.

No Quadro 23 “Visão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 76 pontos, superando o intervalo de inferência, que é o índice de 60 pontos (Visão Claramente Estabelecida), o que significa que os diretores e gerentes da Companhia têm visão para os benefícios da mudança para o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. A Sadia está com todos os tópicos desse quadro apontados para uma visão de estabelecimento para mudanças, pois todos estão acima de 60 pontos. O Gráfico 18 apresenta com toda propriedade a visão por mudança que o Grupo Sadia já tem enraizado em seus executivos.

Quadro 23: Visão por Mudança

S - As metas do modelo de gestão têm sido estabelecidas claramente?			
Tópicos	Visão não estabelecida	Visão claramente estabelecida	Índice
1. Valores dos acionistas	Atingir objetivos agressivos é o caminho do deleite dos acionistas	As melhores classes é o objetivo dos valores dos acionistas	87
2. Melhores pessoas	Pessoas são custos para serem minimizados	Pessoas são ativos de conhecimento a ser estabelecido como objetivo chave	72
3. Inovação	Estratégia é o poder de poucos executivos da alta administração	Dar a todos uma voz estratégica é o objetivo chave	64
4. Custos Baixos	Custos amarrados ao orçamento são o caminho para reduzi-los	Mais centros de lucros que questionam os custos fixos é o objetivo chave	73
5. Lealdade dos clientes	Vender produtos para qualquer cliente para realizar objetivos é o alvo	Encontrar e manter clientes lucrativos é o principal objetivo	75
6. Organização ética	A não existência de código ético permite que jogos entre as pessoas persistam	Construir uma organização ética é o principal objetivo	86
RESULTADO MÉDIO	0	100	76

Gráfico 18: Visão por Mudança



T - Pronto para Mudanças: O *The beyond budgeting survey and diagnostic*, diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 40 pontos** (Demonstra que não Está Pronta), a empresa não está pronta para comprometer-se com um programa de mudança. Significa que não tem as pessoas certas e capacidade para gerir tal projeto. Além disso, existirá resistência em todos os lugares da organização. Entretanto, os obstáculos não são capazes de evidenciar se existe compromisso da alta administração.

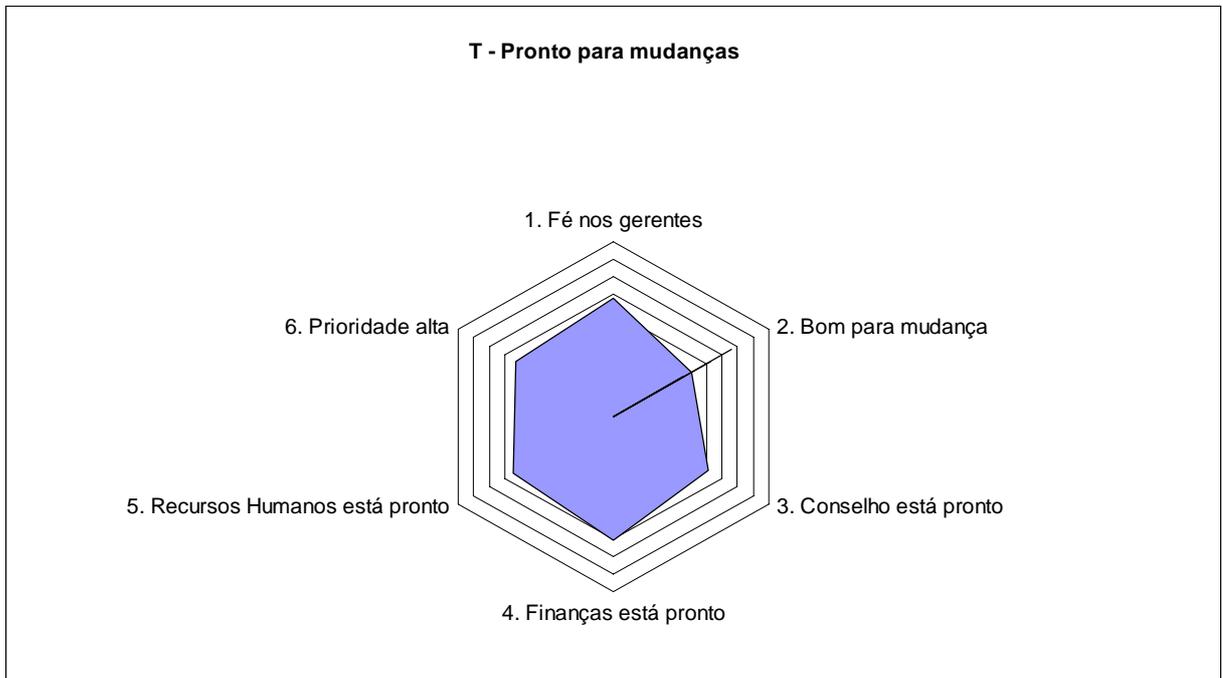
Se o índice total desta pesquisa for **igual ou maior que 60 pontos** (Demonstração de que Está Pronta é Clara), não existe uma receita simples para evidenciar um caminho a ser seguido, porém a organização está apta a adotar mudanças. Todas as organizações iniciam por diferentes pontos, dependendo da sua história, cultura, estratégia, estrutura, sistema de informações e tecnologia etc.

No Quadro 24 “Pronto para Mudanças”, a Sadia tem o índice total de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Demonstração de que Está Pronta é Clara), o que significa que a Companhia está apta a adotar mudanças. Entretanto, o BBRT diz que existe um grande número de fatores chave que determinarão o sucesso: primeiro, ter pessoas que sejam capazes de aceitar mais responsabilidades; segundo, ter habilidades em gestão de projetos é vital; terceiro, obter o comprometimento do conselho ou alta administração (especialmente do presidente e diretor financeiro) é crucial; quarto, superar toda a resistência do pessoal de finanças é importante; quinto, a equipe de recursos humanos deve estar por trás de todas as propostas; e, finalmente, o projeto deve ter uma alta taxa de prioridade. Esses seis fatores não garantem o sucesso, mas servem como linhas mestras que ajudarão a evitar um grande número de armadilhas pelo caminho.

Quadro 24: Pronto para Mudanças

T - A empresa está pronta para mudar para um modelo de gestão bem			
Tópicos	Demonstra que não está	Demonstração de que está pronta é	Índice
1. Capacidade de gestão geral	Gerentes com qualidade tornam a devolução responsável difícil	Fé na boa qualidade dos gerentes possibilita uma devolução	68
2. Capacidade de gestão de projeto	Gestão de mudança pobre direciona para um futuro ruim	Boa gestão de projetos gera confiança para o futuro	51
3. Aceitação do conselho	Medo do "vamos" faz com que o conselho torne-se cauteloso com	Conselho está pronto para mudanças no processo de desempenho e	61
4. Aceitação de finanças	Executivos de finanças são opositores as mudanças do	Executivos de finanças estão para mudanças no processo de	71
5. Aceitação do Recursos Humanos	Pessoas de Recursos Humanos não prontas para aceitarem as mudanças no papel e nas recompensas dos	Pessoas de Recursos Humanos prontas para aceitarem as mudanças no papel e nas recompensas dos	65
6. Índice de prioridade	"Excesso de iniciativas" criam problemas de priorização	Prioridade alta deve ser dada para mudar o processo de	63
RESULTADO	0	100	63

Gráfico 19: Pronto para Mudanças



U - Opinião Geral dos Diretores e Gerentes da Sadia S/A: Esta seção, cujas respostas se encontram no Apêndice B, é o resumo das opiniões, após a conclusão das respostas. Indica o pensamento existente sobre a substituição do modelo de desempenho (especialmente o orçamento). As respostas e os diagnósticos desta seção fornecem a visão do grupo de diretores e gerentes da Sadia sobre o projeto (incluindo o envolvimento de todos) e o quanto será útil este diagnóstico, na ajuda para a formulação final da visão.

Os diretores e gerentes da Sadia assim se posicionam quanto às seguintes perguntas:

Quadro 25: Opinião Geral dos Diretores e Gerentes

U - Opinião geral		
Perguntas	Respostas	
1. O que faz você pensar que implementar um novo processo de gestão de desempenhos beneficiará a empresa?	Muito Positivo	29,41%
	Positivamente	58,82%
	Neutro	11,76%
2. O que faz você pensar que o processo de orçamento deve ser mudado?	Deveria ser melhorado um pouco	76,47%
	Deveria ser melhorado significativamente	11,76%
	Deveria ser reestruturado	11,76%
3. Qual o interesse que pessoalmente você tem em melhorar o processo de gestão de desempenho e a cultura da empresa?	Quero representar um papel ativo	76,47%
	Uma atitude positiva	23,53%

O Quadro 25 diz que, dos diretores e gerentes pesquisados, 58,82% (muito positivo) e 29,41% (positivamente) acreditam que implementar um novo processo de gestão de desempenho beneficiaria a empresa. Apenas 11,76% dos pesquisados se posicionaram de uma maneira neutra, em relação a tal implementação.

Por outro lado, 76,47% desses diretores e gerentes crêem que o processo de orçamento deveria ser melhorado um pouco. Já 11,76% crêem que o processo de orçamento deveria ser melhorado significativamente, e os outros 11,76% acreditam que o processo de orçamento deveria ser reestruturado.

No último tópico desse quadro, observa-se que os executivos têm o interesse pessoal em melhorar o processo de gestão de desempenho e a cultura da empresa, o que é demonstrado por meio dos resultados, em que 76,47% representarão um papel ativo e 23,53% terão uma atitude positiva nesse processo de melhoria e mudança.

4.2.3 Análise final das respostas da Sadia S/A

Na Figura 16 (p. 148) – Estrutura e Componentes Índices, de acordo com as junções das seções, compõem-se diversos índices, como, por exemplo, índice de pressão externa, índice de pressão interna, índice de adequação ao processo flexível, índice de adequação à devolução e índice de vontade e visão.

Seguindo os parâmetros e limites oferecidos pelo instrumento de pesquisa e análise do BBRT, e que foram utilizados para a confecção e análise desta pesquisa, esse estudo permite a análise final do estudo de caso da Sadia S/A.

Primeiro, será avaliado o Resultado de Pressão por Mudança, baseado nas seções: mercado em turbulência e desempenho competitivo, que compõem o Índice de Pressão Externa. A insatisfação com o orçamento, a inability para executar estratégias e a disfunção de comportamento compõem o Índice de Pressão Interna. A média dos dois índices, pressão externa e pressão interna, origina o Índice Geral da Companhia.

Segundo, será avaliado o Resultado por Adequação ao Processo Flexível, composto pelas seções: cenário dos objetivos; recompensando pessoas; plano de ações; gestão de recursos; coordenando as ações; e controle de desempenho, que compõem o Índice de Adequação ao Processo Flexível.

Terceiro, será avaliado o Resultado por Adequação à Devolução, composto pelas seções: infra-estrutura de governança; clima de desempenho; capacidade para agir; responsabilidade pelo resultado do cliente; e acesso à informação, que compõem o Índice de Adequação a Devolução.

Finalmente, será avaliado o Resultado de Caso para Mudança, que é a composição de todos os índices obtidos pelos resultados acima.

4.2.3.1 Pressão por Mudança

Conforme o BBRT, a pressão por mudança surge de:

- Pressões externas em ambiente competitivo.
- Pressões internas devidas a um modelo de gestão de desempenho ineficaz, que não adiciona valor para os acionistas e clientes.

Conforme o BBRT, a pesquisa foi formulada para mostrar como a organização sente essas pressões e como está a sua operação, processos e pessoas. Pressões externas incluem mercado em turbulência e desempenho competitivo. Em muitos casos, o mercado em turbulência é provável que esteja alto, porque, em negócios, as mudanças são rápidas. Desempenho competitivo forte é outra pressão a ser melhorada, pois, por exemplo, embora a empresa esteja se relacionando bem com seus pares relativos, não significa que possa confiar somente em seus sucessos passados. É necessário manter as melhorias de forma contínua.

As três pressões internas refletem as fraquezas do modelo de gestão de desempenho. Em particular, os processos de planejamento e orçamento atuam como barreiras para as melhorias.

O instrumento de pesquisa e análise qualitativa do BBRT diz que, se o índice total desta seção estiver **igual ou menor que 30 pontos** (Baixa Pressão), existem poucas pressões que dirigem para mudanças. Um índice total **igual ou maior que 60 pontos** (Alta Pressão) sugere que as pressões por mudanças são altas (e provavelmente crescentes).

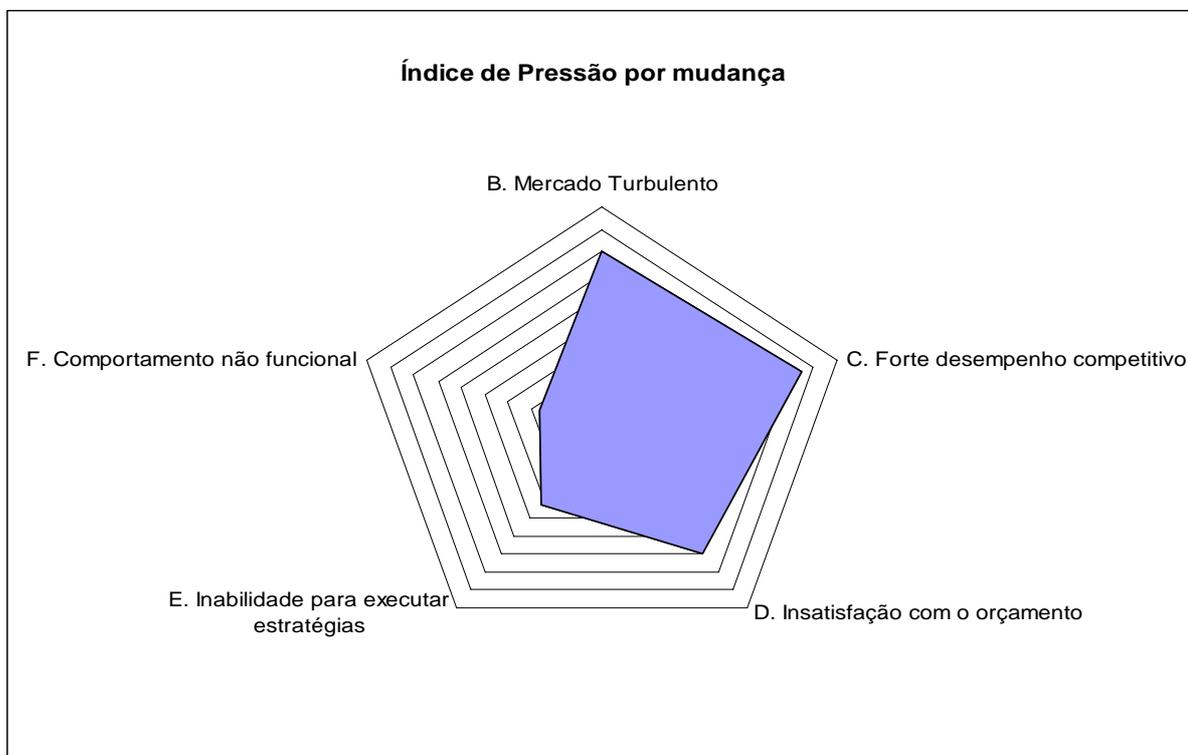
O Quadro 26 “Resultado de Pressão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 64 pontos, superando o intervalo de inferência, que é o índice de 60 pontos (Alta Pressão por mudança), o que significa que a Companhia está apta a adotar mudanças, ou seja, os modelos de gestão e operacional necessitam mudança radical e urgente. O índice está apontando para a direção de um processo flexível e um foco mais claro nas necessidades das pessoas operacionais, que são pressionadas duramente.

