

***BEYOND BUDGETING:* panorama e tendências nas publicações científicas no Brasil**

BEYOND BUDGETING: overview and trends in scientific publications in Brazil

Aline Michely de Moura LOPES¹
Maria Aparecida do Nascimento Cavalcanti MARQUES²
Roberto Silva da PENHA³

Recebido em: 31/08/2017
Aceito em: 06/03/2018

<http://dx.doi.org/10.4025/cadadm.v26i1.39259>

RESUMO

Este trabalho teve como objetivo verificar o panorama e as tendências das publicações nacionais sobre *Beyond Budgeting* nos periódicos indexados no sistema *WebQualis Capes*, classificadas nos conceitos A2 a B5, entre os anos de 2005 e 2017, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo. Para atender a este objetivo, fez-se necessário um levantamento descritivo das publicações, do tipo de material mais utilizado nas referências, dos autores mais referenciados, entre outros pontos. Quanto à verificação do panorama e das tendências, fizeram-se necessárias a leitura e a demonstração dos objetivos e principais resultados encontrados de cada artigo, as sugestões de estudos futuros, como também as metodologias empregadas. Os principais resultados apontaram que as pesquisas ainda são embrionárias no Brasil, apesar de o trabalho seminal do método *Beyond Budgeting* ter sido de 2002. Em relação ao estudo anterior, houve uma evolução de volume de publicação, mas tímida. Outro ponto importante foi o uso de pesquisas envolvendo, na maioria das circunstâncias, análise descritiva. As tendências de pesquisas na área ainda apontam para questões de aplicabilidade e adoção pelas organizações.

Palavras-chave: Gestão. Orçamento. *Beyond Budgeting*.

ABSTRACT

This work had the objective of verifying the panorama and tendencies of the national publications on *Beyond Budgeting* in the periodicals indexed in the system *WebQualis Capes*, classified in the concepts A2 to B5, between the years of 2005 and 2017, in the area of Public Administration and Business, Accounting and Tourism. In order to meet this objective, a

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

² Professora da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

³ Doutorando no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

descriptive survey of the publications, the type of material most used in the references, the authors that were most referenced, among other points, was necessary. As for the verification of the panorama and the trends, it was necessary to read and demonstrate the objectives and main results of each article, the suggestions for future studies as well as the methodologies used. The main results indicated that the research is still embryonic in Brazil, although the seminal work of the Beyond Budgeting method was from 2002. In relation to the previous study, there was an evolution of the volume of publication, but timid, another important point was the use of Research involving most descriptive analysis circumstances. Research trends in the area still point to questions of applicability and adoption by organizations.

Keywords: Management. Budget. Beyond Budgeting.

1 INTRODUÇÃO

O orçamento empresarial exerce um papel importante na administração das empresas e, principalmente, no auxílio ao processo decisório, pois é por meio dele que são estabelecidas metas para se alcançar os objetivos da organização (FREZATTI, 2009).

No sentido lato da palavra, orçamento é o ato ou efeito de orçar, calcular, em que são feitas estimativas de receitas e despesas para se atingir um resultado. Esse processo é realizado graças ao planejamento e controle das atividades da empresa, podendo ser observado no tempo destinado para discussões, nos investimentos realizados, como também no cuidado com a qualidade dos profissionais destinados às atividades (idem, ibidem). Desse modo, o planejamento e o controle são considerados como princípios fundamentais do orçamento (BORNIA; LUNKES, 2007).

Por meio do orçamento é possível: medir os objetivos da organização; desenvolver planos de curto prazo; orçar os recursos relacionados aos planos; estipular um plano de investimento; constituir um plano de produção; planejar as compras; mensurar antecipadamente a necessidade de mão de obra direta e capacitá-la; e adaptar os orçamentos global e de produção (LUNKES, 2010). Além disso, o orçamento permite: certificar-se do progresso dos planos; verificar regularmente o grau do alcance dos objetivos; medir a eficiência dos gestores; e reavaliar os objetivos e estratégias da organização (idem, ibidem).

Voltz, Schmidt e dos Santos (2017) destacam que os modelos tradicionais de orçamento recebem críticas recorrentes e, diante desse cenário, modelos que visam a uma melhoria da informação orçamentária passam a ganhar evidência. Um dos modelos mencionados por Voltz, Schmidt e dos Santos (2017) é o *Beyond Budgeting*.

O *Beyond Budgeting*, cuja tradução para o português significa “além do orçamento”, teve o desenvolvimento a partir do modelo tradicional de orçamento, também conhecido como orçamento estático, no qual se fixavam metas e, por meio delas, eram determinados os volumes das atividades e dos setores da empresa (PADOVEZE; TARANTO, 2009). No *Beyond Budgeting*, a gestão é baseada na flexibilização e descentralização das atividades. Ele foi criado pelo *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT, 2017b), um conjunto de mais de 60 empresas que deixaram o orçamento tradicional por um orçamento em que, mediante os seus princípios, fosse possível tornar a empresa mais flexível e adaptável às mudanças do meio.

O *Beyond Budgeting* surgiu com a finalidade de desprender as organizações do processo orçamentário para que, fazendo uso de ferramentas de gestão como o *Balance Scorecard* e

indicadores de desempenho, pudessem operar de maneira livre, visando à agilidade na tomada de decisões, adaptando-se mais rapidamente às mudanças do meio (LUNKES, 2010; FREZZATI, 2009; PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Dessa forma, o *Beyond Budgeting* é uma forma de gestão que consiste na não utilização do orçamento, mas que, baseado na flexibilização das metas e dos objetivos, explora ferramentas de apoio, a fim de que o processo de planejamento e controle possa maximizar o potencial da empresa, tornando-a mais dinâmica.

Após um levantamento sobre eventuais pesquisas que envolvessem uma busca de um estado da arte da pesquisa científica sobre panorama e tendências, em nível nacional, do *Beyond Budgeting*, não foram diagnosticadas pesquisas que tivessem esse escopo. Além desse fato, como o tema é algo em certa medida recente, quando comparado às discussões existentes sobre orçamento tradicional, faz-se necessária uma busca pelo que já se fez e observar o panorama e tendências nesse campo do conhecimento envolvendo *Beyond Budgeting*.

