

## **O *beyond budgeting* e o planejamento e controle de produção/operação: um estudo empírico exploratório**

Francisco Isidro Pereira – fisidro30@hotmail.com  
Universidade Federal do Ceará

### **Resumo**

O planejamento das necessidades da produção se concretiza por levantamento de tempos, prazo e quantidades de matérias primas, peças individuais e grupos construtivos. Com base nessa assertiva foi edificada como questão norteadora de pesquisa se no ambiente de processo produtivo/operações a sua gestão e configuração podem coexistir sem plano orçamentário? Se a modelagem do *beyond bugeting* reflete a realidade do ambiente produtivo/operações. O campo empírico de estudo convergiu para três *setting* de pesquisa, contemplando como método de pesquisa o estudo multicaso. Os instrumentos de captura de dados utilizados foram o uso da observação e a entrevista do tipo semi estruturada. O plano de registro de dados usufruiu das anotações de campo por meio do bloco de anotações. O procedimento analítico partiu de confrontos teóricos, reflexões e configuração de esquemas e modelagem e simulação. Infelizmente o modelo não foi capaz de dissipar qualquer mecanismo orçamentário. A manipulação dos insumos inevitavelmente requer que sejam orçados.

**Palavras chave:** *beyond budegting*, autogestão, plano orçamentário

### **Abstract**

The planning of production needs is realized by lifting times, terms and amounts of raw materials, individual parts and building groups. Based on this assertion was built as guiding research question if in the process environment production /operations management and configuration can coexist without budget plan? If the modeling beyond bugeting reflects the reality of the production/operations environment. The empirical field study converged on three setting of research, aimed as a research method the multi case study. The data capture instruments used were the use of observation and interview semi structured type. The data logging plan benefited from field notes through the notebook. The analytical procedure came from theoretical confrontations, discussions and schemes of configuration and modeling and simulation. Unfortunately the model was unable to dispel any budget mechanism. The handling of inputs inevitably requires them to be budgeted.

**Key words:** beyond budgeting, self-management; budget plan

## Introdução

É notória que a inovação é uma variável que define não só a materialidade do objeto físico, mas também de forma subjetiva a gerencial. Ela é a própria aderência da sustentabilidade e continuidade do negócio. Recorrer a modelos que captam a eficiência, a eficácia, a economicidade e efetividade tornou-se coercitivo na busca constante de se criar um diferencial no meio concorrencial das empresas.

A qualidade da gestão e de seus gestores parece firmar imprescindível na “selva” de empresas as quais buscam constantemente agregação de valor aos seus negócios. O *Beyond Budgeting* parece àquele instrumental de gestão que se propõe a dar uma guinada no bojo dos modelos de gestão. Extirpar a ideia de modismo ou de estar reinventando a roda é uma condição imprescindível para se entender a contextualização do modelo. Conforme Bunce (2007), o núcleo do desempenho gerencial é o planejamento e o processo orçamentário, no entanto dada a natureza adaptativa, responsiva e inovativa que requerem os negócios na atual dinâmica dos mercados percebe-se a necessidade de uma abordagem de planejamento mais contínuo.

Não é de todo peculiar indagar como gerenciar sem um plano orçamentário. Ao remeter ao Hope e Fraser (1999) estes delineiam um bem acabado conjunto de argumentação do modelo proposto. Ostergren e Stensaker (2011) procederam a uma investigação em duas unidades de negócios buscando entender o funcionamento das mesmas depois da completa remoção do sistema orçamentário de seu modo gerencial.

Não se pode negar, todavia a larga utilização do orçamento no âmbito das empresas como reforça Mucci e Frezatti (2013), corroborando com Knight (1992) quando o mesmo assegura efetivamente às empresas bem sucedidas a sua utilização extensivamente da estrutura orçamentária para fins de controle; Silva (2009) ao afirmar que o orçamento empresarial, apesar de ser bastante criticado atualmente, por sua natureza quantitativa e assimetria informacional, ainda é um instrumento gerencial amplamente utilizado no âmbito empresarial e Queiróz (2010), ao comprovar empiricamente o instrumental orçamentário como um excelente ferramental de controle e de orientação na gestão e na definição dos objetivos de curto, médio e longo prazo, estando claramente associado à estratégia das empresas.