O índice de Pressão Externa está com 82 pontos, superando o índice de 60 pontos, e exerce uma forte pressão para que a empresa busque o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. Porém, o Índice de Pressão Interna está com 46 pontos, superando o menor valor de inferência, que é o índice de 30 pontos (Baixa Pressão por Mudança). Isso significa que esse índice também indica pressão por mudança.

O Gráfico 20 serve neste caso como uma janela, dando uma visão clara do exposto acima.

Quadro 26: Resultado de Pressão por Mudança

Resultado de PRESSÃO por mudança			
Perspectivas de pressão	Baixa pressão	Alta pressão	Índice
B. Mercado em turbulência	Mercado benigno	Mercado turbulento	80
C. Desempenho competitivo	Desempenho fraco	Desempenho forte	84
Índice de pressão EXTERNA			82
D. Insatisfação com o orçamento	Muito satisfeito	Muito insatisfeito	69
E. Inabilidade para executar estratégias	Forte capacidade	Fraca capacidade	42
F. Disfunção de comportamento	Comportamento correto	Comportamento incorreto	27
Índice de pressão INTERNA			46
ÍNDICE GERAL	0	100	64

Gráfico 20: Índice de Pressão por Mudança

4.2.3.2 Resultado de adequação ao processo flexível

Conforme o BBRT, visto no Capítulo 3, o efeito geral dessas mudanças é um processo de gestão de desempenho baseado em contratos de melhorias contínuas, ao invés de objetivos fixados. Assume-se que o mais prudente não é fazer com que os gerentes se comprometam com objetivos fixados e controle com ações no futuro. O acordo implícito é que os executivos tenham desafios e um ambiente operacional aberto e que os empregados devam ter melhorias de desempenho contínuas, usando o seu conhecimento e julgamento para se adaptarem às condições de mudanças. Baseado em uma confiança mútua, não é uma alternativa simples ao contrato de desempenhos fixos. Os gerentes devem ter um alto nível de expectativas (relativo aos seus pares), ou encarar as conseqüências.

4.2.3.3 Resultado de adequação à devolução

Conforme o BBRT, visto no Capítulo 3, as organizações percebem que, mais cedo ou mais tarde, a organização tem uma vantagem maior ao introduzir o novo modelo, que significa transferir a responsabilidade por desempenho do centro para as unidades de negócios mais próximas do mercado. Diz ainda que as empresas que mudaram para o *Beyond Budgeting* perceberam que, com o grande poder do sistema de informação fornecido ao pessoal da linha de frente, criou-se a capacidade para tomar decisões mais rápidas e eficazes (liberando a cultura de avaliar e analisar o orçamento), o que pode reduzir os custos, produzir estratégias inovadoras, tornar os clientes mais leais e lucrativos e gerar relatórios mais éticos.

Transformar o potencial de desempenho da organização, livrando-se da armadilha do desempenho fixado anualmente, e ao mesmo tempo liberando todas as capacidades do pessoal da linha de frente, é a última visão, conforme promete o novo modelo.

Devolver a responsabilidade para o pessoal da linha de frente é mais radical e necessita de uma liderança forte e determinada do topo da organização.

4.2.3.4 Os resultados da Sadia S/A para processo flexível e devolução

O índice de adequação ao processo flexível mostra como os processos existentes na Sadia estão relacionados com o novo modelo. O índice de adequação à devolução mostra a extensão pela qual se tem efetivamente devolvida a responsabilidade do desempenho para as pessoas próximas dos clientes. Dessa forma, segundo o BBRT, um índice total **igual ou maior que 70 pontos** (Adequado) significa que existem processos que estão muito perto do novo modelo e somente necessitam de um refinamento para terem um desempenho melhor. Um índice total **igual ou menor que 35 pontos** (Inadequado) significa que o modelo está muito pobre para enfrentar as pressões competitivas que terá pela frente.

A pontuação entre os pontos maiores e menores significa que alguma melhoria foi feita, mas tem sido menos efetiva do que se esperava, porque rompeu a coerência do modelo tradicional, sem construir uma nova coerência para o novo modelo de gestão.

No Quadro 27 “Resultado de Adequação ao Processo Flexível e Devolução”, a Sadia tem o Índice de Adequação ao Processo Flexível com 55 pontos, e Índice de Adequação à Devolução com 57 pontos.

Portanto, o Índice Geral, qualitativamente, tem o total de 56 pontos, o que significa que a Sadia está muito mais próxima do intervalo de inferência, que é de 70 pontos (Adequado), do que do intervalo de inferência de 35 pontos (Inadequado). Essa é uma análise que não qualifica o intervalo de inferência, mas apresenta tendência ao novo modelo.

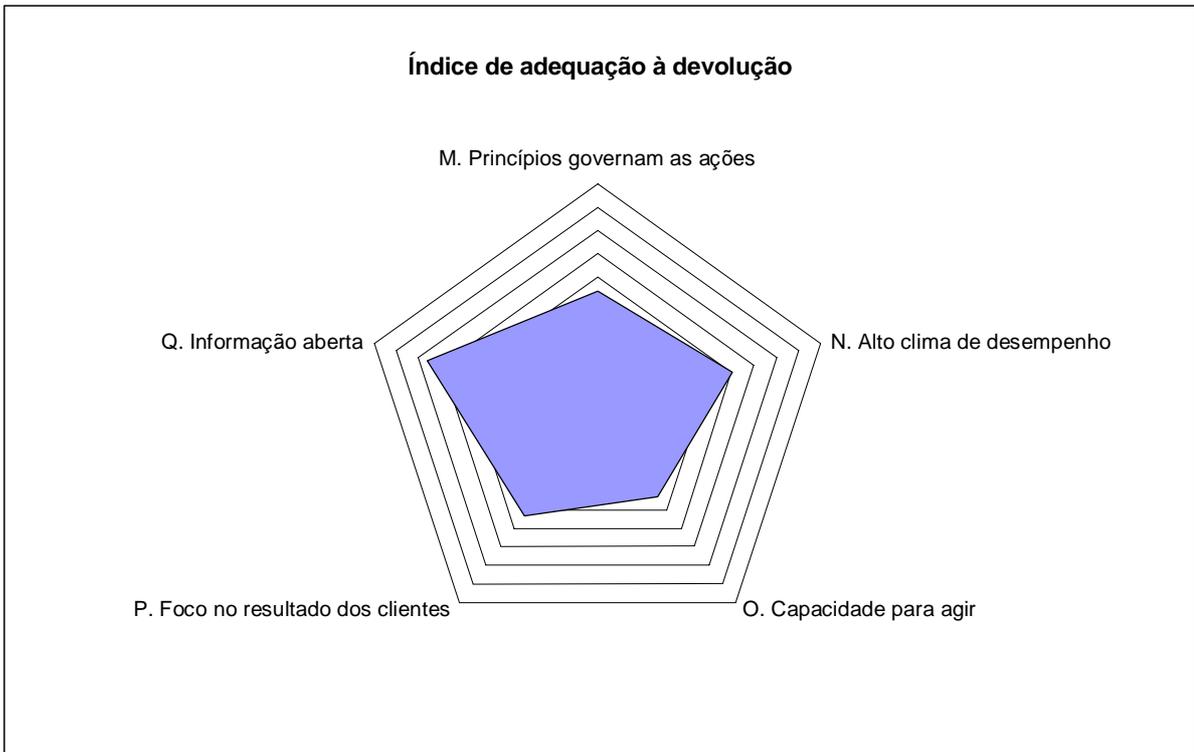
Quadro 27: Resultado de Adequação ao Processo Flexível e Devolução

Resultado de ADEQUAÇÃO ao novo modelo			
Perspectivas de ADEQUAÇÃO	Inadequado	Adequado	Índice
G. Cenário dos objetivos	Incremento de desempenho	Alongamento de desempenho	63
H. Recompensa para pessoas	Alinhamento com os números	Alinhamento com a estratégia	58
I. Plano de ações	Gerentes seguem o plano	Gerentes respondem aos eventos	52
J. Gestão de recursos	Foco na gestão dos custos	Foco na criação de valor	49
K. Coordenando as ações	Central de planos dita as ações	Cientes ditam as ações	46
L. Controle de desempenho	Visão de indicadores passados	Olhar indicadores a frente	59
Índice de adequação ao processo FLEXÍVEL			55
M. Infra-estrutura de governança	Orçamentos governam as decisões	Princípios governam as decisões	54
N. Clima de desempenho	Contratos fixados estabelecem o clima	Sucesso relativo estabelece o clima	60
O. Capacidade para agir	Capacidade fraca	Capacidade Forte	43
P. Responsabilidade pelo resultado do cliente	Pessoas satisfazem os chefes	Pessoas satisfazem os clientes	53
Q. Acesso a informação	Informação é fechada	Informação é aberta	76
Índice de adequação a DEVOLUÇÃO			57
ÍNDICE GERAL	0	100	56

Gráfico 21: Índice de Adequação ao Processo Flexível



Gráfico 22: Índice de Adequação à Devolução



4.2.3.5 A Sadia é um caso para mudança

Segundo o *The beyond budgeting survey and diagnostic*, instrumento fornecido pelo BBRT, que é destacado no item 1.8 (Planejamento do estudo de caso) deste trabalho, para a empresa ser um caso para mudança ao novo modelo, deverá ter um índice geral qualitativo **acima de 60 pontos** (Pontos Fortes para Mudança).

Esse índice é composto por todos os índices da pesquisa, que são:

- Índice de pressão externa.
- Índice de pressão interna.
- Índice de adequação ao processo flexível e de devolução radical.
- Índice de visão por mudança.
- Índice de pronto para mudanças.

No Quadro 28 “Resultado do Caso para Mudança”, a Sadia, por meio dos seus diretores e gerentes, apresenta o índice geral de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é o índice de 60 pontos (Pontos Fortes para Mudança). Essa análise mostra portanto haver tendência em adotar os conceitos e princípios do novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*.

Quadro 28: Um Caso para Mudança

Resultado do CASO para MUDANÇA				
Perspectivas caso para mudança	Pontos fracos	Pontos fortes	Índice	Valor de Inferência
Índice de pressão externa	Baixa pressão	Alta pressão	82	<= 30 >= 60
Índice de pressão interna	Baixa pressão	Alta pressão	46	<= 30 >= 60
Índice de adequação ao processo flexível	Forma pobre	Boa forma	55	<= 35 >= 70
Índice de adequação ao processo de devolução	Forma pobre	Boa Forma	57	<= 35 >= 70
Índice de visão por mudança	Não estabelecido	Claramente estabelecido	76	<= 30 >= 60
Índice de pronto para mudança	Não demonstrado	Claramente demonstrado	63	<= 40 >= 60
ÍNDICE GERAL	0	100	63	Acima de 60

Gráfico 23: Um Caso para Mudança



5 CONCLUSÃO

A partir da caracterização do problema descrito no item 1.3, este trabalho teve por objetivo estudar a importância de um novo modelo de gestão, chamado *Beyond Budgeting*, e, por meio de um estudo de caso, avaliar se uma empresa brasileira de grande porte do ramo de alimentos tem tendência em adotar o novo modelo.

As empresas pesquisadas, que demonstraram terem sido bem sucedidas com a implementação dessa estratégia radical, mostram que esse modelo é uma evolução do orçamento. Como foi visto, o *Beyond Budgeting* é composto pelos princípios de gestão com processos flexíveis, em lugar de contratos de desempenhos fixados em determinado momento, em determinado ano, e de descentralização radical, que pode também ser chamado de devolução radical, ou *empowerment*. Também foi observado que o *Beyond Budgeting* não avalia a técnica do orçamento, mas a disfunção comportamental que esse modelo gera, em função dos objetivos fixados, que na maioria das organizações são utilizados para concederem incentivos e recompensas aos gerentes.

Logo, esse movimento se baseia no argumento de mudanças na tomada de decisão e na gestão da organização do trabalho.

Por ser muito recente a sua aplicação nas organizações, não existem estudos teóricos sobre esse modelo que possam legitimar e sustentar todas as reformas sugeridas. Entretanto, esse movimento não pode ser ignorado e merece ser seriamente discutido, pela relevância das empresas (algumas citadas na Figura 5, p. 80) que patrocinam a pesquisa do novo modelo.

Quanto à hipótese a ser testada, este trabalho optou por uma pesquisa de estudo de caso para verificar se a Sadia S/A tem tendência em adotar os princípios do *Beyond Budgeting*.