Diante desse contexto de análise e compreensão com base nesse novo ferramental, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual o panorama e as tendências das publicações nacionais sobre *Beyond Budgeting* nos periódicos indexados no sistema *WebQualis* Capes, classificadas nos conceitos A2 a B5, entre os anos de 2005 e 2017?

O objetivo desta pesquisa é verificar o panorama e as tendências das publicações nacionais sobre *Beyond Budgeting* nos periódicos indexados no sistema *WebQualis* Capes, classificadas nos conceitos A2 a B5, entre os anos de 2005 e 2017, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo.

Por tratar-se de um tema novo no Brasil, se comparado às demais metodologias tradicionais de orçamento, faz-se necessário realizar um levantamento dos principais trabalhos sobre o *Beyond Budgeting* no âmbito acadêmico e dos caminhos seguidos por estes trabalhos. Com este levantamento, é possível verificar, de forma descritiva, os artigos do período, os principais autores e outros pontos inerentes aos artigos acessados. Além dos itens já citados como justificativa, cabe mencionar que o presente trabalho pode contribuir para futuras pesquisas, ao montar um panorama do assunto nos principais periódicos nacionais e, naturalmente, tendências e caminhos ainda não percorridos.

Outro ponto para o qual este trabalho contribui é a comparação da evolução das publicações quanto ao volume de trabalhos, visto que Albuquerque e Silva (2011) fizeram um levantamento no período de 1998 a 2007 e, adicionalmente, a presente pesquisa possui uma amplitude maior, visto que apresenta uma visão panorâmica e as tendências sobre o *Beyond Budgeting*.

Este trabalho possui, além desta introdução ao tema, o referencial teórico, na segunda seção, com a exposição sobre o *Beyond Budgeting*; na terceira seção a metodologia empregada e, em seguida, a descrição e a análise dos dados levantados; a quinta seção com as considerações finais, com o fechamento do artigo e, por fim, as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de fundamentar o entendimento da pesquisa, fez-se necessária uma apresentação breve sobre o *Beyond Budgeting*.

2.1 BEYOND BUDGETING

Para os fundadores do *Beyond Budgeting*, o orçamento é uma prática que faz parte da cultura da maioria das organizações ao redor do mundo, e aquela que não possui um processo orçamentário parece que está fora do padrão do melhor modo de gestão. O pensamento “se você não pode medir, não pode controlá-lo” completa a afirmação deles (BUNCE; FRASER; HOPE, 2002).

Contudo, havia uma crescente insatisfação com o orçamento tradicional. As empresas reconheceram que esse processo orçamentário é muito longo, muito caro, adiciona pouco valor e está cada vez mais fora do ambiente competitivo (idem, ibidem). Após identificar essa insatisfação, surgiu, em 1998, uma forma de gestão alternativa para o orçamento tradicional, o *Beyond Budgeting*, um conceito desenvolvido por uma equipe de professores e pesquisadores dos Estados Unidos e do Reino Unido, mais um conjunto de 60 organizações de vários países, que formam o BBRT.

O *Beyond Budgeting* é um modelo de gestão elaborado para superar as barreiras apresentadas pelo orçamento tradicional e criar uma organização flexível e adaptável ao ambiente de gestão, promovendo autoconfiança e liberdade para os gerentes tomarem decisões rapidamente, pensarem de maneira diferente e sentirem-se seguros em projetos inovadores (BARBOSA FILHO, 2004).

Para a introdução desse processo de gestão de desempenho na empresa, o BBRT (2017a) possui 12 princípios, derivados do “melhor das melhores práticas”, para serem adotados. Estão divididos em 2 grupos, em que o primeiro está relacionado à liderança:

- 1) Valores – Vincular as pessoas para uma causa comum; não para um plano central.
- 2) Governança – Governar através de valores partilhados e bom senso; regras e regulamentos não detalhados.
- 3) Transparência – Informação aberta e transparente; não restringem e controlá-lo.
- 4) Equipes – Organizar em torno de uma rede contínua de equipes responsáveis; não funções centralizadas.
- 5) Confiança – Confie às equipes de regular o seu desempenho; não microgerenciá-los.
- 6) Responsabilidade – A prestação de contas de base em critérios holísticos e avaliações pelos pares; não em relações hierárquicas.

E o segundo está relacionado aos processos, isto é, segundo Gimenez (2009), como a liderança deve gerir as empresas descentralizadas.

- 7) Metas – Estabeleça metas ambiciosas a médio prazo, e as metas não curto a prazo fixo.
- 8) Recompensa – Recompensas base sobre o desempenho relativo; não no cumprimento das metas fixadas.
- 9) Planejamento – Faça o planejamento de um processo contínuo e inclusivo; não um evento anual de cima para baixo.
- 10) Coordenação – Coordenar interações dinamicamente; não através de orçamentos anuais.
- 11) Recursos – Disponibilizar recursos *just-in-time*; não *just-in-case*.
- 12) Controles – Controles de base em rápido feedback, frequente; não as variações de orçamento.

Segundo Gimenez (2009), os elementos que auxiliam os gestores a alcançarem os resultados desejados e cumprirem a missão da organização são chamados de instrumentos de gestão. Frezatti (2005) apresenta uma análise comparativa entre o orçamento tradicional e o *Beyond Budgeting*, conforme Quadro 1, em que ele utilizou as críticas que motivaram o surgimento desse novo modelo e a sua eficiência no processo de planejamento.

Quadro 1 – Comparativo orçamento tradicional x *Beyond Budgeting*

Descrição	Orçamento tradicional	<i>Beyond Budgeting</i>
Metas	As metas são fixadas anualmente.	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado <i>benchmarking</i> , preferencialmente externo, negociado com o grupo de gestores.
Premiações e bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas.	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”.
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos.	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital são colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos, de acordo com o plano aceito ou redirecionado por nível superior.	Existe a delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> demandado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>Forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: Frezatti, 2005.