A implementação da pesquisa teor deste texto, partiu das assertivas construídas por Wieneke (2009), ao abordar o planejamento das necessidades da produção, como realizado por levantamento de tempos, prazo e quantidades de matérias primas, peças individuais e grupos construtivos necessários para o atendimento de um pedido. O planejamento das necessidades não se limita às quantidades de materiais e peças ou componentes dos produtos, mas os associa com as datas em que estes são necessários, razão por que necessita do decurso de fabricação e montagem para poder determinar as datas de disponibilidade de cada componente. Esse decurso é descrito pelo plano geral de trabalho para a fabricação das peças e grupos construtivos.

Assim, com base no teor do parágrafo retro, foi edificada como questão norteadora de pesquisa, se no ambiente de processo produtivo e de operações a sua gestão e configuração podem coexistir sem plano orçamentário?

Juntamente com esta introdução, o artigo em apreço está pautado em seis seções, a saber: as seções 2 e 3 remontam o aparato teórico para servir de sustentação o teor da última seção, que trata das considerações finais onde concilia o corpo teórico e os achados empíricos. Estes são objetos da seção 5 e a seção 4 descreve o procedimento metodológico.

## 2. A estrutura da definição de processos produtivos

Sob o ângulo analítico de Antunes (2008) um processo é um fluxo integrado de materiais do início ao final da produção. Em alguns pontos deste fluxo irão aparecer pessoas e máquinas (por exemplo, trabalhadores de transporte, operadores de torno mecânico, operador de inspeção). Em outros pontos a análise da função processo irá indicar, meramente, que existe um material ou um lote de material parado. Do ponto de vista da função operação, a análise recai sobre as pessoas e os equipamentos que trabalham na estrutura da produção. Sendo assim, os pontos de vista de análise são distintos e autônomos, embora interrelacionados.

Neumann (2013) após pontuar uma síntese da evolução das definições associadas aos termos *manufatura* e *operação*, infere que atualmente, quando se trata da produção de bens utilizando máquinas e equipamentos, usa-se o termo *manufatura* enquanto no tocante a produção de bens e serviços utilizando máquina e equipamentos, em um espectro contínuo emprega-se *operação* (grifo do autor).

De forma mais genérica, para Silva e Venanzi (2013), processo em manufatura e serviços é, por definição, qualquer passo ou conjunto de passos que estão envolvidos na conversão ou na transformação de insumos em resultados.

Com maior rigor, Schmenner (1999) traceja um detalhe interessante, nesse contexto: da mesma forma que se pensa nas indústrias em termos de diferentes tipos de processos, pode-se também pensar em processos de serviços em termos de processos distintos. A caracterização de serviços como fábricas de serviços, lojas de serviços, serviços de massa e serviços profissionais pode ser usada para comparar processos de serviços de forma muito semelhante à qual se compara os processos no espectro industrial.

### 3. Pilares teóricos do *beyond budgeting*

Desde as discussões seminais, o *Beyond Budgeting* se refere a uma concepção de gerenciamento que requer uma completa eliminação de elaboração e controle de orçamento. Tal movimento começou em 1998, na Inglaterra. Conforme Pflaeging (2009), naquele ano, a associação americana de indústrias Consortium of Advanced Management, International (CAM-I), criou em Londres o *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) como grupo de trabalho que contava com representantes de empresas de vários ramos e que tinha como objetivo perseguir alternativas ao planejamento e controle tradicional baseado em orçamentos. O foco principal do grupo foi deter nas empresas que já haviam abolido do planejamento orçamentário em suas estruturas de gestão.

Nos idos de 2003 o BBRT tornou-se uma configuração organizacional separada do CAM-I e assegurou o primeiro evento público, que no entender de Daum (2003), marca-se o início do estágio de *marketing* do movimento do *Beyond Budgeting*.