Utilizou-se o mesmo instrumento de pesquisa do BBRT, que foi aplicado na Sadia S/A em sua íntegra, incluindo os critérios de análise para validar ou não a hipótese, entretanto limitou-se à análise qualitativa dos resultados da pesquisa, visando estudar a proximidade ou distanciamento ao novo modelo de gestão.

O instrumento de pesquisa e análise usado estava disponível no *site* <www.sqit.com/bbrt/index.jsp> e foi acessado no dia 24 de abril de 2003, cabendo observar que o acesso já não é mais possível, pelo fato do BBRT ter alterado o formato de pesquisa para a análise de tendência ou não ao modelo *Beyond Budgeting*, a partir de agosto de 2003. Importante salientar que a pesquisa foi realizada de forma totalmente independente, em relação à empresa pesquisada.

Deve-se também ressaltar que 26,08% dos pesquisados não responderam à pesquisa, porém isso não invalida o resultado do estudo de caso, em função de que o grupo não tem o mesmo grau de poder de decisão dos respondentes, como foi esclarecido no item 1.8 deste trabalho.

Voltando ao problema central deste estudo, apresentado no primeiro capítulo: “A Sadia S/A, uma grande empresa do ramo de alimentos, de grande porte no Brasil e de reconhecimento internacional, tem tendência a adotar os princípios do *Beyond Budgeting*?”

A hipótese levantada a partir dessa questão foi parcialmente confirmada neste trabalho, por meio do estudo de caso, e algumas seções da pesquisa serão agora citadas, para corroborar a afirmação:

1. Insatisfação com o orçamento: No Quadro 8 (p. 159), perguntou-se aos executivos da Sadia: “Quanto você está insatisfeito com o seu processo de orçamento?”

O que se observou é que o índice de insatisfação com o orçamento está em 69 pontos, próximo do intervalo de inferência, cujo valor é de 100 pontos (Muito Insatisfeito). Conforme o BBRT, isso mostra a necessidade de mais mudanças significativas, para que os diretores e gerentes possam inverter o grau de insatisfação. Corroborando essa análise, vê-se, no quadro, que o baixo valor do processo de orçamento está falhando nas necessidades dos gerentes operacionais, como também em gerar valor às necessidades dos altos executivos da Companhia. No mesmo nível está o pessoal de finanças que, como controladores, falham em satisfazer todos os clientes da área financeira. Os demais itens desse quadro mostram a insatisfação dos diretores e gerentes com o modelo de orçamento atual.

2. Visão por mudança: O instrumento de pesquisa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 30 pontos** (Visão não Estabelecida), significa que a organização ainda não reconhece que um programa eficaz de mudança não depende apenas de problemas graves para acontecer, mas também de líderes que tenham uma visão clara das mudanças.

Essa visão deve mostrar às pessoas como a empresa está olhando e sentindo as transformações que deverão ser eficazmente realizadas. Para essa visão ser bem sucedida, deve-se ter o apoio de pessoas chave, que exerçam um papel importante no ato de influenciar os demais colaboradores da organização.

Se o índice total desta seção estiver **acima de 60 pontos** (Visão Claramente Estabelecida), significa que os líderes têm o entendimento claro da visão, como também a capacidade de entender os benefícios que ela oferecerá à empresa. Por exemplo, eles podem apontar para melhorias no desempenho, utilizando critérios competitivos chave.

No Quadro 23 (p. 190) “Visão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 76 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Visão Claramente Estabelecida), o que significa que os diretores e gerentes da Companhia têm visão para os benefícios da mudança para o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. A Sadia está com todos os tópicos desse quadro apontados para uma visão de estabelecimento para mudanças, pois todos estão acima de 60 pontos.

3. Pronto para mudança: O instrumento de pesquisa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **abaixo de 40 pontos** (Demonstra que não Está Pronta), a empresa não está apta para comprometer-se com um programa de mudança. Significa que não tem as pessoas certas e capacidade para gerir tal projeto. Além disso, existirá resistência em todos os lugares da organização. Se o índice total da pesquisa for **igual ou maior que 60 pontos** (Demonstração de que Está Pronta é Clara), não existe uma receita simples para evidenciar um caminho a ser seguido, porém a organização está apta a adotar mudanças. Todas as organizações iniciam por diferentes pontos, dependendo da sua história, cultura, estratégia, estrutura, sistema de informações e tecnologia etc.

No Quadro 24 (p. 192) “Pronto para Mudanças”, a Sadia tem o índice total de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos, o que significa que a Companhia está apta a adotar mudanças.

A análise deste quadro também mostra que a empresa está apta a adotar mudanças, pois tem capacidade de gestão geral, aceitação do conselho, de finanças, de recursos humanos, e bom índice de prioridade, com relação à mudança do processo de desempenho. O único item que está próximo do intervalo de inferência do índice de neutralidade (50 pontos) é a capacidade de gestão de projeto.

4. Pressão por mudança: O instrumento de pesquisa e análise qualitativa do BBRT diz que se o índice total desta seção estiver **igual ou menor que 30 pontos** (Baixa Pressão), existem poucas pressões que dirigem para mudanças. Um índice total **igual ou maior que 60 pontos** (Alta Pressão) sugere que as pressões por mudanças são altas (e provavelmente crescentes).

No Quadro 26 (p. 197) “Resultado de Pressão por Mudança”, a Sadia tem o índice total de 64 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Alta Pressão por Mudança), o que significa que os modelos de gestão e operacional necessitam mudança radical e urgente. O índice está apontando para a direção de um processo flexível, e um foco mais claro nas necessidades das pessoas operacionais, que são pressionadas duramente.

O índice de Pressão Externa está com 82 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos, e exerce uma forte pressão para que a empresa busque o novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*. Porém, o Índice de Pressão Interna está com 46 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 30 pontos (Baixa Pressão por Mudança). Isso significa que esse índice também gera pressão por mudança.

5. Adequação ao processo flexível e a descentralização: O índice de adequação ao processo flexível mostra como os processos existentes na Sadia estão relacionados com o novo modelo. O índice de adequação à devolução mostra a extensão pela qual se tem efetivamente devolvida a responsabilidade do desempenho para as pessoas próximas dos clientes. Segundo o BBRT, um índice total **igual ou maior que 70 pontos** (Adequado) significa que existem processos que estão muito próximos do intervalo de inferência do novo modelo e somente necessitam de um refinamento para terem um desempenho melhor. Um índice total **igual ou menor que 35 pontos** (Inadequado) significa que o modelo está muito próximo do intervalo de inferência, que é pobre para enfrentar as pressões competitivas que terá pela frente.

No Quadro 27 (p. 200) “Resultado de Adequação ao Processo Flexível e Devolução”, a Sadia tem Índice de Adequação ao Processo Flexível de 55 pontos e Índice de Adequação à Devolução de 57 pontos. Portanto, o Índice Geral é de 56 pontos, o que significa que a Sadia está muito mais próxima do intervalo de inferência, que é de 70 pontos (Adequado), do que o intervalo de inferência de 35 pontos (Inadequado). Essa é uma análise que não qualifica o intervalo de inferência, mas apresenta tendência ao novo modelo.

6. Um caso para mudança: Segundo o instrumento de pesquisa e análise do BBRT, para a empresa ser um caso para mudança ao novo modelo de gestão, deverá ter um índice geral qualitativo **acima de 60 pontos** (Pontos Fortes para Mudança).

Esse índice é composto por todos os índices da pesquisa:

- Índice de pressão externa.

- Índice de pressão interna.
- Índice de adequação ao processo flexível e de devolução radical.
- Índice de visão por mudança.
- Índice de pronto para mudanças.

No Quadro 28 (p. 203) “Resultado do Caso para Mudança”, a Sadia, por meio dos seus diretores e gerentes, apresenta o índice geral de 63 pontos, superando o intervalo de inferência, que é de 60 pontos (Pontos Fortes para Mudança).

Finalmente, conclui-se que a análise por meio do estudo de caso, com os diretores e gerentes da Sadia S/A, corrobora a hipótese parcialmente, pois ela se aproxima do intervalo de inferência dos conceitos e princípios do novo modelo de gestão *Beyond Budgeting*.

5.1 Recomendações e sugestões

Embora o relatório de pesquisa que representa a dissertação esteja concluído, o trabalho não termina, pois o tema *Beyond Budgeting* é muito abrangente e recente. No Brasil, não se tem conhecimento de sua aplicação nas organizações. Ainda não existem também estudos teóricos sobre esse modelo em nosso país que possam legitimar e sustentar todas as reformas sugeridas pelo novo modelo de gestão.

Entretanto, o tema *Beyond Budgeting* não pode ser ignorado e merece ser seriamente discutido, em todos os foros acadêmicos, empresariais e de pesquisas, para que se possa acrescentar conhecimento ao ramo da Controladoria.

Este trabalho cita, como sugestão, alguns temas de pesquisa e estudo sobre o assunto, para dissertações de mestrado ou teses de doutorado:

- Aplicação do *Beyond Budgeting* em uma empresa prestadora de serviços; a empresa realmente se torna diferente e melhor com um modelo de gestão sem orçamento?
- É possível conviver sem orçamento em uma empresa pública?
- Qual é a importância do *balanced scorecard* em um modelo de gestão sem orçamento?
- O *Beyond Budgeting* melhora a empresa, vista como parte integrante do ambiente no qual está inserida, interagindo com este, de modo a satisfazer suas necessidades, através do cumprimento de sua missão?
- Como é enfocada a avaliação de desempenho, nesse novo modelo de gestão sem orçamento?
- Haveria um mecanismo de avaliação de tendência em condições de expressar melhor as relações de causa e efeito?

Enfim, existem muitas possibilidades para que o *Beyond Budgeting* possa ser conhecido e fazer parte da vida das empresas, além de suas ferramentas, como o *balanced scorecard*, EVA (*economic value added*), ABC (*activity based cost*), que já são utilizadas em empresas brasileiras.

Todas as organizações iniciam por diferentes pontos, dependendo da sua história, cultura, estratégia, estrutura, sistema de informações e tecnologia etc.

Entretanto, existem alguns fatores chave que podem garantir o sucesso desse novo modelo de gestão:

- 1) Ter pessoas que sejam capazes de aceitar mais responsabilidades.
- 2) Ter habilidades em gestão de projetos.
- 3) Obter o comprometimento do conselho ou da alta administração, especialmente do presidente e diretor financeiro.

- 4) Superar toda a resistência do pessoal de finanças.
- 5) Ter a equipe de recursos humanos por trás de todas as propostas.
- 6) Ter o projeto uma alta taxa de prioridade.

Esses seis fatores não podem garantir o sucesso, mas servem como linhas mestras que ajudarão a evitar um grande número de armadilhas pelo caminho, quando qualquer organização iniciar a implantação desse novo modelo de gestão.

BIBLIOGRAFIA

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6023 – Informação e documentação – Referências – Elaboração*. Rio de Janeiro: 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6024 – Numeração progressiva das seções de um documento*. Rio de Janeiro: 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6027 – Sumário*. Rio de Janeiro: 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 6028 – Resumos*. Rio de Janeiro: 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 10520 – Informação e documentação – Citações em documentos - Apresentação*. Rio de Janeiro: 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR 14724 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos - Apresentação*. Rio de Janeiro, 2002.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA FILHO, Francisco; PARISI, Claudio. A proposta do modelo Beyond Budgeting: modelo coerente de gestão, sem orçamentos. In: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 8., 26 a 27 nov. 2003, Punta del Este, Uruguai. *Anais...* Punta del Este, Uruguai: Asociación Uruguaya de Costos, 2003. p. 157.

BOESEN, Thomas. *Creating budget-less organizations with the balanced scorecard. Balanced Scorecard*. EUA, Harvard Business School, R0011B, 2000.

BUNCE, Peter; FRASER, Robin; HOPE, Jeremy. *BBRT – Beyond Budgeting White Paper*, Hampshire, EUA, jun. 2002. Disponível em: <[http:// www. beyondbudgeting. com](http://www.beyondbudgeting.com)>. Acesso em: 13 mar. 2003.

CAM-I. *BBRT - Benchmarking Project*. Hampshire, EUA, mar. 2001. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>> ou <www.bbrt.org>. Acesso em: 13 mar. 2003.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COKINS, Gary. *Activity-based cost management: an executive's guide*. New York, USA: John Wiley & Sons, 2001.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS DOS ESTADOS UNIDOS (SEC). *Relatório anual em conformidade com a seção 13 ou 15 (d) da Lei de Mercado de Capitais de 1934*, Washington D.C., USA, 20549, 2002. 134 p.

CROZATTI, Jaime. Modelo de gestão e cultura organizacional: conceitos e interações. FIPECAFI, São Paulo, v. 10, n. 18, p. 1-20, maio/ago. 1998.

DAUM, Juergen. H. *Information systems for performance management Beyond Budgeting*. Waldorf, Germany: 8 jun. 2002. Disponível em: <www.juergendaum.com>. Acesso em: 22 set. 2003.

AS 500 maiores empresas do Brasil. *Exame*, São Paulo, abr./jul. 2002.

FANNING, John. *Budgeting: evolution or revolution*. Atos KPMG Consulting. London, 2002. Disponível em: <www.kpmgconsulting.co.uk/press/article/wcf_feature4.html>. Acesso em: 12 abr. 2003.

FISHER, John G. *Benchmarking para otimizar o desempenho*. São Paulo: Clio, 1996.

FRANCKE, Lenart. *Managing without budgets at Svenska Handelsbanken*. Waldorf, Germany: 2003. Disponível em: <www.juergendaum.com>. Acesso em: 23 set. 2003.

FRASER, Robin; HOPE, Jeremy. Beyond Budgeting: building a new management model for the information age. *Management Accounting*, jan. 1999. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.

GIL, Antonio de Loureiro. *Gestão da qualidade empresarial*. São Paulo: Atlas, 1997.

GIUNTINI, Norberto. *Contribuição ao estudo de utilidade do Balanced Scorecard: um estudo de caso de uma empresa siderúrgica e metalúrgica operando no Brasil*. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – FECAP, São Paulo: 2003.