Fixação de metas, custo elevado, processo orçamentário longo e pouca adição de valor eram críticas apresentadas ao orçamento tradicional. Ao transitarem com êxito para uma forma de gestão flexível e adaptável, os gestores veem a oportunidade existente em uma descentralização radical de desempenho, em que a responsabilidade pertence às pessoas de linha de frente (BARBOSA; PARISI, 2004).

No Quadro 1, quanto aos controles, é mencionado o termo *Forecast*, que, segundo Padoveze e Taranto (2009), é considerado como primeira derivação do conceito de orçamento estático, sendo também denominado de orçamento ajustado, possuindo como objetivo oferecer ao orçamento original uma forma de flexibilização em razão de mudanças significativas nas expectativas de variáveis-chave.

Em relação a pesquisas anteriores que tentaram verificar o desenvolvimento quantitativo e qualitativo quanto ao orçamento como um todo, cabe destacar algumas no âmbito nacional.

Leite et al. (2008) buscaram teses e dissertações sobre orçamento empresarial no período de 1995 a 2006, para que fosse feito um resgate dessa literatura, e encontraram 112 teses e 27 dissertações sobre essa área.

Lunkes, Ripoll Feliu e Rosa (2011) pesquisaram os estudos sobre o orçamento na Espanha, visando a identificar e entender o nível de desenvolvimento sobre o tema nas principais revistas da área, no período de 2001 a 2010, e conseguiram analisar 30 artigos que foram publicados.

Zambom e Fassina (2014) também analisaram os estudos sobre o orçamento empresarial buscando identificar as principais conclusões publicadas em periódicos internacionais, como também verificar se existem autores sugerindo o abandono do orçamento, no período de 2010 a 2013, encontrando nove trabalhos e, destes, apenas um defendia a adoção ao *Beyond Budgeting*.

Albuquerque e Silva (2011) pesquisaram exclusivamente as publicações sobre *Beyond Budgeting* e identificaram, no período de 1998 a 2007, oito trabalhos, sendo duas dissertações, um artigo publicado em congresso e dois publicados em revistas, demonstrando a escassez de trabalhos sobre a temática.

Diante dos estudos citados, percebe-se uma baixa quantidade de publicações nos períodos analisados, reforçando-se, mais uma vez, a importância da presente pesquisa, pois busca fazer um levantamento de um período mais recente.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa é classificada como qualitativa, pois se dá mediante a análise de documentos (GÜNTHER, 2006). Neste caso, analisou-se o conteúdo dos artigos com o propósito de verificar a inter-relação entre os objetivos, os resultados e as sugestões para trabalhos futuros.

O procedimento de investigação utilizado foi a análise de artigos publicados nas revistas indexadas no Portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) e classificadas pelo sistema *WebQualis*. A Capes utiliza o “Qualis” para aferir e estratificar a qualidade da produção científica, classificando os periódicos por área de avaliação e enquadrando-os em estratos de acordo com relevância, sendo eles: A1 (o mais elevado), A2, B1, B2, B3, B4, B5 e C (ALVES, 2013).

A amostra da pesquisa foi composta pelas revistas indexadas no *WebQualis* Capes na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, classificadas entre os conceitos A2 a B5, durante o período de 2005 a 2017. O critério de definição desses estratos foi por não haver periódico brasileiro na área de gestão de negócios classificado como A1. A partir dos dados quantitativos coletados, fez-se um mapeamento para verificar como está sendo desenvolvido o conhecimento sobre a temática.

Inicialmente, o levantamento realizado abrangeu um total de 3.183 revistas pertencentes à área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo, classificadas nos estratos A2, B1, B2, B3, B4 e B5. Buscando-se levantar a produção estritamente brasileira e voltada para a gestão de negócios, procedeu-se com a exclusão dos periódicos publicados em língua estrangeira e aqueles alheios à área em questão.

Utilizou-se, portanto, como critério de seleção, os periódicos publicados em língua portuguesa, cuja área estivesse voltada para a gestão de negócios. Com isso, excluíram-se 2.742 periódicos, resultando em um total de 441 artigos para a análise de conteúdo, conforme Tabela 1. Analisaram-se esses artigos com vistas a verificar a ocorrência dos termos que remetessem ao objeto do presente estudo.

Tabela 1 – Apresentação da população pesquisada

Triagem das revistas – A2 a B5	Quantidade
Revistas da área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo – Estratos A1 a B3	3.183
(-) Revistas em língua estrangeira ou fora do escopo da pesquisa	2.742
(=) Total de revistas analisadas	441

Fonte: Dados da pesquisa.

A coleta de dados sobre as publicações se deu mediante as palavras-chave “*beyond budgeting*”, “*beyond*” e “*budgeting*”, iniciando-se a pesquisa acerca da temática em 11 de novembro de 2017 e finalizando-se em 18 de dezembro de 2017. No Quadro 2, observam-se os processos para a realização do levantamento e organização dos dados:

Quadro 2 – Coleta de dados

Ordem	Processo
1º	Captura da listagem dos periódicos no Portal <i>WebQualis</i> Capes < https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/veiculoPublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf >, por meio da opção “Área de avaliação: Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo”.
2º	Seleção dos periódicos classificados nos estratos A2 a B5.
3º	Segmentação entre os periódicos nacionais e internacionais, e exclusão dos estrangeiros.
4º	Busca pelas palavras-chave por meio dos sítios eletrônicos de cada periódico analisado.
5º	Leitura dos resumos para averiguar o conteúdo do artigo.
6º	Nos casos em que o portal não possuía ferramenta de busca, leram-se títulos e resumos para verificar a existência de artigos pertinentes à temática.

Fonte: Dados da pesquisa.

Após o processo do levantamento dos artigos que contemplam o tema *Beyond Budgeting*, procede-se a análise descritiva e, em seguida, a situação quanto ao conteúdo dos artigos para se traçar um panorama e tendências neste campo de pesquisa em particular.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção busca descrever e analisar os artigos encontrados pelo levantamento feito de acordo com os parâmetros estabelecidos na metodologia deste trabalho, em um primeiro momento, de forma descritiva.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA

Após finalizar a primeira análise nas revistas selecionadas, oito delas apresentaram conteúdo relativo ao *Beyond Budgeting*. Conforme se observa na Tabela 2, a maior incidência foi verificada em revistas A2, seguidas pelas revistas B1 e B4.