Becker, Messner e Schaffer (2010) resumem o panorama evolutivo do desenvolvimento conceitual e organizacional do BBRT bem como o próprio conceito de *Beyond Budgeting* cuja origem remonta das reflexões iniciais de Hope e Fraser (2003). Eles reforçam exaustivamente que o *Beyond Budgeting* não é uma ferramenta ou técnica, mas um modelo de gestão integrado. Segue a mesma insistência de Pflaeging (2009). Nada de burocracia, ordens dadas de cima para baixo, estruturas organizacionais hierárquicas e centralizadas. Tudo substituído por redes auto gerenciadas. A implementação desse modelo significa uma ruptura de paradigma no mundo da gestão, pois representa um novo modelo mental. Nesse sentido, o *Beyond Budgeting* é, a rigor, um avanço.

Nas palavras de Daum (2001) o *Beyond Budgeting* é desenhado para superar barreiras tradicionais e criar uma organização flexível e adaptável proporcionando aos executivos confiança e liberdade para pensar diferente e tomar decisões rápidas além de colaborar com projetos inovadores com equipes multifuncionais.

No entanto, conforme eles mesmos advertem, uma organização realmente implementa o *Beyond Budgeting* somente quando aplica todos os 12 princípios os quais se constituem na própria essência do BB. De acordo com Pflaeging (2004, 2009) os seis primeiros possibilitam uma liderança com alto nível de empoderamento, portanto, uma organização com decisões radicalmente descentralizadas. São eles: 1 – metas baseadas na maximização do desempenho potencial; 2 – avaliação e recompensas tendo como referências contratos de melhoria relativa, considerando-se a natureza ou razões dos fatores impactantes; 3 – fazer dos planos de ação um processo contínuo e inclusivo; 4 – tornar os recursos disponíveis sempre que solicitados; 5 – coordenar as ações na empresa para que prevaleçam as demandas do cliente e 6 – controles baseados em governança efetiva e num grupo de indicadores de desempenho relativo.

O segundo conjunto de seis princípios descreve processos flexíveis de gestão de desempenho. Agrupa princípios de gestão descentralizada, com delegação de autoridade para

decisões em níveis operacionais. Isso habilitaria e encorajaria decisões locais sem pressões, direcionamentos ou constrangimentos. Vale citá-los: 1- prover uma estrutura de governança com princípios e limites claros; 2 – criar um clima de alto desempenho baseado em sucesso relativo; 3 – dar as pessoas liberdade de tomar decisões localmente, consistentes com princípios de governança e metas organizacionais; 4 – atribuir responsabilidade pelas decisões de criação de valor às equipes de “linha de frete”; 5 – fazer as pessoas responsáveis pelos resultados obtidos com o cliente; 6 – apoiar sistemas de informação éticos e abertos que permitam “verdade única” na organização.

O teor de tais princípios permite explicitar quais os efeitos se verificam na gestão das organizações quando se exclui o orçamento anual, análise inclusive, edificada por Hope e Fraser (1999) e Bunce, Fraser e Hope (2002). Zeller e Metzger (2013) assinalam que as companhias utilizam as projeções contínuas como substituto ou uma combinação com o orçamento tradicional, com intuito de “navegar” os negócios em ambientes mutacionais. Por meio de um estudo de caso, Hänninen (2013) indicou que o sistema orçamentário tradicional ainda se considera a melhor possibilidade para os propósitos da empresa investigada. Os métodos alternativos analisados provaram ser problemáticos a sua substituição no cotidiano das atividades orçamentárias da companhia. Não obstante, o estudo frisou a ideia de orçamento contínuo (*rolling or continuous budgeting*) como a alternativa mais plausível ante a realidade estudada. Ouda e Makhoul (2014) discutiram que alguns dos princípios do Beyond Budgeting são aceitáveis e outros não. Segundo eles não há reprovação de todos os princípios, porém não há nenhuma implicação que haja substitutos ante o modelo orçamentário tradicional. Para eles os seus achados levam a uma combinação de princípios que descrevem o modelo Beyond Budgeting e o orçamento na base tradicional. Liang e Wang (2010) chega a sublinhar que as unidades produtivas não podem ser controladas sem um orçamento.