HACKETT BEST PRACTICES. Disponível em: <[http:// www.answerthink.com/news_and_events/press_release_2002_detail.asp?ident=234](http://www.answerthink.com/news_and_events/press_release_2002_detail.asp?ident=234)>. Acesso em: 28 abr. 2003.

HOLLOWAY, David A; REUCK John D. *Beyond a traditional budgeting orientation: towards a commitment to general decision assurance (GDA)*. School of Commerce Murdoch University, Murdoch, Austrália, out. 2002. Disponível em:<<http://www.murdoch.edu.au>>. Acesso em: 7 abr. 2003.

HOPE, Jeremy. Beyond Budgeting: breaking through the barrier to “the third wave. *Management Accounting*, dez. 1997. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.

_____. *Beyond budgeting: pathways to the emerging model – Balanced Scorecard*. Boston, EUA, Harvard Business School, B0005B, 2000.

HOPE, Jeremy; FRASER, Robin. *Budgets: How to manage without them*. New York, EUA, abr. 1999a. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.

_____. *Tool of repression and a barrier to change*. New York, EUA, maio 1999b. Disponível em: <<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.

_____. *Beyond Budgeting: questions and answers*. Hampshire, England, out. 2001. Disponível em:<<http://www.beyondbudgeting.com>>. Acesso em: 13 mar. 2003.

_____. *Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston, EUA: Harvard Business School Press, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

_____. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

JENSEN, Michael C. Paying people to lie: the truth about the budgeting process. *Harvard Business Review*, Social Science Research Network Electronic Library, Nov. 2001. Disponível em: <<http://papers.ssn.com/paper=267651>>. Acesso em: 6 abr. 2003.

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

JORGENSEN, Bjorn. *Borealis*. Boston, EUA: Harvard Business School, 9-102-048, 9 maio 2002.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*, EUA, R00509, out. 2000.

KENERMAN, Lionel. *Password: english dictionary for speakers of portuguese*. (translated and edited by PARKER, John and STHAEL, Monica). 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KOHN, Alfie. *Punidos pelas recompensas: os problemas causados por prêmios por produtividade, planos de incentivos etc*. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

MANDEL, Michael J. Crime contra a era da Informação em sua própria era. *Business Week*, New York, USA: Mcgraw-hill, 26 ago. 2002.

MANUAL para elaboração de dissertações e trabalhos científicos. Grupo de Professores do Mestrado da UNIFECAP. São Paulo, 2003.

MARTINS, Eliseu; ASSAF NETO, Alexandre. *Administração financeira: as finanças das empresas sob condições inflacionárias*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1986.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografia e dissertações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

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

NONAKA, Ikujiro. *Criação de conhecimento na empresa*. 9. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLDMAN, Alf; MILLS, Roger. Abandoning traditional budgeting. *Management Accounting*, London, nov. 1999. Disponível em: <www.proquest.umi.com>. Acesso em: 4 abr. 2003.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira, 1997.

PARISI, Cláudio. *Uma contribuição ao estudo de índice interno de preços sob ótica da gestão econômica*. 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Universidade de São Paulo, São Paulo: 1999.

PELEIAS, Ivam Ricardo. *Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1992.

PEREIRA, Carlos Alberto. *Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras, uma abordagem da gestão econômica*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 2000.

_____. *Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1993.

PFLAEGING, Niels. *Beyond Budgeting*: como gerenciar o desempenho para obter um melhor resultado. In: SEMINÁRIO INTERNATIONAL BUSINESS COMMUNICATIONS (IBC), São Paulo, 2003.

PINHO, Manoel Orlando de Moraes. *Dicionário de termos de negócios*: português- inglês: english-portuguese. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

POPPER, Karl S. *A lógica da pesquisa científica*. 7. ed. São Paulo: Cultrix, 1998.

PRICE WATERHOUSE. *Princípios de paradoxos*: como empresas de alto desempenho administram o caos, a complexibilidade e a contradição para atingir resultados superiores. São Paulo: Atlas, 1999.

RICCIO, Edson Luiz. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1989.

ROCHA, Welington. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: 1999.

SANVICENTE, Antonio Zoratto. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1978.

SANVINCENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. *Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SAP AG. *Beyond Budgeting*. 2001. Disponível em: <www.sap.com/solutions/financials/sem/brochures/index.asp>. Acesso em: 14 ago. 2003.

SEMINÁRIO SOBRE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO ORÇAMENTÁRIO, 18 set. São Paulo. *Anais...* São Paulo: Internews, 2003.

SEMINÁRIO SOBRE BEYOND BUDGETING, 12 jun. 2003. *Anais...* São Paulo: International Business Communications – IBC, 2003.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 2000.

THE BEYOND Budgeting Survey and Diagnostic. Texas, EUA. Disponível em: <www.sqllt.com/bbrt/index.jsp>. Acesso em: 24 abr. 2003.

TUNG, Nguyen H. *Orçamento empresarial no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Universidade – Empresa, 1983.

VASCONCELLOS FILHO, Paulo de. *Planejamento e controle: uma proposição brasileira*. Rio de Janeiro: LTC, 1983.

WALLANDER, Jan. Budgeting: an unnecessary evil. *Scandinavian Journal of Management*, 1999. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/scajman>. Acesso em: 10 ago. 2003.

WELSCH, Glenn Albert. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1983.

YIN, Donald J. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução de Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

GLOSSÁRIO

Activity Based Management (ABM)

É um processo de gestão que usa a informação fornecida por uma atividade baseada na análise de custos para melhorar a lucratividade organizacional.

Adição de valor

Um negócio que primariamente (mas não exclusivamente) vende produtos e serviços de alto valor, que usualmente requerem soluções customizadas e em que o preço não é o fator determinante na decisão de compra.

Análise da causa na raiz

A habilidade de entender as causas de um determinado resultado (além de medidas financeiras).

Aprovação por linhas rápidas

Habilidade de obter decisões chaves dos gerentes seniores, em um tempo pequeno.

Atitudes certas

Pessoas que dividem alguns valores e crenças sobre equipe de trabalho, responsabilidade de prestação de contas e os membros de negócios a que pretendem se juntar.

Ativo intelectual (ou intangível)

Freqüentemente é a diferença entre o valor de mercado e o valor contabilizado pela empresa. Existem três tipos de ativo intelectual: 1) capital humano; 2) capital interno ou estrutural; 3) baseado no mercado ou capital externo.

Auto-ajuste

Objetivos relativos são, por definição, sempre ajustados constantemente com mudanças nos *benchmarks* competitivos.

Autogovernança

Uma unidade de trabalho autônoma. É o sentimento de uma boa vontade verdadeira para um comportamento responsável, de acordo com os interesses e valores individuais.

Balanced Scorecard (BSC)

Uma estratégia de mensuração e sistema de gestão que visualiza uma unidade de negócio representada sob quatro perspectivas: financeira; cliente; processo de negócio interno; e aprendizado e crescimento.

Benchmarking e Banchmark

A comparação do desempenho de uma organização com o melhor desempenho de outra organização. Eles podem ser internos ou externos da empresa e podem ser concorrentes ou de indústrias diferentes.

Centros de lucro

Um centro de responsabilidade é o local onde os empregados controlam receitas e custos, mas não o nível de investimento.

Cliente proprietário

Fazer com que exista, de uma forma clara, um dono responsável por serviço e satisfação do cliente.

Comportamento do cliente

Observar os padrões e tendências nos clientes que compram (e não compram) ações.

Conceito de negócio

A inovação do conceito de negócios é a capacidade de imaginar dramaticamente diferentes conceitos de negócios ou novos caminhos de diferentes conceitos de negócios.

Contrato de desempenho

Um contrato entre a alta administração e os gerentes locais, que consiste na entrega aos gerentes locais de objetivos a serem realizados, que são antecipadamente acordados entre eles.

Cruzada funcional (orientada pelo cliente) e processo de negócio

Uma forma específica de atividades de trabalho de tempo e lugar, com um começo, um fim, e claramente identificadas entradas e saídas: uma estrutura por ação.

Dividir conhecimento

Gestão do conhecimento é descrita como tornar mais eficaz o uso do capital intelectual de um negócio, o que envolve o contato de cérebros de pessoas que dividem raciocínios e colaboram, tornando quase instintiva uma parte do trabalho diário.

***Empowerment* – poder às pessoas**

Transferência de poder e autoridade nas tomadas de decisões para os empregados que estão próximos do processo operacional, clientes e fornecedores. Os empregados são encorajados a resolver os problemas e realizar novos inventos criativos para desempenhar um trabalho que satisfaça aos clientes.

Empresa com amplo sistema de informação

Sistema de informação que conecta todas as partes da companhia, da gestão da cadeia de suprimentos, até a gestão de relacionamento com os clientes.

Equilíbrio dos indicadores chave de desempenho (KPI)

Indicadores que são equilibrados entre curto e médio prazo, sendo financeiros e não financeiros.

Estender as redes

A estrutura de negócio que inclui não somente as unidades de negócios internas, mas também clientes, fornecedores e outros parceiros de negócios externos.

Esticar objetivos

Um objetivo que representa um aumento significativo no total dos objetivos, ou metas, sobre as metas ou objetivos existentes.

Adição de valor econômico (EVA)

Uma medida que avalia uma unidade de negócio ou linhas de produtos financeiros que buscam a receita residual. EVA é definido como (ajustado) uma taxa de lucro para o período menos o (média ponderada) custo do capital.

Eventos

Ocorrências, como, por exemplo, dos concorrentes, que fazem os gerentes gerar uma resposta estratégica.

***Feedback* e processo de aprendizado**

A capacidade de receber relevante conhecimento relacionado à estratégia, aprender e aplicar o que aprendeu, para revisar ou fundamentalmente mudar a estratégia empregada.

KPIs estratégicos (não financeiros)

Elementos chave, tais como qualidade, tempo, redução de custo, inovação, serviço ao cliente ou desempenho do produto, que criam valores de longo prazo para a organização.

Limites estratégicos

Demonstrações explícitas enclavadas no sistema de informação informal que definem e comunicam os riscos específicos a serem evitados.

Mecanismos alternativos

Diferentes caminhos de gestão de desempenho que não envolvem o “tradicional planejamento e sistema de orçamento”.

Medidas de desempenhos relativos (competitivos)

Medidas que são relativas ao desempenho dos concorrentes ou pares (um ou outro, dentro ou fora de um grupo de negócios legal), ou desempenho real do passado.

Modelo de previsão

Previsão financeira que usa tendências ou dados econômicos de fontes seguras, que prevêem resultados financeiros futuros.

Nível de desempenho competitivo

Não apenas medidas precisas, mas *benchmarks* competitivos amplos.

Núcleo estratégico

É a proposição dos valores centrais da unidade de negócios. Michael Porter observa que muitos executivos falham em distinguir entre a eficácia operacional e a estratégia.

Percepção tardia (*hindsight*)

Avaliação de desempenho contra alguma medida pré-determinada, mas usando uma avaliação obtida de alguém que desempenha com qualidade, e que leva em conta condições competitivas, durante o período de revisão.

Previsões normais (mas não *rolling*)

Previsões que são preparadas trimestralmente, no período de orçamento, com as propostas de previsões de resultado de fim de ano, e assim possibilitando aos gerentes se manterem no caminho correto.

Princípios e valores

Os limites de comportamento permissíveis que restringem o caminho das pessoas na organização que podem agir, realizando as suas propostas.

Processo de resultado

Todos os processos têm entradas de processos anteriores e saídas para os processos posteriores, diretamente para o cliente.

Proposta de negócio

A função essencial da organização, sem a qual se perde a existência racional da empresa.

Propriedade e compromisso

O grau para o qual os gestores locais estão comprometidos com um plano ou curso de ações.

***Rolling forecasts* (registros de previsão)**

Previsões que são preparadas todos os meses ou trimestres (tipicamente por cinco trimestres à frente) e assim fornecem uma visão de registros, com os mais prováveis resultados a acontecer no futuro.

Tabelas liga

No Brasil, as empresas pertencem a associações que relacionam as empresas por volume produzido, volume vendido, receita bruta, receita líquida, ativo circulante, passivo circulante, etc. Por exemplo, ANFAVEA, SINDIPEÇAS, SESI, SESC e outros. Publicações, como *Gazeta Mercantil e Exame*, têm as 500 maiores

empresas, que são analisadas por setor, apresentando os resultados dos balanços de cada uma.

Transacional

Um negócio que primariamente (mas não exclusivamente) vende produtos ou serviços, em que o preço é o mais importante fator na decisão de compra.

APÊNDICES

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

A - 1 PESSOAL

Nome

Cargo na Empresa

Qual é o nível deste cargo no organograma?

Há quanto tempo trabalha na empresa?

Qual é o seu *e-mail*?

A - 2 EMPRESA

Nome da Empresa

Nacional

Multinacional

Se multinacional, qual o país de origem?

Unidade de Negócio

Qual o faturamento líquido no ano passado - US\$?

Qual é o ramo de atividade da empresa?

Qual é o número de empregados total - divisão?

Qual é o número de empregados total - empresa?

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

C - COMO VOCÊ ESTÁ COMPETINDO?

Esta seção avalia como são os desempenhos relativos entre os seus pares e medidas competitivas chaves.

Menor Lucro	Próximo do Menor Lucro	Menor Quartil	Na Média	Maior Quartil	Próximo do Topo	No Topo	Não Aplicável
----------------	------------------------------	------------------	-------------	------------------	--------------------	------------	------------------

C - 1 Qual é a sua margem de lucro líquida, comparada com os pares do seu ramo de atividade? (O mais alto está no topo)?

--	--	--	--	--	--	--	--

C - 2 Qual a sua habilidade em atrair e manter gerentes talentosos comparado com os seus pares no grupo?

--	--	--	--	--	--	--	--

C - 3 Qual é o nível do seu custo fixo comparado com os seus concorrentes? (O menor custo fixo está no topo)?

--	--	--	--	--	--	--	--

C - 4 Qual a sua capacidade de produzir novas idéias e estratégias avançadas comparada com os seus concorrentes? (Melhor capacidade está no topo)?

--	--	--	--	--	--	--	--

C - 5 Quão bem você retém os clientes lucrativos comparado com os seus concorrentes? (Melhor retenção está no topo)?