Tabela 2 – Periódicos analisados e artigos encontrados

Conceito	A2	B1	B2	B3	B4	B5
Revistas pesquisadas	44	69	83	86	119	40
Artigos encontrados	3	2	1	0	2	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Os oito artigos encontrados foram publicados em anos distintos. É possível observar, também, a composição do número de autores, tendo em três artigos a participação de quatro autores, o que representou um aumento no decorrer do tempo, à exceção do ano de 2015, cujo trabalho teve apenas um autor, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Evolução temporal dos artigos e autores

Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nº publicações	1	1	1	–	1	–	1	2	–	–	1	–	–
Nº autores	1	2	2	–	4	–	2	4*	–	–	1	–	–

*Cada artigo teve quatro autores.

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro ponto observado foi a quantidade de autores por trabalho, de acordo com o estrato, em que os estratos B1, B2 e B4 apresentaram a maior quantidade de autores por artigo. Por outro lado, o estrato A2, melhor classificação dentre os artigos encontrados, possui o menor número de autores por artigo, conforme apresentado na Tabela 4.

Tabela 4 – Quantidade de artigos e autores por conceito

Conceito	Quantidade artigos	Frequência autores	%
A2	3	1	5,00
		2	10,00
		2	10,00
B1	2	2	10,00
		4	20,00
B2	1	4	20,00
B3	0	–	–
B4	2	1	5,00
		4	20,00
B5	0	–	–
Total	8	20	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 5 é disposta a formação dos autores dos artigos selecionados para análise, em que 75% dos autores possuem o título de doutor e os outros 25%, de mestre. Verifica-se uma prevalência de doutores nas publicações nessa área. Infere-se que a temática seja tratada, essencialmente, em programas de pós-graduação, haja vista não haver qualquer graduando envolvido na autoria dos trabalhos.

Tabela 5 – Perfil de formação dos autores

Formação	Nº de autores	%
Doutor	15	75,00
Mestre	5	25,00
Total	20	100,00

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 6 mostra a frequência com que as universidades aparecem nos periódicos, em que a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) e o Centro Universitário Álvares Penteado

(FECAP) aparecem em primeiro lugar, com o dobro de aparições, comparando-se com as demais. Verificou-se, também, que elas estão presentes nos conceitos B1 e B2.

Tabela 6 – Frequência das universidades nas publicações

Vínculo	Freq.	%	Freq. Ac.	% Ac.
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)	2	22,22	2	22,22
Centro Universitário Álvares Penteado (FECAP)	2	22,22	4	44,44
Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM)	1	11,11	5	55,55
Universidade Regional de Blumenau (FURB)	1	11,11	6	66,66
Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL)	1	11,11	7	77,77
Pontifícia Universidade Católica (PUCSP)	1	11,11	8	88,88
USP/FEA	1	11,11	9	99,99
Total	9	100,00		

Fonte: Dados da pesquisa.

O trabalho mais citado entre os artigos encontrados na pesquisa foi o livro dos precursores do *Beyond Budgeting*, Jeremy Hope e Robin Fraser (2003), intitulado “*Beyond Budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*”. Citado por todos os artigos, esse trabalho trata de como os gestores devem agir para buscar maximizar o potencial em vez de focarem apenas nos objetivos definidos.

A Tabela 7 traz um ranking com os autores mais referenciados dentre o total das referências analisadas. Em primeiro lugar estão Hope e Fraser (2003), que estão presentes nos oito artigos; em seguida, com cinco referências, vêm Kaplan e Norton (1996), seguidos, com quatro referências, por Welsch (1973). Dentre os autores brasileiros, destaca-se Frezatti (2005), com três referências.

Tabela 7 – Ranking de autores que mais foram referenciados por artigo

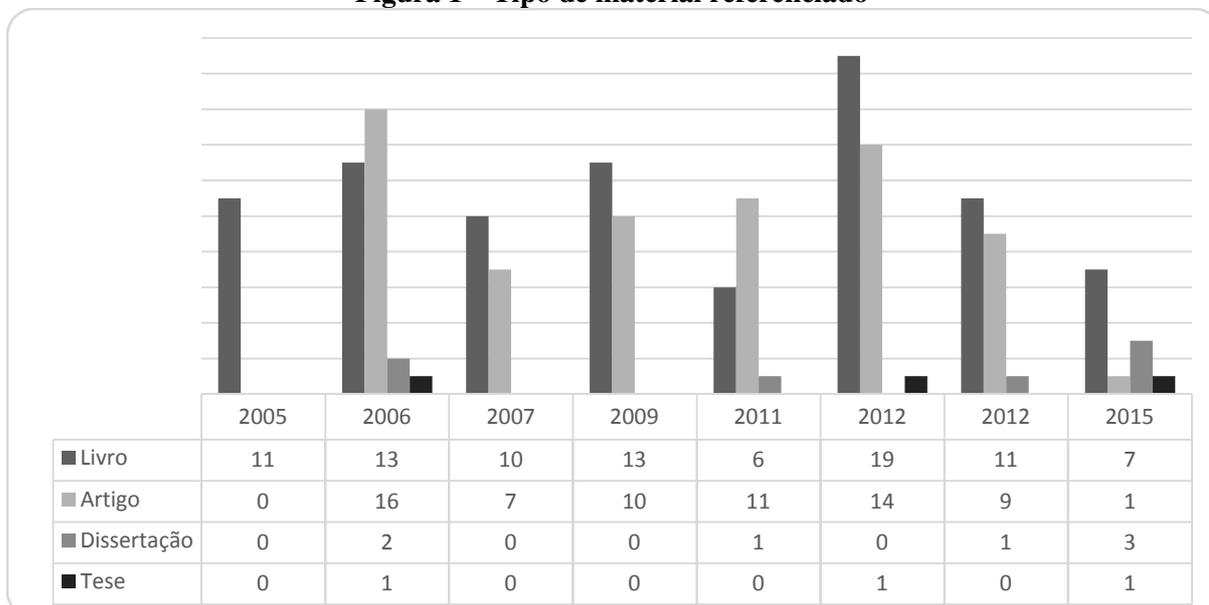
Ranking	Autores	Freq. de artigos	%
1°	Hope, J. e Fraser, R.	8	100,00%
	Kaplan, R. S. e Norton, D. P.	5	62,50%
2°	Welsch, G. A.	4	50,00%
	Frezatti, F.	4	50,00%
3°	Hope, J.	3	37,50%
	Horngren, C., Foster, G. e Datar, S.	3	37,50%
	Peleias, I. R.	3	37,50%
	Pflaging, N.	3	37,50%
	Barbosa Filho, F. e Parisi, C.	3	37,50%
	Catelli, A.	3	37,50%
	Johnson, H. T. e Kaplan, R. S.	3	37,50%
	Lunkes, R. J.	3	37,50%
4°	Barbosa Filho, F.	2	25,00%
	Fisher, L.	2	25,00%
	Hansen, S. C., Otley, D. T. e Stede, W. V.	2	25,00%
	Jensen, M.	2	25,00%
	Leahy, T.	2	25,00%
	Max, M.	2	25,00%
	Pereira, C. R.	2	25,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se uma utilização elevada de livros nas referências dos trabalhos, quantidade que, mesmo com o passar do tempo, se manteve ou aumentou, com exceção do ano de 2011, que teve uma diminuição, conforme Figura 1. Com relação aos artigos, observa-se um crescimento a partir da primeira publicação, embora nos dois últimos anos esse crescimento