### 3.1 A autogestão e o *Beyond Budgeting*

Uma das variáveis que constituem a definição de *Beyond Budgeting* é autogestão. E cabe aqui uma análise mais detida da definição de autogestão. Para esse intento parte-se do olhar crítico de Carvalho (1995). Ela desenvolve a sua definição referindo como unidade de autogestão aquele núcleo para a qual seus membros formam um grupo que se governa a si mesmo. No tipo autogestão de autogoverno todos os trabalhadores numa determinada empresa se tornam seus administradores diretos. Grupos de pessoas enfrentando uma situação comum são grupos autogovernados, seja no trabalho, na comunidade ou no país como um todo. Numa organização de autogestão a coletividade exerce os poderes do governo por meio da ação direta.

Ainda se apoiando nas ideias de Carvalho (1995), a autogestão só é possível quando o grupo controla os meios e os produtos da produção. Esse controle torna-se explícito no direito de participar em todas as tomadas de decisões, na capacidade de constantemente aumentar o conhecimento técnico do grupo e na autonomia legítima do grupo para entender os valores e objetivos da organização.

A unidade de autogestão é uma forma de organização tanto política como econômica que tem a capacidade de se estender, formando novos grupos, ou subunidades, em sistemas autônomos que tem as mesmas características. Os membros das unidades de autogestão são simultaneamente governantes e governados.

A recente visão analítica inevitavelmente remete a Ritto (2005) dada a sua definição analítica de organização em rede a qual contempla a autogestão e a rede descentralizada governada de fora para dentro. Ele parte da assertiva de que os tipos de rede ao variarem em função do nível de autonomia dos atores e da natureza das relações de interdependência que estabelecem e que animam o espaço onde prosperam a troca de ideias e a sinergia, mas, também, conflitos de toda ordem. Em contraposição ao modelo hierárquico-burocrático tradicional, a rede configura uma disposição horizontal e entrelaçada dos atores, baseada em relações mais funcionais que hierárquicas, mais cooperativas do que competitivas e mais dinâmicas, menos normativas, inaugurando novos parâmetros para a coordenação de ações. A rede é o lugar da manifestação de múltiplas percepções e da intersubjetividade, onde os atores,

ao tempo em que mantém sua autonomia, estabelecem múltiplas relações de interdependência. Na rede convivem relações de cooperação – dimensão integradora – e conflitos de interesses – dimensão de auto afirmação. As características que mais identificam as redes são a autonomia e a interdependência dos atores. As redes são multicêntricas, voltadas para alcançar objetivos compartilhados, para o tratamento de interesses coletivos, necessitam do compromisso entre os atores que têm que aprender a atuar em uma nova estrutura de poder, comprometido com a negociação das percepções de cada um sobre a realidade, à alocação dada aos recursos, aos resultados a serem obtidos e aos critérios de sucesso.

No traçar analítico de Ritto (2005) não se observa uma desconexão das ideias de Morin (1997) ao se deparar com a definição de autopoiese este se referindo a evolução dos sistemas vivos como resultado de mudanças geradas internamente, haja vista que o sistema não se adapta ao ambiente nem o ambiente seleciona a configuração sistêmica que irá sobreviver, mas o sistema global de interações que acaba por moldar o seu próprio futuro.

Outro argumento fortemente presente no teor teórico da adoção da lógica do *beyond budgeting* é o arcabouço conceitual de sistema auto organizador. Merecendo destacar Atlan (1992) por sua precisão inteligível, tal sistema se define quando, sob o efeito de perturbações aleatórias, o sistema, em vez de ser destruído ou desorganizado, reage por um aumento da complexidade e continua a funcionar. Ainda se remetendo em Ritto (2005), o sistema recebe perturbações aleatórias, sem relação causal com o tipo de organização que aparecerá no sistema.