--	--	--	--	--	--	--	--

C - 6 Como são as suas práticas éticas, comparadas com os outros em seu setor? (Melhores práticas estão no topo)?

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

D1 - SOBRE O SEU PROCESSO DE ORÇAMENTO

Esta seção serve para descrever o processo de orçamento atual.

D - 1 Você usa o planejamento e processo de orçamento tradicional?

Sim, o nosso planejamento e processo de orçamento é tradicional como descrito.	
Sim, é tradicional, porém temos um processo melhor.	
Sim, é tradicional, porém nós fizemos mudanças significativas.	
Não, nós abandonamos o orçamento, substancialmente.	
Não, nós abandonamos totalmente o orçamento, não faz parte da empresa.	

D - 2 Se você substituiu o processo de orçamento ou o mudou significativamente, por favor descreva as principais mudanças que você fez.

--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

D2 - POR QUE VOCÊ FAZ ORÇAMENTO?

Esta seção avalia a importância de diferentes objetivos do seu processo de orçamento.

D2 - 1 Para comunicar as metas e o conjunto de objetivos.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 2 Para decidir estratégias e fazer planos de ações.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 3 Para alocar recursos operacionais.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 4 Para decidir sobre investimentos de capital.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

D2 - 5 Para coordenar planos sobre os negócios.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 6 Para prever resultados futuros.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 7 Para medir e controlar desempenhos.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 8 Para avaliar e recompensar os desempenhos.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	
Não aplicável ou não orçado	

D2 - 9 Para delegar autoridade.

Importantíssimo	
Importante	
Neutro	
Razoavelmente não importante	
Não Importante	

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

Não aplicável ou não orçado	
-----------------------------	--

Apêndice A

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

	Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável
<p>D3 - QUANTO VOCÊ ESTÁ SATISFEITO COM O SEU ORÇAMENTO? Esta seção avalia como o seu planejamento e processo de orçamento geram valores.</p>								
D3 - 1 O planejamento e o processo de orçamento são prolongados (Levam muitos meses para serem concluídos).								
D3 - 2 O planejamento e o processo de orçamento absorvem grande volume de tempo dos gerentes (mais de 20%).								
D3 - 3 O orçamento e o processo de relatórios têm muitas revisões e são fardos pesados para analisar.								
D3 - 4 Os gerentes operacionais acreditam que o planejamento e o processo de orçamento é altamente relevante para as suas necessidades para a gestão dos negócios.								
D3 - 5 Nosso orçamento e o processo de relatórios fornecem bons resultados para os diretores e gerentes seniores (especialmente porque fornecem antecipadamente avisos sobre as mudanças nos desempenhos)								
D3 - 6 O trabalho da equipe de finanças em planejar, controlar e na mensuração de desempenhos é altamente valorizado.								

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

F - COMO O ORÇAMENTO DIRECIONA O COMPORTAMENTO?

Esta seção avalia como o seu planejamento e processo de orçamento suportam a correta gestão comportamental.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável
------------------------	----------	----------------------	--------	----------------------	----------	------------------------	------------------

F - 1 O objetivo do orçamento é ser detentor de acordo em que se demonstram pequenos e fracos objetivos e altas recompensas.

--	--	--	--	--	--	--	--

F - 2 Nós não teríamos nenhuma hesitação em mudar as vendas/custos/lucros do próximo ano para este ano (ou deste ano para o próximo ano) para melhorar os resultados.

--	--	--	--	--	--	--	--

F - 3 Nós nunca dividimos conhecimento com as outras unidades de negócios - eles devem encontrar os seus próprios objetivos.

--	--	--	--	--	--	--	--

F - 4 Nós sempre gastamos o que está no orçamento.

--	--	--	--	--	--	--	--

F - 5 Nós nunca fornecemos previsões precisas porque se elas são muito boas aumentaremos nossos objetivos e se elas são muito ruins exigirão que as mudemos.

--	--	--	--	--	--	--	--

F - 6 Poucas pessoas aceitam riscos porque, se elas falharem, suas carreiras estarão na linha de perigo.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

G - COMO VOCÊ DEFINE OS SEUS OBJETIVOS?

Esta seção avalia como o seu conjunto de objetivos atuais ajudam a sua empresa a realizar o potencial máximo de desempenho.

G - 1 Nosso conjunto de objetivos nos levam a um planejamento de curto prazo.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

G - 2 Porque os nossos objetivos são baseados no período anterior (geralmente um ano) nós freqüentemente concordamos com mudanças incrementais.

--	--	--	--	--	--	--	--

G - 3 O foco está na criação de valor, nós usamos uma faixa estratégica de indicadores chaves de desempenho para o conjunto de objetivos.

--	--	--	--	--	--	--	--

G - 4 Nós usamos *benchmarks* para o conjunto de objetivos e eles requerem pequenas (ou quase nenhuma) mudanças de ano para ano.

--	--	--	--	--	--	--	--

G - 5 O resultado do conjunto de objetivos é um contrato de desempenho fixado para atingir os compromissos que foram feitos.

--	--	--	--	--	--	--	--

G - 6 Os objetivos do orçamento anual falham em construir algum compromisso que será atingido pela linha de frente.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

H - COMO RECOMPENSAR AS PESSOAS?

Esta seção avalia como o seu processo de recompensas suporta suas metas estratégicas e motiva as pessoas.

H - 1 Incentivos anuais são rigorosamente ligados à realização dos objetivos acordados.

H - 2 Baseados em equipes mais do que em sucessos individuais, são celebrados quando são atingidas as metas.

H - 3 Medidas relativas tais como pares e *benchmarks* são usadas como base para avaliação e recompensa de desempenho.

H - 4 Porque as recompensas são claramente alinhadas com os indicadores chave de desempenho, eles focam em alguém para atingir os fatores de sucessos chaves.

H - 5 Recompensas são divididas entre todos os funcionários, levando-os a iniciativas de melhorias e um sentimento de justiça.

H - 6 Altos executivos acreditam que o incentivo financeiro é a mais poderosa ferramenta disponível para motivação de pessoas.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

I - COMO VOCÊ FORMULA O SEU PLANO DE AÇÃO?

Esta seção avalia como o seu plano de ação cria valores e responde a mudanças.

I - 1 Os processos para estratégias são anuais, resultando em predeterminados planos de ação, que são difíceis de mudar.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

I - 2 Estratégia é a oportunidade de alguém que pode contribuir antes das pessoas da alta administração.

--	--	--	--	--	--	--	--

I - 3 O processo de planejamento foca mais nas melhorias departamentais do que no real entendimento de como satisfazer às necessidades dos clientes.

--	--	--	--	--	--	--	--

I - 4 Planejamento é um grande exercício em gerar números com pequeno e real pensamento em melhorar os valores dos acionistas.

--	--	--	--	--	--	--	--

I - 5 Nós usamos tendências e *rolling forecasts* para suportar a revisão de estratégias comuns do que apenas satisfazer objetivos de curto prazo.

--	--	--	--	--	--	--	--

I - 6 Ao invés de exigir certeza, líderes encorajam ao risco e à avaliação de planos que levam a uma variedade de opções e resultados.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

J - COMO VOCÊ GERENCIA OS RECURSOS?

Esta seção avalia como o processo de gestão de recursos ajuda a empresa a minimizar custos e maximizar valores.

	Discordo Fortemente	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo Fortemente	Concordo Fortemente	Não Aplicável
J - 1 Acesso ao projeto de financiamento de capital está disponível a qualquer momento, e não está restrito ao processo de orçamento.							
J - 2 Nós podemos ganhar acesso rápido aos recursos operacionais adquirindo-os de um departamento central de serviços. Quando surge a necessidade, usa-se um acordo, cujo mecanismo de cobrança nos permite ter acesso aos recursos.							
J - 3 Nós não temos informações claras se os custos adicionam valores aos clientes e acionistas.							
J - 4 Além de ser fixada para o ano seguinte, a capacidade operacional (prédios, máquinas, pessoas etc.) é constantemente ajustada para prevalecer sobre as exigências.							
J - 5 Nós usamos indicadores-chaves de desempenho (custo/receita) em oposição à análise de linha a linha do orçamento como conjunto de parâmetros de custos dentro dos quais os gerentes podem operar.							
J - 6 A alta administração aloca os recursos nas unidades operacionais no início da confecção do orçamento anual.							

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

K - COMO VOCÊ COORDENA OS PLANOS DE AÇÕES?

Esta seção avalia como você coordena as decisões e os planos de ações na empresa.

K - 1 Nosso processo de planejamento é baseado em abordar "1º a empresa" - nós, primeiro decidimos quais produtos e serviços a oferecer, depois persuadimos os nossos clientes a comprá-los.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável
------------------------	----------	----------------------	--------	----------------------	----------	------------------------	------------------

--	--	--	--	--	--	--	--

K - 2 Nós "produzimos por pedidos", assim evitamos a necessidade de estoques (produtos e materiais são adquiridas em *just-in-time*).

--	--	--	--	--	--	--	--

K - 3 Unidades operacionais são vistas pela alta administração como clientes internos que exigem que suas necessidades sejam satisfeitas.

--	--	--	--	--	--	--	--

K - 4 Nós usamos acordos por nível de serviços e produtos para possibilitar que o processo de apropriação de valores responda às exigências externas, quando surgirem

--	--	--	--	--	--	--	--

K - 5 A lucratividade líquida dos clientes (depois de distribuir todos os custos que os suportam) está disponível *on-line*.

--	--	--	--	--	--	--	--

K - 6 Nós focamos no volume de produção para atingir o plano financeiro antes das reais necessidades dos clientes.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

M - COMO SÃO GOVERNADAS AS SUAS DECISÕES?

Esta seção avalia como a sua infra-estrutura de governança possibilita devolver e distribuir a capacidade de decisão.

M - 1 A proposta do nosso negócio é gerar aos nossos acionistas cada vez mais riqueza.

M - 2 Normas e orçamento fornecem a infra-estrutura predominante para as ações locais.

M - 3 Os indicadores-chaves de desempenho (tal como o índice custo/receita) possibilitam aos gerentes responderem às mudanças nos eventos.

M - 4 Enquanto decisões importantes são tomadas localmente, riscos e incertezas são parte de um diálogo vigoroso que ocorre entre os altos executivos e os gerentes locais.

M - 5 Nós operamos dentro de um estilo de gestão de comando e controle que exige obediência.

M - 6 Nós temos muitos gerentes que focam no controle, mas falham em construir confiança nas pessoas de linha de frente.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

N - COMO É O CLIMA DE DESEMPENHO?

Esta seção avalia como o clima de desempenho leva a uma melhoria contínua.

N - 1 A pressão constantemente na busca de objetivos fixados leva a desempenhos fixos de curto prazo.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável
---------------------	----------	-------------------	--------	-------------------	----------	---------------------	---------------

--	--	--	--	--	--	--	--

N - 2 O processo de acordos financeiros falham em fornecer uma estrutura para metas mais elásticas.

--	--	--	--	--	--	--	--

N -3 Nós usamos tabelas com faixas de desempenhos para direcionar e elevar os desempenhos padrões.

--	--	--	--	--	--	--	--

N - 4 Nós temos limites de responsabilidade claros (especialmente relacionados aos clientes) que possibilitam às unidades competirem e cooperarem umas com as outras.

--	--	--	--	--	--	--	--

N - 5 É o resultado financeiro antes do estratégico que importa ao conselho e diretores.

--	--	--	--	--	--	--	--

N -6 Com nenhuma meta de curto prazo a atingir, nós somos capazes de tomar decisões de longo prazo, com visão de resultados.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

O - QUAL A CAPACIDADE DE AGIR VOCÊ TEM?

Esta seção avalia qual é a capacidade que os gerentes têm para executar suas decisões estratégicas.

O - 1 A empresa opera como uma rede de equipes de autogestão, em preferência às unidades de negócios, com objetivo de atingir o seu próprio alvo.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável
---------------------	----------	-------------------	--------	-------------------	----------	---------------------	---------------

--	--	--	--	--	--	--	--

O - 2 Nossos líderes constantemente visam criar mais pequenas unidades do que liberar a empresa à erudição (preferível criar grandes unidades do que reduzir custos).

--	--	--	--	--	--	--	--

O - 3 Os gerentes devem fazer com que a linha do resultado suba para obter múltiplos sinais, antes de tomarem decisões chaves.

--	--	--	--	--	--	--	--

O - 4 Nós somos organizados por funções e departamentos (em oposição ao processo de negócio) que são responsáveis em aplicar o orçamento.

--	--	--	--	--	--	--	--

O - 5 "Ajustado com a equipe" tem preferência sobre os outros fatores (tais como qualificações técnicas) quando selecionamos as pessoas.

--	--	--	--	--	--	--	--

O - 6 Os executivos graduados usam os detalhes do sistema de informação para gerir as pessoas no detalhe.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

P - COMO VOCÊ FOCA OS CLIENTES?

Esta seção avalia quanto as pessoas focam no resultado dos clientes.

P - 1 Nossa estratégia competitiva está baseada na "sensatez e resposta"- nós primeiro ouvimos as necessidades dos nossos clientes, então nós tentamos satisfazê-los.

P - 2 Nosso processo operacional (produção e vendas) geralmente é focado no alto volume (antes da alta qualidade).

P - 3 A maioria das pessoas em nossa empresa são responsáveis por atingir os objetivos antes do resultado dos clientes.

P - 4 O trabalho é projetado para eliminar atividades que adicionam nenhum valor ao cliente.

P - 5 Porque cada unidade de trabalho necessita atingir os seus objetivos, tende a minar as soluções que nós queremos providenciar aos clientes.

P - 6 Nossas pessoas de linha de frente têm suficiente autoridade para resolver quaisquer problemas dos principais clientes.