não tenha se mantido. Esse fato pode guardar alguma relação com o rigor exigido pelo periódico. Especificamente no ano de 2015, o trabalho em questão está hospedado em uma revista B4, ou seja, com nível mais baixo, conforme qualificação da Capes.

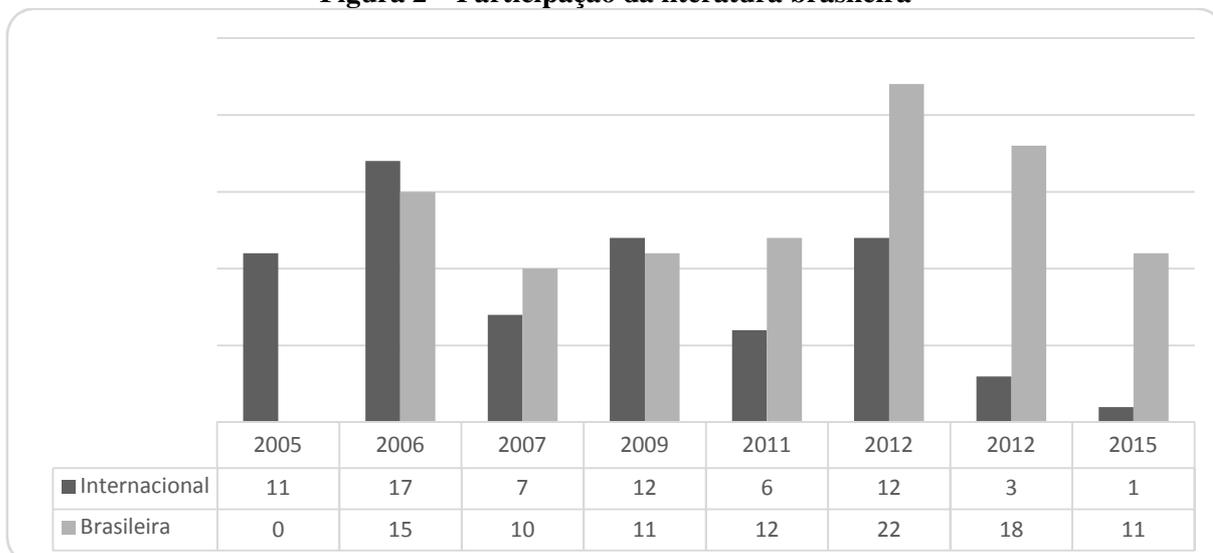
Figura 1 – Tipo de material referenciado



Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 2, observa-se a evolução do conhecimento sobre o tema no Brasil. Com exceção de 2007, que decresceu a quantidade com relação ao ano anterior, houve um grande apoio da literatura brasileira no suporte às pesquisas sobre o *Beyond Budgeting*. Destaca-se o ano de 2012, que apresentou um aumento expressivo da participação da literatura brasileira em relação à estrangeira, sendo essa participação diminuída no período seguinte, porém é possível essa variação ter sido influenciada por outras variáveis, como a já mencionada relação com um periódico de baixo rigor técnico.

Figura 2 – Participação da literatura brasileira



Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se, portanto, que, apesar de terem sido identificados diversos trabalhos nacionais nas referências dos artigos coletados, as publicações acerca do *Beyond Budgeting*, no Brasil, caminham lentamente.

4.2 ANÁLISE QUALITATIVA

Com a apresentação descritiva já apresentada dos artigos foco deste trabalho, parte-se, neste momento, para uma análise qualitativa, a fim de verificar um panorama das publicações e tendências.

No Quadro 3 estão listados todos os artigos analisados de acordo com o ano, título, autor, vínculo, periódico e conceito do periódico. A partir desse quadro, foi elaborada a Tabela 6, constando a frequência com que as universidades, com as quais os autores possuem vínculo, aparecem nos periódicos quanto à temática do *Beyond Budgeting*.

Observando-se a necessidade de listar os objetivos que motivaram a elaboração dos trabalhos e seus respectivos resultados, para verificar a inter-relação entre os artigos e identificar se os autores estavam acatando as sugestões de estudos futuros deixadas, também se fez uma análise para cruzar essas informações.