#### **4. Delineamento metodológico adotado**

O estudo empírico procedido se deu no contexto de três empresas: uma do segmento industrial e duas de serviços. As suas escolhas foram essencialmente motivadas pelas facilidades de acesso e o grau de confiabilidade mantida junto aos indivíduos que compõem a diretoria.

Portanto o método de pesquisa adotado foi o estudo de multicaso, do tipo descritivo. Conforme Ryan, Scapens e Theobald (2002), o mesmo é usado para descrever práticas e uso de sistema de gestão contábil, técnicas e procedimentos operacionais. O protocolo foi devidamente formalizado consoante as orientações explanadas por Yin (2012, 2010) e Gil (2009). O espaço temporal demandado na coleta dos dados abarcou 20 meses, entre novembro de 2013 e junho de 2015.

Dentre os instrumentos utilizados no recolhimento dos dados sobressaíram a entrevista do tipo semi estruturada onde teve como sujeitos alvos os executivos e funcionários.

Como os estudos ocorreram em ambiente natural, foi inevitável a adoção das observações diretas. Como esclarece Yin (2010) a evidência observacional é frequentemente útil para proporcionar informação adicional sobre o tópico sendo estudado.

Para corroborar e aumentar a evidência das fontes anteriores partiu-se para a informação documental – relatórios e registros internos. O uso desse instrumento seguiu rigorosamente as instruções preconizadas por Yin (2010, 2012) quando se refere da precaução de não se “contaminar” com a ilusão da verdade indubitável contida no teor dos tipos de documentos.

O registro dos dados usufruiu do bloco de anotações que após a submissão crítica foram inseridos em um modelo computacional e confrontados ao teor teórico e bases reflexivas decorrente da simulação procedida.

#### **5. Descrição e análise dos casos**

As unidades empresariais focos do campo empírico da investigação em tela pertencem aos segmentos da indústria, alimentação e entretenimento.

##### **Caso 1 – Metalgráfica Cearense S.A (MECESA)**

A MECESA foi fundada em 1965 em Fortaleza e uma das pioneiras no Estado. Enquanto produtora de folhas litografadas, rolinhos e embalagens metálicas, atua no segmento metalomecânico. Mais especificamente, se encaixa na categoria de transformação de metais ou elaboração de produtos de metal, pois trabalha com o corte de chapas de aço em produtos de



volumetrias específicas, que serão utilizados para envasamentos, no caso de clientes da companhia. Neste processo produtivo, também estão inclusos a soldagem e a pintura destas linhas.

A adoção do conceito de mini fábrica foi inicialmente uma mudança no modo de gerenciar e organizar a produção. Entretanto a valorização do trabalhador no sentido de ser consultado e dotá-lo de maior responsabilidade, comprometimento e empenho no âmbito do processo produtivo se constituiu no maior desafio.

A plataforma conceitual de mini fábrica contempla a ideia de fabrica dedicada. Cada mini fábrica tem o suporte de todos os recursos requeridos não só para efetivar a fabricação, mas também os serviços *back-office*: engenharia, qualidade, pessoas, manutenção de forma a implementar a produção como se fosse uma fábrica pequena como explicita a Figura 1.