	Discordo Fortemente	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo Fortemente	Concordo Fortemente	Não Aplicável
P - 1 Nossa estratégia competitiva está baseada na "sensatez e resposta"- nós primeiro ouvimos as necessidades dos nossos clientes, então nós tentamos satisfazê-los.							
P - 2 Nosso processo operacional (produção e vendas) geralmente é focado no alto volume (antes da alta qualidade).							
P - 3 A maioria das pessoas em nossa empresa são responsáveis por atingir os objetivos antes do resultado dos clientes.							
P - 4 O trabalho é projetado para eliminar atividades que adicionam nenhum valor ao cliente.							
P - 5 Porque cada unidade de trabalho necessita atingir os seus objetivos, tende a minar as soluções que nós queremos providenciar aos clientes.							
P - 6 Nossas pessoas de linha de frente têm suficiente autoridade para resolver quaisquer problemas dos principais clientes.							

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

Q - QUANTO ACESSÍVEL É SUA INFORMAÇÃO?

Esta seção avalia quanto facilmente as pessoas podem acessar informações relevantes.

Q - 1 A informação é muito lenta para ser eficaz.

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

Q - 2 A informação é restrita àqueles que "precisam saber".

--	--	--	--	--	--	--	--

Q - 3 Os gerentes médios "manipulam" os números, se isso parecer mais aceitável aos diretores e gerentes seniores.

--	--	--	--	--	--	--	--

Q - 4 A informação é altamente relevante aos usuários, possibilitando a eles agir quando apropriado.

--	--	--	--	--	--	--	--

Q - 5 As pessoas são relutantes em dividir conhecimentos e as melhores práticas, quando elas vêem o conhecimento como uma fonte de vantagens internas.

--	--	--	--	--	--	--	--

Q - 6 Os altos executivos dão bons exemplos de como serem honestos e éticos em suas práticas nos negócios.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

R - COMO VOCÊ USA AS FERRAMENTAS DE GESTÃO?

Esta seção avalia as ferramentas que são usadas para suportar a tomada de decisão local.

R - 1 Valor econômico agregado (EVA) é primeiramente usado para possibilitar aos diretores e gerentes seniores atingirem os objetivos que formam o orçamento

Discordo Fortemente	Discordo	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo	Concordo Fortemente	Não Aplicável

R - 2 Os modelos de *benchmarks* são primeiramente usados para direcionar a alto nível as melhorias das metas e objetivos contra os próprios pares na empresa.

--	--	--	--	--	--	--	--

R - 3 O *balanced scorecard* é usado como um conjunto de objetivos anuais que incluem indicadores chaves de desempenho não financeiros.

--	--	--	--	--	--	--	--

R - 4 Gestão baseada em atividades (ABM) é somente usada para ajudar os gerentes a entenderem como os custos são aplicados em diferentes produtos.

--	--	--	--	--	--	--	--

R - 5 O modelo de gestão de relacionamento com o cliente (CRM) é primeiramente usado para determinar quem é interessado em comprar outros produtos, promoções atuais e os estoques que estão com baixa movimentação.

--	--	--	--	--	--	--	--

R - 6 ERP ou EWS são sistemas que determinam como os processos de negócios lideram sistemas inflexíveis.

--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

S - QUANTO É CLARO A SUA VISÃO POR MUDANÇA?

Esta seção avalia o quanto claro as metas de seu modelo de gestão têm se estabelecido em sua empresa.

	Discordo Fortemente	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo Fortemente	Concordo Fortemente	Não Aplicável
S - 1 Estar no topo do nosso ramo de atividade em termos de valores dos acionistas faz parte da nossa visão.							
S - 2 Ver as pessoas como ativos de conhecimentos a serem criados, antes dos custos a serem minimizados, é parte chave da nossa visão.							
S - 3 Fazer com que a estratégia seja um serviço diário de alguém é uma parte chave de nossa visão.							
S - 4 A única visão que nós temos de baixar os custos é cortar o orçamento (especialmente pessoas) todos os anos.							
S - 5 Encontrar e manter os clientes certos para conseguir a lucratividade necessária é um objetivo chave.							
S - 6 Estabelecer um código inquebrável de conduta ética é um objetivo chave.							

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

T - QUANTO VOCÊ ESTÁ DISPOSTO PARA MUDANÇA?

Esta seção avalia o quanto você está disposto para mudar o seu modelo de gestão com sucesso.

T - 1 A baixa qualidade dos gerentes da linha de frente dificulta a empresa a devolver mais responsabilidades às linhas mais baixas.

T - 2 Nós temos exemplos ruins de gestão em programas de grandes mudanças.

T - 3 O medo de "vamos" significa que o conselho não está disposto a aceitar grandes mudanças no processo de gestão de desempenho e na cultura da empresa.

T - 4 As pessoas de finanças estão dispostas a aceitar grandes mudanças no sistema de controle e planejamento.

T - 5 As pessoas de recursos humanos estão dispostas a aceitar grandes mudanças nas equipes e no sistema de recompensas.

T - 6 Alta prioridade deve ser dada à mudança nos processos de desempenhos e na cultura da empresa, agora.

	Discordo Fortemente	Discordo Um pouco	Neutro	Concordo Um pouco	Concordo Fortemente	Concordo Fortemente	Não Aplicável
T - 1 A baixa qualidade dos gerentes da linha de frente dificulta a empresa a devolver mais responsabilidades às linhas mais baixas.							
T - 2 Nós temos exemplos ruins de gestão em programas de grandes mudanças.							
T - 3 O medo de "vamos" significa que o conselho não está disposto a aceitar grandes mudanças no processo de gestão de desempenho e na cultura da empresa.							
T - 4 As pessoas de finanças estão dispostas a aceitar grandes mudanças no sistema de controle e planejamento.							
T - 5 As pessoas de recursos humanos estão dispostas a aceitar grandes mudanças nas equipes e no sistema de recompensas.							
T - 6 Alta prioridade deve ser dada à mudança nos processos de desempenhos e na cultura da empresa, agora.							

Apêndice A

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE ORÇAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?

U - QUAL É A SUA OPINIÃO GERAL?

Esta seção é para deduzir as opiniões finais.

U - 1 O que faz você pensar que ao implementar um novo processo de gestão de desempenhos beneficiará a empresa?

Muito positivo	
Positivamente	
Neutro	
Negativamente	
Muito negativamente	
Não aplicável	

U - 2 O que faz você pensar que o processo de orçamento deve ser mudado?

Não, nenhuma mudança agora.	
Deveria ser melhorado um pouco.	
Deveria ser melhorado significativamente.	
Deveria ser reestruturado.	
Deveria ser totalmente abandonado.	
Não aplicável.	

U - 3 Qual o interesse que pessoalmente você tem em melhorar o processo de gestão de desempenho e a cultura da empresa?

Quero representar um papel ativo.	
Uma atitude positiva.	
Quero ser mantido informado.	
Neutro	
Não estou interessado.	
Não aplicável, ou não sei.	

U - 4 Você tem alguma outra informação ou comentário que você deseja dar aqui para explicar ou suplementar suas respostas para este questionário?

--

U - 5 Você tem algum comentário ou sugestão sobre este diagnóstico e levantamento?

--

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
B - QUANTO TURBULENTO É O SEU AMBIENTE COMPETITIVO?																				
Esta seção avalia a turbulência do seu ambiente competitivo - mercado																				
B - 1 Competição intensa significa que nós devemos responder mais rapidamente às ameaças e oportunidades.	83	100	100	100	100	100	83	100	100	83	83	83	83	83	100	100	67	1.550	91	17
B - 2 Mercados imprevisíveis fazem planejamento cada vez mais difícil.	33	83	67	67	100	83	67	83	33	83	17	67	50	67	100	83	67	1.150	68	17
B - 3 Inovações rápidas nos colocam, cada vez mais, sob pressão para revigorar estratégias em todos os níveis.	67	100	83	33	100	83	67	83	100	83	17	17	83	83	17	100	67	1.183	70	17
B - 4 Intensa pressão nos preços está levando a uma contínua pressão descendente nos custos.	100	83	83	100	83	100	100	83	83	100	67	67	83	83	0	50	17	1.283	75	17
B - 5 A grande variedade de escolha dos clientes implica em uma maior busca em atender aos desejos do cliente.	67	100	100	100	83	83	100	100	100	83	83	83	83	100	100	100	83	1.550	91	17
B - 6 Os acionistas exigem não apenas bons resultados, mas também as melhores classes de desempenho.	83	83	100	50	100	83	83	67	100	100	100	100	83	83	100	83	67	1.467	86	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
C - COMO VOCÊ ESTÁ COMPETINDO?																				
Esta seção avalia como são os desempenhos relativos entre os seus pares e medidas competitivas chaves.																				
C - 1 Qual é a sua margem de lucro líquida comparada com os pares do seu ramo de atividade (O mais alto está no topo)?	n/a	50	100	90	100	90	100	90	100	100	100	90	75	75	100	90	75	1.425	89	16
C - 2 Qual a sua habilidade em atrair e manter gerentes talentosos comparado com os seus pares no grupo.	75	75	100	75	100	90	75	100	75	100	75	50	75	75	100	50	50	1.340	79	17
C - 3 Qual é o nível do seu custo fixo comparado com os seus concorrentes (O menor custo fixo está no topo)?	100	25	50	90	100	75	90	100	90	90	90	25	90	50	n/a	50	75	1.190	74	16
C - 4 Qual a sua capacidade de produzir novas idéias e estratégias avançadas comparada com os seus concorrentes (a maior capacidade está no topo)?	50	75	90	90	100	90	100	100	100	100	100	90	90	50	100	75	75	1.475	87	17
C - 5 Como você está retendo os clientes lucrativos, comparado com os seus concorrentes (Melhor retenção está no topo)?	50	90	90	50	90	90	100	90	90	100	n/a	90	90	75	90	75	75	1.335	83	16
C - 6 Como são as suas práticas éticas comparadas com os outros em seu setor (Melhores práticas estão no topo)?	90	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	50	90	50	1.580	93	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
D1 - SOBRE O SEU PROCESSO DE ORÇAMENTO																				
Esta seção é para descrever o processo de orçamento atual.																				
D - 1 Você usa o planejamento e processo de orçamento tradicional?																				
Sim, o nosso planejamento e processo de orçamento é tradicional como descrito.	X		X										X			X		4	23,5%	
Sim, é tradicional, porém temos um processo melhor.										X		X		X			X	4	23,5%	
Sim, é tradicional, porém nós fizemos mudanças significativas.		X		X	X	X	X	X	X		X				X			9	52,9%	
Não, nós abandonamos o orçamento substancialmente.																				
Não, nós abandonamos totalmente o orçamento, não faz parte da empresa.																				
																		17	100,0%	
D - 2 Se você substituiu o processo de orçamento ou o mudou significativamente, por favor descreva as principais mudanças que você fez.																				

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
D2 - POR QUE VOCÊ FAZ ORÇAMENTO?																				
Esta seção avalia a importância de diferentes objetivos do seu processo de orçamento.																				
D2 - 1 Para comunicar as metas e o conjunto de objetivos.																				
Importantíssimo				X	X	X	X	X			X	X						7	41,2%	
Importante		X	X						X	X			X		X	X	X	8	47,1%	
Neutro														X				1	5,9%	
Razoavelmente não importante	X																	1	5,9%	
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	
D2 - 2 Para decidir estratégias e fazer planos de ações.																				
Importantíssimo		X			X	X	X				X							5	29,4%	
Importante			X	X				X	X	X		X	X		X	X		9	52,9%	
Neutro														X				1	5,9%	
Razoavelmente não importante	X																	1	5,9%	
Não importante																	X	1	5,9%	
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	
D2 - 3 Para alocar recursos operacionais.																				
Importantíssimo			X	X				X				X		X	X	X	X	8	47,1%	
Importante	X	X				X	X		X	X	X		X					8	47,1%	
Neutro					X													1	5,9%	
Razoavelmente não importante																				
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
D2 - 4 Para decidir sobre investimentos de capital.																				
Importantíssimo	X						X						X				X	4	23,5%	
Importante		X		X	X	X		X	X	X	X			X		X		10	58,8%	
Neutro			X									X						2	11,8%	
Razoavelmente não importante																				
Não importante															X			1	5,9%	
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	
D2 - 5 Para coordenar planos sobre os negócios.																				
Importantíssimo								X				X						2	11,8%	
Importante					X	X	X		X	X	X		X	X		X		9	52,9%	
Neutro		X	X	X											X			4	23,5%	
Razoavelmente não importante	X																	1	5,9%	
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																	X	1	5,9%	
																		17	100,0%	
D2 - 6 Para prever resultados futuros.																				
Importantíssimo		X		X	X		X		X	X	X			X	X			9	52,9%	
Importante	X					X						X	X			X	X	6	35,3%	
Neutro			X					X										2	11,8%	
Razoavelmente não importante																				
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
D2 - 7 Para medir e controlar desempenhos.																				
Importantíssimo							X	X	X			X			X	X		6	35,3%	
Importante	X	X	X	X	X	X				X	X		X	X			X	11	64,7%	
Neutro																				
Razoavelmente não importante																				
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																				
																		17	100,0%	
D2 - 8 Para avaliar e recompensar os desempenhos.																				
Importantíssimo							X	X	X			X		X				5	29,4%	
Importante		X	X	X	X	X					X		X		X	X	X	10	58,8%	
Neutro										X								1	5,9%	
Razoavelmente não importante	X																	1	5,9%	
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																		17	100,0%	
D2 - 9 Para delegar autoridade.																				
Importantíssimo											X	X						2	11,8%	
Importante	X				X	X		X	X								X	6	35,3%	
Neutro		X	X	X			X			X				X				6	35,3%	
Razoavelmente não importante													X		X			2	11,8%	
Não importante																				
Não aplicável ou não orçado																	X	1	5,9%	
																		17	100,0%	