Quadro 3 – Artigos levantados

Ano	Artigo	Autores	Vínculo	Periódico	Conceito
2005	<i>Beyond Budgeting</i> : inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?	Frezatti	USP/FEA	Revista de Administração de Empresas	A2
2006	Análise da aderência ao modelo <i>Beyond Budgeting Round Table</i> : o caso Sadia S.A.	Barbosa Filho e Parisi	FECAP	Revista Universo Contábil	A2
2007	Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário	Bornia e Lunkes	UFSC	Contabilidade Vista & Revista	A2
2009	A adoção de um programa amplo de planejamento e controle e seu impacto no desempenho empresarial	Pandolfi Junior et al.	UPM	Revista Gestão Industrial	B4
2011	Avaliação do <i>Beyond Budgeting</i> como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES	Souza e Lavarda	FURB	CONTEXTUS – Revista Contemporânea de Economia e Gestão	B1
2012	<i>Beyond Budgeting</i> – percepções e adaptabilidade ao varejo bancário: pesquisa junto aos gestores de um grande banco brasileiro	Peleias et al.	FECAP	Revista de Negócios	B1
2012	Modelo de planejamento e controle gerencial para educação a distância	Soares et al.	UFSC e UNISUL	Revista de Administração FACES Journal	B2
2015	Controladoria no processo orçamentário: Orçamento BBRT x Orçamento Gestão Econômica	Santos	PUCSP	Revista Elet.do Depto. de Ciências Contábeis & Depto. de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)	B4

Fonte: Dados da pesquisa.

Os autores dos trabalhos listados expõem o que os motivaram a fazer a pesquisa e, ao final, explicam se atingiram seu objetivo. Na busca de verificar essa situação, reuniram-se os objetivos dos estudos e seus resultados identificados durante o processo de verificação do conteúdo.

Ao realizar uma análise temporal, é possível identificar uma possível queda na qualidade dos trabalhos publicados nos últimos anos, fato observado devido à classificação das revistas a que esses artigos pertencem. Presume-se esse dado em virtude de as melhores pesquisas tenderem a ser publicadas nos estratos mais elevados, como A2, e os trabalhos de qualidade não elevada levarem os autores a submeterem-nos a periódicos de menor expressão, consequentemente com estratos menores, neste caso, B4.

Ao analisar os aspectos metodológicos dos artigos, foi possível identificar a metodologia e a tipologia da pesquisa. No Quadro 4 observa-se que os autores utilizaram diferentes métodos de pesquisa para atingir os objetivos: revisão da literatura, estudo de caso, pesquisa documental, pesquisa de campo e *survey*. Quanto ao tipo da pesquisa, verificou-se a existência das três tipologias: exploratória, explicativa e descritiva. A maior quantidade dos tipos de pesquisas girou em torno da classificação como descritivas e exploratórias.

Embora seja o estudo brasileiro mais recente sobre o *Beyond Budgeting*, a proposta de Santos (2015) não apresenta as características de pesquisa científica, pois ignora, entre outros fatores, apresentação de objetivo, metodologia e informações relativas à delimitação da pesquisa, embora esteja implícito que a autora tenha se limitado a apresentar uma revisão de literatura com base no conteúdo de dissertações de mestrado.

Quadro 4 – Aspectos metodológicos

Autores	Artigo	Método de pesquisa	Tipo da pesquisa
Frezatti (2005)	<i>Beyond Budgeting</i> : inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?	Revisão	Descritiva
Barbosa Filho e Parisi (2006)	Análise da aderência ao modelo <i>Beyond Budgeting Round Table</i> : o caso Sadia S.A.	Caso	Descritiva e explicativa
Bornia e Lunkes (2007)	Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário	Arquivo/documental	Descritiva
Pandolfi Junior et al (2009)	A adoção de um programa amplo de planejamento e controle e seu impacto no desempenho empresarial	Campo	Descritiva e exploratória
Souza e Lavarda (2011)	Avaliação do <i>Beyond Budgeting</i> como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES	Campo	Exploratória
Peleias et al. (2012)	<i>Beyond Budgeting</i> – percepções e adaptabilidade ao varejo bancário: pesquisa junto aos gestores de um grande banco brasileiro	Levantamento/ <i>survey</i>	Descritiva e exploratória
Soares et al. (2012)	Modelo de planejamento e controle gerencial para educação a distância	Caso	Descritiva
Santos (2015)	Controladoria no processo orçamentário: Orçamento BBRT x Orçamento Gestão Econômica	Revisão de literatura	–

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 5 apresenta os objetivos de cada um dos trabalhos, bem como os resultados obtidos, percebendo-se que as pesquisas ainda são embrionárias no Brasil e tentam lançar luz em

relação ao que é essa ferramenta e à percepção quanto à aplicabilidade e à adoção deste método.