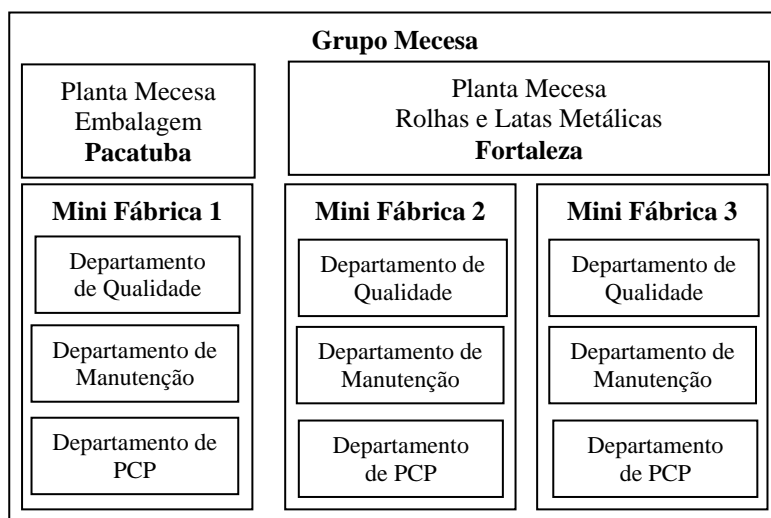


FIGURA 1 – Grupo industrial no formato gerencial de mini fábricas

A mini fabrica 1 é produtora de baldes plásticos e são utilizados no envase de tintas, vernizes, colas e alimentos. Na mini fábrica 2 são fabricadas as latas nos mais diversos formatos, tamanhos e revestimentos e destinado ao envase de produtos químicos, inseticidas, derivados de petróleo, tintas, vernizes e alimentos. A mini fábrica 3 produz as rolhas metálicas atendendo à indústria de bebidas carbonadas, como cervejas, refrigerantes e água mineral.

## Caso 2 – Empresa de Catering Aéreo W

As refeições não são produzidas pelas companhias aéreas, mas sim por empresas terceirizadas, as empresas de catering, como são conhecidas. As suas cozinhas ficam instaladas dentro dos aeroportos, de forma a facilitar o transporte. A empresa W recebe com 48 horas de antecedência as informações do número de passageiros de cada voo e calcula o quantitativo de comida a ser preparada. As carnes são cortadas de acordo com o prato (medalhão, isca ou filé) e assadas ou cozidas com antecedência. Massas, arroz, saladas, pães e sobremesas são preparados no dia da viagem. Apesar de escala industrial, tudo é cortado e embalado à mão, com controle rígido de temperatura.

Para evitar o caos de centenas de pessoas intoxicadas dentro de um avião a segurança alimentar é rigorosa. Tudo que passa por algum cozimento, como carnes, massas e molhos, é levado para um choque térmico em uma câmara frigorífica, onde atinge rapidamente os 10°C. Temperatura considerada ideal para que não haja contaminação por microrganismos. Em seguida as refeições se juntam com as frias em uma sala refrigerada, onde são montadas e organizadas nos *trolleys* (carrinhos que servem os passageiros durante o voo). Como nenhum alimento pode ficar mais do que 45 minutos sem refrigeração, os carrinhos são mantidos e uma sala em torno de 3° C enquanto aguardam o embarque.

Cerca de duas horas antes da decolagem, os *trolleys* são abastecidos com fatias de gelo para conservação da comida, lacrados e transportados para pequenos caminhões que seguem

para a pista dos aviões. Como as entradas de serviço costumam ficar a 8 m do solo, esses caminhões têm pistões hidráulicos para erguerem suas caçambas até a porta. Depois de embarcados, os alimentos são armazenados nas *galleys*, as cozinhas de um avião. Quanto maior a aeronave, mais *galleys* ela tem.

Desde os *trolleys*, as bandejas já vêm dispostas em prateleiras em uma espécie de gaiola de metal, que cabe perfeitamente no forno, onde serão aquecidas por cerca de 20 minutos. Pães, legumes e verduras têm fornos diferentes. Os funcionários têm de ser rápidos para reabastecer o forno e realocar as refeições nos carrinhos para servir. Após o pouso, é preciso lidar com a louça suja e com o lixo. Todas as sobras, embalagens e até refeições intocadas são levadas de volta para a cozinha do aeroporto. Uma equipe de funcionários esvazia os carrinhos, colocando o lixo para a incineração e a louça suja para a lavagem. Mesmo em caso de escalas, toda a comida deve ser retirada e substituída.

Esquemáticamente a gestão do processo de fabricação de serviços do catering aéreo da empresa W é exibida na Figura 2.