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
D3 - QUANTO VOCÊ ESTÁ SATISFEITO COM O SEU ORÇAMENTO?																				
Esta seção avalia como o seu planejamento e processo de orçamento geram valores.																				
D3 - 1 O planejamento e o processo de orçamento são prolongados (Levam muitos meses para serem concluídos).	17	67	67	83	33	50	67	67	83	67	67	83	100	67	83	67	17	1.083	64	17
D3 - 2 O planejamento e o processo de orçamento absorvem grande volume de tempo dos gerentes (mais de 20%).	17	33	100	67	17	67	50	67	33	83	17	67	100	100	83	83	17	1.000	59	17
D3 - 3 O orçamento e o processo de relatórios têm muitas revisões e são fardos pesados para analisar.	33	50	100	83	33	50	83	17	67	83	67	83	100	100	67	33	33	1.083	64	17
D3 - 4 Os gerentes operacionais acreditam que o planejamento e o processo de orçamento é altamente relevante para as suas necessidades na gestão dos negócios.	33	83	100	100	83	83	83	67	83	67	83	83	83	83	100	67	n/a	1.283	80	16
D3 - 5 Nosso orçamento e o processo de relatórios fornecem bons resultados para os diretores e gerentes seniores (especialmente porque fornecem antecipadamente avisos sobre as mudanças nos desempenhos)	17	67	67	100	100	83	100	83	100	33	83	100	67	67	100	83	0	1.250	74	17
D3 - 6 O trabalho da equipe de finanças em planejar, controlar e mensurar desempenhos é altamente valorizado.	50	33	33	100	100	83	100	83	83	67	100	100	67	83	100	50	17	1.250	74	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
E - COMO VOCÊ EXECUTA AS ESTRATÉGIAS?																				
Esta seção avalia o quanto os processos são capazes de executar suas melhorias estratégicas.																				
E - 1 Nossos gerentes têm pouca consciência se suas ações propostas melhoram ou pioram o valor dos acionistas.	17	17	0	0	17	17	0	0	83	83	17	17	83	83	17	17	0	467	27	17
E - 2 Nós temos problemas para reduzir custos porque nós usamos os números utilizados no orçamento do ano passado como comparação.	67	17	50	17	83	17	33	17	67	33	33	17	67	83	17	17	17	650	38	17
E - 3 Nós comumente produzimos estratégias criativas que surpreendem os nossos concorrentes.	33	33	83	50	100	50	100	67	50	83	67	67	83	67	67	67	67	1.133	67	17
E - 4 Porque o pessoal de vendas têm que atingir os seus objetivos, nós não temos nenhum cuidado em conhecer e buscar soluções para as necessidades dos clientes.	17	17	0	0	50	17	0	17	17	33	0	17	17	67	50	17	17	350	21	17
E - 5 Muitas de nossas tentativas em usar ferramentas como o <i>balance scorecard</i> falham porque no curto prazo os objetivos financeiros dominam a cultura de desempenho.	33	33	100	17	17	83	50	17	33	67	67	17	33	83	100	17	50	817	48	17
E - 6 Nós temos focado a melhoria dos valores intangíveis, tais como nas competências das pessoas e na lealdade dos clientes.	33	33	17	17	67	67	83	83	83	67	17	83	33	33	17	83	n/a	817	51	16

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
F - COMO O ORÇAMENTO DIRECIONA O COMPORTAMENTO?																				
Esta seção avalia como o seu planejamento e processo de orçamento apóiam a correta gestão comportamental.																				
F - 1 O objetivo do orçamento é ser detentor do acordo no qual demonstra pequenos e fracos objetivos e altas recompensas.	17	17	50	50	17	17	n/a	0	17	17	17	17	17	83	17	33	0	383	24	16
F - 2 Nós não teríamos nenhuma hesitação em mudar as vendas/custos/lucros do próximo ano para este ano (ou deste ano para o próximo ano) para melhorar os resultados.	50	0	83	50	67	83	n/a	0	50	17	50	17	100	17	67	67	0	717	45	16
F - 3 Nós nunca dividimos conhecimento com as outras unidades de negócios - eles devem encontrar os seus próprios objetivos.	17	17	17	0	17	17	0	17	17	17	67	17	n/a	33	67	17	0	333	21	16
F - 4 Nós sempre gastamos o que está no orçamento.	33	33	33	0	17	17	17	17	17	0	17	17	0	67	17	17	0	317	19	17
F - 5 Nós nunca fornecemos previsões precisas, porque se elas são muito boas, aumentaremos nossos objetivos, e se elas são muito ruins, se exigirá que nós as mudemos.	17	0	17	0	67	33	0	17	17	0	33	17	0	67	17	17	0	317	19	17
F - 6 Poucas pessoas aceitam riscos porque se elas falharem suas carreiras estarão na linha de perigo.	33	17	17	17	67	67	17	17	100	17	0	33	67	83	0	17	0	567	33	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
G - COMO VOCÊ DEFINE OS SEUS OBJETIVOS?																				
Esta seção avalia como o seu conjunto de objetivos atuais ajudam a sua empresa a realizar o potencial máximo de desempenho.																				
G - 1 Nosso conjunto de objetivos nos leva a um planejamento de curto prazo.	33	33	83	17	17	83	17	17	100	33	17	67	83	67	83	33	0	783	46	17
G - 2 Porque os nossos objetivos são baseados no período anterior (geralmente um ano). Frequentemente, nós concordamos com mudanças incrementais.	17	17	83	17	17	83	0	17	83	33	67	83	67	83	83	17	17	783	46	17
G - 3 O foco está na criação de valor, nós usamos uma faixa estratégica de indicadores chaves de desempenho para o conjunto de objetivos.	67	67	83	83	100	83	100	100	100	67	33	83	67	83	83	83	67	1.350	79	17
G - 4 Nós usamos <i>benchmarks</i> para o conjunto de objetivos e eles requerem pequenas (ou quase nenhuma) mudanças de ano para ano.	33	17	17	17	83	83	n/a	50	67	17	17	50	17	33	17	67	17	600	38	16
G - 5 O resultado do conjunto de objetivos é um contrato de desempenho fixado para atingir os compromissos que foram feitos.	67	83	67	83	83	83	100	83	67	83	33	83	83	67	83	67	83	1.300	76	17
G - 6 Os objetivos do orçamento anual falham em construir algum compromisso que será atingido pela linha de frente.	33	33	33	50	50	83	0	17	83	17	17	17	33	67	17	17	17	583	34	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
H - COMO RECOMPENSAR AS PESSOAS?																				
Esta seção avalia como o seu processo de recompensas suporta suas metas estratégicas e motiva as pessoas.																				
H - 1 Incentivos anuais são rigorosamente ligados a realização dos objetivos acordados.	83	67	100	83	100	83	100	100	100	83	83	100	83	67	100	67	83	1.483	87	17
H - 2 Baseado em equipes mais do que em sucessos individuais, quando as metas são atingidas, existe celebração.	17	67	50	83	100	50	17	83	83	67	67	67	17	33	67	67	0	933	55	17
H - 3 Medidas relativas, tais como pares e <i>benchmarks</i> , são usadas como base para avaliação e recompensa de desempenho.	67	50	0	17	67	17	17	50	50	33	17	67	33	17	0	83	0	583	34	17
H - 4 As recompensas são claramente alinhadas com os indicadores chaves de desempenho, portanto é focado em alguém para atingir os fatores chaves de sucesso.	67	67	33	50	100	83	100	83	83	67	17	50	17	17	17	33	83	967	57	17
H - 5 Recompensas são divididas por todos os funcionários, levando-os a iniciativas de melhorias e um sentimento de justiça.	83	83	67	67	83	83	83	100	100	17	50	50	83	83	33	83	0	1.150	68	17
H - 6 Altos executivos acreditam que o incentivo financeiro é a mais poderosa ferramenta disponível para motivação de pessoas.	67	17	50	67	67	17	0	67	67	67	0	67	83	33	50	67	17	800	47	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
I - COMO VOCÊ FORMULA O SEU PLANO DE AÇÃO?																				
Esta seção avalia como o seu plano de ação cria valores e responde a mudanças.																				
I - 1 Os processos para estratégias são anuais, resultando em predeterminados planos de ação, que são difíceis de mudar.	67	33	33	17	83	17	17	83	83	33	17	67	67	33	17	67	17	750	44	17
I - 2 Estratégia é a oportunidade de alguém que pode contribuir antes das pessoas da alta administração.	33	50	50	17	50	83	n/a	83	83	33	83	50	67	83	83	50	17	917	57	16
I - 3 O processo de planejamento foca mais nas melhorias departamentais do que no real entendimento de como satisfazer às necessidades dos clientes.	67	17	17	33	67	83	33	17	17	83	33	17	100	83	83	33	17	800	47	17
I - 4 Planejamento é um grande exercício em gerar números com pequeno e real pensamento em melhorar os valores dos acionistas.	33	17	50	17	83	67	0	17	17	17	83	67	17	67	83	83	0	717	42	17
I - 5 Nós usamos tendências e <i>rolling forecasts</i> para suportar a revisão de estratégias comuns do que apenas satisfazer objetivos de curto prazo.	67	83	33	100	100	50	17	83	83	83	33	83	17	67	17	50	50	1.017	60	17
I - 6 Ao invés de exigir certeza, líderes encorajam ao risco e à avaliação de planos que levam a uma variedade de opções e resultados.	67	67	67	100	100	67	67	100	100	83	67	83	17	17	17	67	0	1.083	64	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
J - COMO VOCÊ GERENCIA OS RECURSOS?																				
Esta seção avalia como o processo de gestão de recursos ajuda a empresa a minimizar custos e maximizar valores.																				
J - 1 Acesso ao projeto de financiamento de capital está disponível a qualquer momento, e não está restrito ao processo de orçamento.	67	33	n/a	n/a	83	17	33	67	67	83	50	17	83	0	17	17	0	633	42	15
J - 2 Nós podemos ganhar acesso rápido aos recursos operacionais, adquirindo-os de um departamento central de serviços. Quando surge a necessidade, usa-se um acordo, cujo mecanismo de cobrança nos permite ter acesso aos recursos	33	33	n/a	83	83	17	n/a	83	83	67	67	17	n/a	17	0	n/a	0	583	45	13
J - 3 Nós não temos informações claras se os custos adicionam valores aos clientes e acionistas.	17	17	33	17	0	83	17	100	100	17	0	33	83	83	33	33	17	683	40	17
J - 4 Além de ser fixada para o ano seguinte, a capacidade operacional (prédios máquinas, pessoas etc.) é constantemente ajustada para prevalecer sobre as exigências.	67	67	100	83	83	50	83	17	17	33	83	50	83	33	17	67	17	950	56	17
J - 5 Nós usamos indicadores chaves de desempenho (ex: custo/receita), em oposição à análise de linha a linha do orçamento como conjunto de parâmetros de custos dentro dos quais os gerentes podem operar.	67	67	67	50	17	17	100	83	83	33	67	67	17	17	100	83	0	933	55	17
J - 6 A alta administração aloca os recursos nas unidades operacionais no início da confecção do orçamento anual.	33	50	67	67	50	17	n/a	83	83	16	83	50	17	100	83	n/a	17	816	54	15