Quadro 5 – Objetivo do estudo x resultados obtidos

Autores	Objetivo do estudo	Resultados obtidos
Frezatti (2005)	Analisar a abordagem conhecida pela expressão “ <i>Beyond Budgeting</i> ”, que faz o questionamento do que é denominado abordagem “tradicional” do orçamento empresarial, e avaliar se ela constitui uma inovação.	Verificou-se que o <i>Beyond Budgeting</i> é uma tentativa de recuperar os aspectos qualitativos clássicos do orçamento, que, se fossem cumpridos, não precisariam de um novo rótulo para ser administrativamente efetivos. Ainda afirma que a abordagem, além de não resolver alguns problemas que a ausência do orçamento pode acarretar, cria outros que não existiriam sem a referida proposta.
Barbosa Filho e Parisi (2006)	Analisar o impacto causado na empresa por sua posição quanto à utilidade do orçamento como ferramenta de suporte na gestão, verificando se a Sadia S.A. tem tendência a adotar os princípios do <i>Beyond Budgeting</i> .	Após o estudo realizado, estima-se que a empresa tem tendências para adotar os princípios do <i>Beyond Budgeting</i> , entretanto constatou-se que é necessário quebrar diversos paradigmas para implementar um novo modelo de gestão.
Bornia e Lunkes (2007)	Desenvolver a proposta de orçamento renovado, com alinhamento das metas orçamentárias aos indicadores estratégicos do <i>balanced scorecard</i> .	Concluiu-se que a integração entre o <i>balanced scorecard</i> e o orçamento pode contribuir na melhoria da gestão, principalmente no alinhamento entre indicadores estratégicos e metas operacionais, além de flexibilizar o processo orçamentário e incluir um conjunto maior de medidas de desempenho.
Pandolfi Junior et al. (2009)	Evidenciar uma relação estatística entre a existência de um programa sistemático de planejamento e controle (<i>budgeting</i>), e a obtenção de um resultado financeiro operacional superior.	Constatou-se que a maioria das empresas pesquisadas adota o planejamento e controle no método tradicional, embora a importância dos métodos alternativos já esteja sendo observada.
Souza e Lavarda (2011)	Mostrar a percepção dos gestores das Instituições de Ensino Superior (IES) do Vale do Itajaí, microrregião de Blumenau, sobre as propostas do <i>Beyond Budgeting</i> em relação ao modelo orçamentário tradicional.	Identificou-se que as críticas feitas ao orçamento tradicional não se aplicam às entidades estudadas, e que a opção pelo <i>Beyond Budgeting</i> não traria mudanças para as instituições, visto que grande parte dos benefícios propostos pela nova ferramenta já é empregada nas IES.
Peleias et al. (2012)	Detectar as percepções dos gestores sobre a existência de falhas no uso do orçamento na forma tradicional e evidências de comportamentos indesejados.	Verificou-se que existem falhas no uso do orçamento tradicional e que para os gestores as evidências de comportamentos indesejados são suficientes para motivar a adoção de um novo modelo de gestão. Além disso, citou a agilidade, autonomia e agregação de valor como fatores críticos de sucesso.
Soares et al. (2012)	Verificar a interação do <i>Beyond Budgeting</i> com o <i>Skandia Navigator</i> , como uma ferramenta de gestão, em um programa de cursos <i>lato sensu</i> , de uma instituição de ensino a distância.	Considerou-se adequado o uso do <i>Beyond Budgeting</i> , juntamente com o <i>Skandia Navigator</i> , de maneira a planejar e controlar melhor as ações das instituições universitárias.
Santos (2015)	[Implícito] Apresentar, dentro do escopo da Controladoria, alguns modelos de gestão.	Conclui que, embora a proposta de um modelo que objetiva uma competição mais eficaz e uma descentralização dos processos, o orçamento constituído no modelo de Gestão Econômica possibilita aos gestores uma base de informações que lhes permitem uma avaliação de suas áreas de responsabilidades.

Fonte: Dados da pesquisa.

No Quadro 6 estão listadas as sugestões de trabalhos que os autores deixaram para os leitores, verificando-se a existência de propostas de melhorias, como aumento da amostra e utilização de outras variáveis, e também a recomendação de outras formas de pesquisa.

Quadro 6 – Sugestão de trabalhos futuros

Autores	Artigo	Sugestão de trabalhos futuros
Frezatti (2005)	<i>Beyond Budgeting</i> : inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?	Utilização do <i>Beyond Budgeting</i> no Brasil. Analisar empresas que utilizam abordagens semelhantes, como a identificação de seu grau de satisfação alcançado ao longo do tempo.
Barbosa Filho e Parisi (2006)	Análise da aderência ao modelo <i>Beyond Budgeting Round Table</i> : o caso Sadia S.A.	Aumentar a discussão sobre o tema em todos os foros acadêmicos, empresariais e de pesquisas, para que se possa acrescentar conhecimento ao ramo da Controladoria.
Bornia e Lunkes (2007)	Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário	Pesquisar em outras empresas, aplicando as melhorias sugeridas no orçamento renovado. Realizar uma pesquisa para o desenvolvimento de um sistema de gerenciamento de setor ou área de um órgão público ou do terceiro setor.
Pandolfi Junior et al. (2009)	A adoção de um programa amplo de planejamento e controle e seu impacto no desempenho empresarial	Reaplicar esse estudo utilizando uma maior abrangência amostral. Utilizar o método quantitativo acompanhado de uma avaliação qualitativa das respostas obtidas, através do emprego de entrevistas em caráter amostral.
Souza e Lavarda (2011)	Avaliação do <i>Beyond Budgeting</i> como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES	Não deixou sugestões.
Peleias et al. (2012)	<i>Beyond Budgeting</i> – percepções e adaptabilidade ao varejo bancário: pesquisa junto aos gestores de um grande banco brasileiro	Investigar se a adoção do <i>Balanced Scorecard</i> , combinada com outros instrumentos de gestão, vem contribuindo para melhorar a eficácia empresarial das organizações.
Soares et al. (2012)	Modelo de planejamento e controle gerencial para educação a distância	Não deixou sugestões.
Santos (2015)	Controladoria no processo orçamentário: Orçamento BBRT x Orçamento Gestão Econômica	Não deixou sugestões.

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao cruzar as sugestões de trabalhos futuros com as pesquisas que as sucederam, constatou-se que não houve ocorrência de um artigo citar outro pertencente a esse levantamento, o que leva a crer que não se acataram as sugestões deixadas. Contudo, identificou-se, na pesquisa de Peleias et al. (2012), uma citação à tese de doutorado de Lunkes (2006), que posteriormente foi publicada como artigo em 2007 e este se encontra dentre os listados no presente estudo.

As sugestões de pesquisas, em geral, apresentam que os achados merecem ser confrontados com pesquisas recentes que tenham o mesmo foco, inclusive com sugestões de réplicas de trabalhos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como objetivo verificar o panorama e tendências das publicações nacionais sobre *Beyond Budgeting* nos periódicos indexados no sistema *WebQualis* Capes, classificadas

nos conceitos A2 a B5, entre os anos de 2005 e 2017, na área de Administração Pública e de Empresas, Ciências Contábeis e Turismo.

O levantamento apresentou oito artigos para análise descritiva e qualitativa. Alguns dados merecem atenção: os autores possuíam, em maior parte, a titulação de doutor, uso de referências clássicas quanto ao *Beyond Budgeting*, como o trabalho seminal de Hope e Fraser (2003) e, no âmbito nacional, Frezatti (2005), e o tipo principal de fonte para as referências foram livros.