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
K - COMO VOCÊ COORDENA OS PLANOS DE AÇÕES?																				
Esta seção avalia como você coordena as decisões e os planos de ações na empresa.																				
K - 1 Nosso processo de planejamento é baseado em abordar "primeiro a empresa". Primeiro decidimos quais produtos e serviços a oferecer, depois persuadimos os nossos clientes a comprá-los.	33	17	17	17	83	17	17	17	17	17	67	17	17	33	17	17	83	500	29	17
K - 2 Nós "produzimos por pedidos", assim evitamos a necessidade de estoques (produtos e materiais são adquiridos em <i>just-in-time</i>).	17	17	33	0	33	17	67	17	17	17	17	33	17	17	0	33	0	350	21	17
K - 3 Unidades operacionais são vistas pela alta administração como clientes internos que exigem que suas necessidades sejam satisfeitas.	67	33	83	33	17	50	17	17	17	17	83	50	n/a	33	17	67	83	683	43	16
K - 4 Nós usamos acordos por nível de serviços e produtos para possibilitar que o processo de apropriação de valores responda às exigências externas, quando surgirem.	33	67	n/a	83	50	83	67	17	17	67	83	50	17	50	17	83	17	800	50	16
K - 5 A lucratividade líquida dos clientes (depois de distribuir todos os custos que os suportam) está disponível <i>on-line</i> .	17	33	n/a	50	n/a	50	83	17	17	83	100	50	67	33	0	83	50	733	49	15
K - 6 Nós focamos no volume de produção para atingir o plano financeiro antes das reais necessidades dos clientes.	67	17	33	17	17	83	50	83	83	67	33	33	33	67	17	17	67	783	46	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
L - COMO VOCÊ CONTROLA O DESEMPENHO?																				
Esta seção avalia como os indicadores e controles estão alinhados com sua estratégia.																				
L - 1 Nós recebemos informações contábeis alguns dias após o final do período.	67	17	100	100	83	17	100	17	17	83	83	83	17	83	83	83	83	1.117	66	17
L - 2 Nossos indicadores focam muito mais os custos dos processos de entradas do que os valores de saídas que são fornecidos.	33	33	17	33	67	83	n/a	33	33	17	67	67	67	100	17	17	83	767	48	16
L - 3 Nossas previsões são baseadas na atualização dos orçamentos em reuniões que acordam os objetivos e não em <i>rolling forecasts</i> que geram revisões nas estratégias.	67	33	67	33	17	83	67	83	83	83	67	83	83	83	50	50	83	1.117	66	17
L - 4 Nossas classes de desempenho são extensivamente usadas para comparar os nossos desempenhos com os pares, <i>benchmarks</i> externos ou desempenhos passados.	33	50	50	67	83	83	n/a	17	17	67	83	67	67	33	83	83	83	967	60	16
L - 5 Nós primeiramente usamos as variações do orçamento para medir o desempenho.	33	33	100	67	83	83	17	83	83	33	83	83	100	83	17	67	50	1.100	65	17
L - 6 Em nosso sistema, alguém pode ver a mesma informação no mesmo instante.	83	67	83	83	83	83	100	83	83	50	83	83	100	83	100	83	17	1.350	79	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
M - COMO SÃO GOVERNADAS AS SUAS DECISÕES?																				
Esta seção avalia como a sua infra-estrutura de governança possibilita devolver e distribuir a capacidade de decisão.																				
M - 1 A proposta do nosso negócio é gerar aos nossos acionistas cada vez mais riqueza.	83	67	100	83	100	83	100	100	100	83	83	83	100	83	83	100	83	1.517	89	17
M - 2 Normas e orçamento fornecem a infra-estrutura predominante para as ações locais.	83	83	83	83	50	83	100	83	83	83	67	83	67	83	83	83	67	1.350	79	17
M - 3 Os indicadores chaves de desempenho (tal como o índice custo/receita) possibilita aos gerentes responderem às mudanças nos eventos.	83	83	83	83	83	83	100	83	83	83	67	83	n/a	17	67	83	67	1.233	77	16
M - 4 Enquanto decisões importantes são tomadas localmente, riscos e incertezas são partes de um diálogo vigoroso que ocorre entre os altos executivos e os gerentes locais.	83	67	83	67	33	83	100	17	17	33	67	83	17	67	33	83	17	950	56	17
M - 5 Nós operamos dentro de um estilo de gestão de comando e controle que exigem obediência.	67	17	83	50	33	50	67	67	67	83	67	83	83	67	33	83	0	1.000	59	17
M - 6 Nós temos muitos gerentes que focam no controle, mas falham em construir confiança nas pessoas de linha de frente.	67	33	33	67	33	17	67	83	83	33	67	67	83	83	83	83	83	1.067	63	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
N - COMO É O CLIMA DE DESEMPENHO?																				
Esta seção avalia como o clima de desempenho leva a uma melhoria contínua.																				
N - 1 A pressão constante na busca de objetivos fixados leva a desempenhos fixos de curto prazo.	67	17	100	17	67	83	67	83	83	67	83	33	83	83	83	33	83	1.133	67	17
N - 2 O processo de acordos financeiros falham em fornecer uma estrutura para metas mais elásticas.	50	17	n/a	50	50	83	83	83	83	67	67	50	17	67	50	50	83	950	59	16
N -3 Nós usamos tabelas com faixas de desempenho para direcionar e elevar os desempenhos padrões.	83	67	83	83	83	83	83	83	83	83	83	50	17	17	17	83	50	1.133	67	17
N - 4 Nós temos limites de responsabilidades claros (especialmente relacionados aos clientes) que possibilitam às unidades competirem e cooperarem umas com as outras.	33	67	83	17	83	50	n/a	17	17	83	33	50	67	33	100	83	67	883	55	16
N - 5 É o resultado financeiro antes do estratégico que importa ao conselho e diretores.	67	33	67	17	0	83	17	0	0	83	83	83	100	67	33	n/a	83	817	51	16
N -6 Com nenhuma meta de curto prazo a atingir, nós somos capazes de tomar decisões de longo prazo, com visão de resultados.	33	17	33	17	17	67	33	17	17	67	67	67	17	33	67	33	33	633	37	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
O - QUAL A CAPACIDADE DE AGIR VOCÊ TEM?																				
Esta seção avalia qual é a capacidade que os gerentes têm para executar suas decisões estratégicas.																				
O - 1 A empresa opera como uma rede de equipes de autogestão em preferência a unidades de negócios com o objetivo de atingir o seu próprio alvo.	17	17	17	17	83	33	n/a	67	100	33	83	50	n/a	67	17	n/a	17	617	44	14
O - 2 Nossos líderes constantemente visam criar mais pequenas unidades do que liberar a empresa a erudição (preferível criar grandes unidades do que reduzir custos).	67	17	17	n/a	17	17	0	33	17	17	17	50	n/a	33	17	n/a	67	383	27	14
O - 3 Os gerentes devem fazer com que a linha do resultado suba, para obter múltiplos sinais, antes de tomarem decisões chaves.	33	17	50	50	67	83	67	33	0	17	83	50	33	67	83	33	0	767	45	17
O - 4 Nós somos organizados por funções e departamentos (em oposição ao processo de negócio) que são responsáveis em aplicar o orçamento.	33	17	83	17	33	83	67	17	17	83	83	83	100	67	83	83	83	1.033	61	17
O - 5 "Ajustado com a equipe" tem a preferência sobre os outros fatores (tais como qualificações técnicas), quando selecionamos as pessoas.	67	17	67	17	17	83	17	50	100	67	33	83	83	67	100	83	17	967	57	17
O - 6 Os executivos graduados usam os detalhes do sistema de informação para gerir as pessoas no detalhe.	33	33	50	33	0	17	100	67	83	67	33	67	17	17	17	67	67	767	45	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
P - COMO VOCÊ FOCA OS CLIENTES?																				
Esta seção avalia o quanto as pessoas focam no resultado dos clientes.																				
P - 1 Nossa estratégia competitiva está baseada na "sensatez e resposta" - nós primeiro ouvimos as necessidades dos nossos clientes, então nós tentamos satisfazê-los.	33	67	67	83	100	33	67	83	100	33	83	83	67	33	67	83	83	1.167	69	17
P - 2 Nosso processo operacional (produção e vendas) geralmente é focado no alto volume (antes da alta qualidade).	33	33	83	0	17	33	17	67	83	83	0	17	67	83	83	33	67	800	47	17
P - 3 A maioria das pessoas em nossa empresa é responsável por atingir os objetivos, antes do resultado dos clientes.	67	33	83	17	50	83	50	67	83	83	17	33	67	83	83	67	67	1.033	61	17
P - 4 O trabalho é projetado para eliminar atividades que não adicionam valor ao cliente.	67	67	33	83	83	33	83	67	83	17	0	83	33	50	83	83	67	1.017	60	17
P - 5 Porque cada unidade de trabalho necessita atingir os seus objetivos, tende-se a minar as soluções que se quer providenciar aos clientes.	83	17	67	17	17	33	17	17	67	33	17	50	33	67	17	33	67	650	38	17
P - 6 Nossas pessoas de linha de frente têm suficiente autoridade para resolver quaisquer problemas dos principais clientes.	67	67	33	100	83	33	67	83	67	83	67	67	17	17	67	83	17	1.017	60	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
Q - QUANTO ACESSÍVEL É A INFORMAÇÃO?																				
Esta seção avalia quanto facilmente as pessoas podem acessar informações relevantes.																				
Q - 1 A informação é muita lenta para ser eficaz.	33	17	67	17	17	17	33	17	83	17	17	17	17	17	17	33	450	26	17	
Q - 2 A informação é restrita àqueles que "precisam saber".	67	17	50	83	33	33	83	83	83	67	33	67	17	17	17	67	83	900	53	17
Q - 3 Os gerentes médios "manipulam" os números, se isso parecer mais aceitável aos diretores e gerentes seniores.	17	0	0	0	0	67	0	0	0	17	0	17	67	17	0	17	0	217	13	17
Q - 4 A informação é altamente relevante aos usuários, possibilitando a eles agir quando apropriado.	83	100	100	100	100	50	100	100	100	83	83	83	17	83	100	83	83	1.450	85	17
Q - 5 As pessoas são relutantes em dividir conhecimentos e as melhores práticas, quando elas vêem o conhecimento como uma fonte de vantagens internas.	83	17	17	17	17	67	0	67	0	33	17	67	17	67	17	17	17	533	31	17
Q - 6 Os altos executivos dão bons exemplos de como serem honestos e éticos em suas práticas nos negócios.	83	83	100	100	83	83	100	83	83	67	83	83	100	100	83	83	67	1.467	86	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
R - COMO VOCÊ USA AS FERRAMENTAS DE GESTÃO?																				
Esta seção avalia as ferramentas que são usadas para suportar a tomada de decisão local.																				
R - 1 Valor econômico agregado (EVA) é primeiramente usado para possibilitar aos diretores e gerentes seniores atingir os objetivos que formam o orçamento.	100	50	100	100	100	83	100	100	83	83	83	83	83	17	83	83	1.417	83	17	
R - 2 Os modelos de <i>benchmark</i> são primeiramente usados para direcionar ao alto nível as melhorias das metas e objetivos contra os próprios pares na empresa.	67	50	50	17	83	33	n/a	83	100	67	67	50	17	67	83	83	67	983	61	16
R - 3 O <i>balanced scorecard</i> é usado como um conjunto de objetivos anuais que incluem indicadores chaves de desempenho não financeiros.	83	83	100	83	33	67	100	83	100	83	67	83	33	67	100	83	50	1.300	76	17
R - 4 Gestão baseada em atividades (ABM) é somente usada para ajudar os gerentes a entender como os custos são aplicados em diferentes produtos.	17	17	n/a	17	50	17	83	67	17	83	67	50	100	50	50	83	50	817	51	16
R - 5 O modelo de gestão de relacionamento com o cliente (CRM) é primeiramente usado para determinar quem é interessado em comprar outros produtos, promoções atuais e os estoques que estão com baixa movimentação.	17	17	50	17	50	33	67	67	17	33	67	50	0	33	50	n/a	50	617	39	16
R - 6 ERP ou EWS são sistemas que determinam como os processos de negócios lideram sistemas inflexíveis.	17	33	50	17	50	50	83	83	17	17	67	83	17	33	50	50	83	800	47	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
S - QUANTO É CLARO A SUA VISÃO POR MUDANÇA?																				
Esta seção avalia o quanto claro as metas de seu modelo de gestão têm sido estabelecidas em sua empresa.																				
S - 1 Estar no topo do nosso ramo de atividade em termos de valores dos acionistas faz parte da nossa visão.	100	67	100	83	100	83	100	100	100	83	33	83	67	100	100	100	83	1.483	87	17
S - 2 Ver as pessoas como ativos de conhecimentos a serem criados, antes dos custos a serem minimizados, é parte chave da nossa visão.	83	67	100	83	83	33	83	67	100	83	83	83	17	67	17	100	67	1.217	72	17
S - 3 Fazer com que a estratégia seja um serviço diário de alguém é uma parte chave de nossa visão.	n/a	50	50	100	50	33	83	83	100	83	83	67	17	33	83	83	17	1.017	64	16
S - 4 A única visão que nós temos de baixar os custos é cortar o orçamento (especialmente pessoas) todos os anos.	67	0	17	0	17	67	0	17	17	17	17	17	67	33	17	67	33	467	27	17
S - 5 Encontrar e manter os clientes certos para conseguir a lucratividade necessária é um objetivo chave.	67	50	100	83	83	67	100	83	100	83	67	83	33	17	83	100	67	1.267	75	17
S - 6 Estabelecer um código inquebrável de conduta ética é um objetivo chave.	83	83	100	83	100	83	83	67	100	83	83	83	67	100	83	100	83	1.467	86	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
T - QUANTO VOCÊ ESTÁ DISPOSTO PARA MUDANÇA?																				
Esta seção avalia o quanto você está disposto para mudar o seu modelo de gestão com sucesso.																				
T - 1 A baixa qualidade dos gerentes da linha de frente dificultam para a empresa devolver mais responsabilidades às linhas mais baixas.	33	17	67	17	0	17	0	17	100	67	33	33	17	67	33	17	17	550	32	17
T - 2 Nós temos exemplos ruins de gestão em programas de grandes mudanças.	67	33	67	17	17	67	0	67	100	33	17	83	17	83	67	50	83	867	51	17
T - 3 O medo de "vamos" significa que o conselho não está disposto a aceitar grandes mudanças no processo de gestão de desempenho e na cultura da empresa.	17	33	50	17	33	67	0	17	67	83	17	83	17	67	33	n/a	17	617	39	16
T - 4 As pessoas de finanças estão dispostas a aceitar grandes mudanças no sistema de controle e planejamento.	33	50	n/a	50	83	83	83	83	100	67	83	83	100	33	50	83	67	1.133	71	16
T - 5 As pessoas de recursos humanos estão dispostas a aceitar grandes mudanças nas equipes e no sistema de recompensas.	67	33	n/a	50	67	67	100	83	67	67	83	33	100	83	17	83	33	1.033	65	16
T - 6 Alta prioridade deve ser dada a mudança nos processos de desempenho e na cultura da empresa, agora.	83	50	50	17	17	67	100	33	100	83	67	83	100	17	100	83	17	1.067	63	17

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10	S11	S12	S13	S14	S15	S16	S17	TOTAL	MÉDIA	Frequência
U - QUAL É A SUA OPINIÃO GERAL?																				
Esta seção é para deduzir as opiniões finais.																				
U - 1 Qual é o seu entendimento sobre o fato de que implementar um novo processo de gestão beneficiaria a empresa?																				
Muito positivo					X				X				X		X		X	5	29,4%	
Positivamente	X		X	X			X	X		X	X	X		X		X		10	58,8%	
Neutro		X				X												2	11,8%	
Negativamente																				
Muito Negativamente																				
Não aplicável																				
																		17	100,0%	
U - 2 Você entende que deve ser mudado o processo de orçamento?																				
Não, nenhuma mudança agora.																				
Deveria ser melhorado um pouco.	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X			X	X	X	13	76,5%	
Deveria ser melhorado significativamente.											X		X					2	11,8%	
Deveria ser reestruturado.									X					X				2	11,8%	
Deveria ser totalmente abandonado.																				
Não aplicável.																				
																		17	100,0%	
U - 3 Qual o interesse que pessoalmente você tem em melhorar o processo de gestão de desempenho e a cultura da empresa?																				
Quero representar um papel ativo.	X	X		X	X		X	X	X	X	X		X	X	X		X	13	76,5%	
Uma atitude positiva.			X			X						X				X		4	23,5%	
Quero ser mantido informado.																				
Neutro																				
Não estou interessado.																				
Não aplicável, ou não sei.																				
																		17	100,0%	

Apêndice B

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA
PESQUISA: É POSSÍVEL ABANDONAR O MODELO DE PLANEJAMENTO ATUAL? QUAL É O SEU ESTÁGIO DE SATISFAÇÃO?
RESULTADO DAS RESPOSTAS DOS PRINCIPAIS EXECUTIVOS DA SADIA S/A.

U -4 Você tem alguma outra informação ou comentários que você deseja dar aqui para explicar ou complementar nossas respostas para este questionário?

--

U - 5 Você tem algum comentário ou sugestão sobre este diagnóstico e levantamento?

--

S1 S2 S3 S4 S5 S6 S7 S8 S9 S10 S11 S12 S13 S14 S15 S16 S17

TOTAL

MÉDIA

Frequência