Constatam-se as poucas pesquisas envolvendo o *Beyond Budgeting*, demonstrando que, no aspecto de volume de produção científica, os achados não divergiram dos obtidos por Albuquerque e Silva (2011), com a obtenção de oito artigos contra dois da pesquisa anterior.

Um fato importante é que as sugestões de pesquisas futuras oferecidas pelos trabalhos analisados não foram seguidas nas pesquisas posteriores, e o mais interessante é que as pesquisas mais recentes não utilizaram como referencial os primeiros artigos citados no Brasil. Isso pode apontar problemas nas buscas das adequadas referências e pode explicar o volume maior de citações com base em livros. Obviamente, não se pode fechar questão quanto a isso, pois os autores dos trabalhos podem exercer a liberdade de produção científica, deixando de lado materiais que não foram considerados relevantes para a elaboração dos referidos estudos.

Para que seja traçado um panorama das publicações quanto ao *Beyond Budgeting* no Brasil, presume-se que seriam necessárias mais publicações do que apenas oito, mas se percebe que as pesquisas estão seguindo uma tendência de verificação quanto à aplicabilidade e quanto às réplicas de metodologias para verificação se os resultados persistem ou não, podendo ser este um caminho para a consolidação do tema no Brasil e, conseqüentemente, uma adoção em maior escala pelas organizações.

A presente pesquisa contribui para academia em virtude de apresentar o cenário quanto ao *Beyond Budgeting*. Diante disso, compreende-se que, para pesquisas futuras, pode-se executar uma investigação sobre a influência da utilização do *Beyond Budgeting* em conjunto com os instrumentos de apoio à gestão, como também propor aplicações práticas e comparações entre o orçamento tradicional e o *Beyond Budgeting*.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, K. S. L. S.; SILVA, F. C. C. As publicações acadêmicas de pesquisa no Brasil, no âmbito do *Beyond Budgeting*. **Revista Eletrônica EAD UNIJORGE**, v. 1, n. 1, 2011.

ALVES, B. H. **Aportes bibliométricos à produção científica nos principais periódicos da área de Ciência da Informação no Brasil, no período de 2006-2010**. 2013. Dissertação (Mestrado)–Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Faculdade de Filosofia e Ciências de Marília, Marília, SP, 2013.

BARBOSA FILHO, F. **Estudo de caso de uma empresa brasileira de grande porte do ramo de alimentos, para analisar sua tendência ao modelo *Beyond Budgeting***. 2004. Dissertação (Mestrado)–Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP, São Paulo, 2004.

BARBOSA FILHO, F.; PARISI, C. A proposta do modelo *Beyond Budgeting*: modelo coerente de gestão, sem ênfase em orçamentos. In: SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO, 7., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2004.

_____. Análise da aderência ao modelo *Beyond Budgeting Round Table*: o caso Sadia S.A. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 26-42, 2006.

BEYOND BUDGETING ROUND TABLE. **The Beyond Budgeting principles**. Disponível em: <<http://bbrt.org/about/the-beyond-budgeting-principles/>>. Acesso em: 24 dez. 2017a.

_____. **What is Beyond Budgeting**. Disponível em: <<https://bbrt.org/what-is-beyond-budgeting/>>. Acesso em: 24 dez. 2017b.

BORNIA, A. C.; LUNKES, R. J. Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. **Contabilidade Vista e Revista**, v. 18, n. 4, 2007.

BUNCE, P.; FRASER, R.; HOPE, J. **BBRT – Beyond Budgeting white paper**. Hampshire, EUA, jun. 2002. Disponível em: <<http://bbrt.org/product/bbrt-white-paper-june-2002>>. Acesso em: 18 out. 2015.

FREZATTI, F. *Beyond Budgeting*: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? **RAE – Revista de Administração de Empresas**, v. 45, n. 2, abr-jun, 2005.

_____. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIMENEZ, L. **Uma análise comparativa da proposta *Beyond Budgeting* e Gestão Econômica**. 2009. Dissertação (Mestrado)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

GÜNTHER, H. Pesquisa qualitativa *versus* pesquisa quantitativa: esta é a questão? **Psicologia: Teoria e Pesquisa**, v. 22 n. 2, p. 201-210, 2006.

HOPE, J.; FRASER, R. **Beyond Budgeting**: how managers can break free from the annual performance trap. Boston: Harvard Business School Press, 2003.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action**. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006, **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 47, p 56-72, maio/ago. 2008.

LUNKES, R. J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LUNKES, R. J.; RIPOLL FELIU, V. M.; ROSA, F. S. Pesquisa sobre o orçamento na Espanha: um estudo bibliométrico das publicações em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 7, n. 3, p. 112-132, out. 2011.

PADOVEZE, C. L.; TARANTO, F. C. **Orçamento empresarial**: novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

PANDOLFI JUNIOR, L. et al. A adoção de um programa amplo de planejamento e controle e seu impacto no desempenho empresarial. **Revista Gestão Industrial**, v. 5, n. 1, 2009.

PELEIAS, I. R. et al. *Beyond Budgeting* – percepções e adaptabilidade ao varejo bancário: pesquisa junto aos gestores de um grande banco brasileiro. **Revista de Negócios FURB**, v. 17, n. 1, 2012.

SANTOS, I. T. Controladoria no processo orçamentário: orçamento BBRT x orçamento Gestão Econômica. **Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)**, v. 2, n. 1, p. 134-152, 2015.

SOARES, T. C. et al. Modelo de planejamento e controle gerencial para educação a distância. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 11, n. 3, 2012.

SOUZA, R.; LAVARDA, C. Avaliação do *Beyond Budgeting* como ferramenta de planejamento e controle na visão dos gestores de IES. **CONTEXTUS – Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 9, n. 2, jul./dez. 2011.

VOLTZ, M. F.; SCHMIDT, P.; DOS SANTOS, J. L. Orçamento base zero e orçamento matricial: vantagens e desvantagens de sua utilização. **Caderno de Administração**, v. 25, n. 1, 2017.

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

ZAMBOM, E. P.; FASSINA, P. H. Orçamento empresarial: uma análise em estudos. **Revista Científica Fazer**, v. 1, n. 3, 2014.