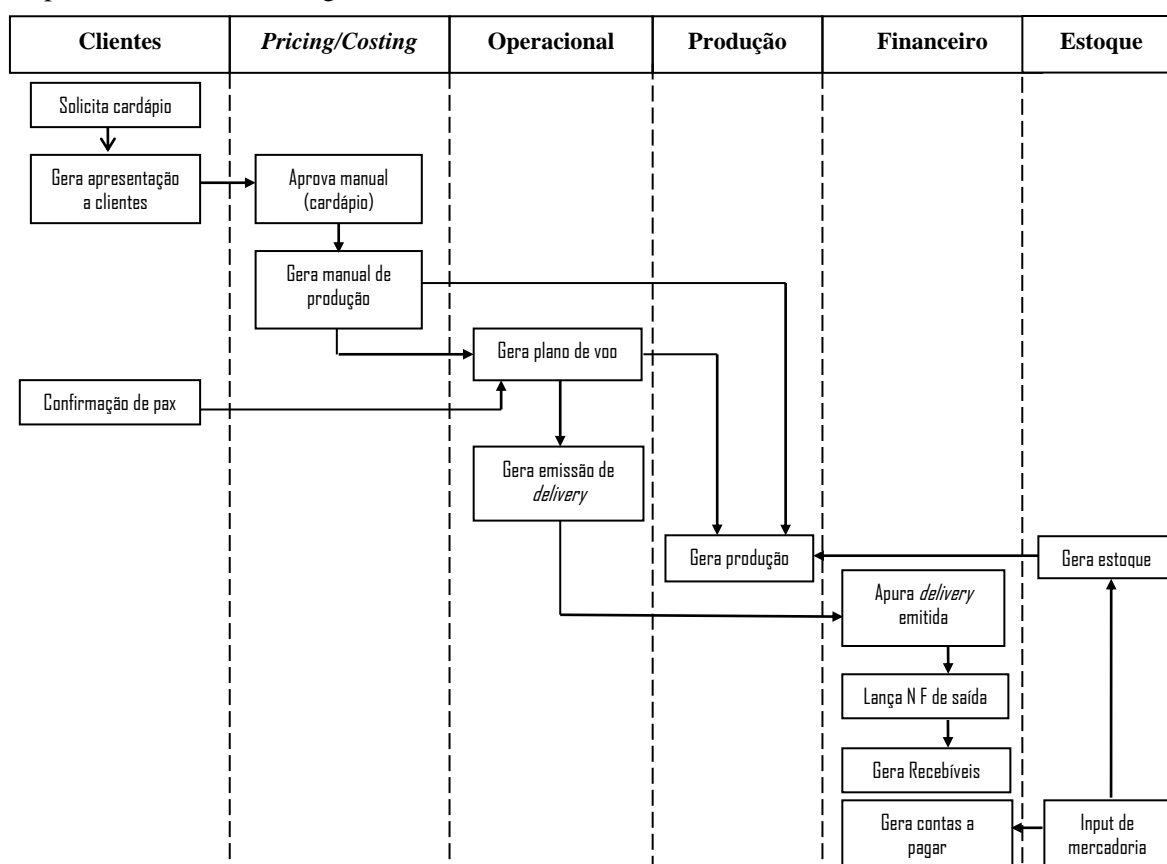


FIGURA 2 – Esquema de gestão do processo de fabricação de serviços catering da empresa W

### Caso 3 – Central Globo de Produção

A Central Globo de Produção (CGP) foi inaugurada em outubro de 1995 e hoje é o maior centro de produção da América Latina, com infraestrutura, tecnologia e processos de produção para atender a todas as necessidades na realização dos programas de entretenimento da TV Globo. A 28 quilômetros do centro da cidade do Rio de Janeiro, ocupa 1,65 milhão de metros quadrados em Jacarepaguá, Zona Oeste do Rio (sendo 137 mil metros quadrados de área construída), com três cidades cenográficas totalizando 160 mil metros quadrados. São 32 unidades portáteis de produção para gravação das cenas; salas de controle de estúdio, com 26 câmeras; um prédio de arquivo de fitas automatizado e robotizado, com 250 mil cópias; dez estúdios acusticamente

tratados, com 8 mil metros quadrados, e avançados recursos de iluminação. Os quatro estúdios dedicados à produção de novelas já disponibilizam tecnologia para gravação de alta definição.

O processo de constituição de uma novela contempla 9 passos conforme explicita a Figura 3.

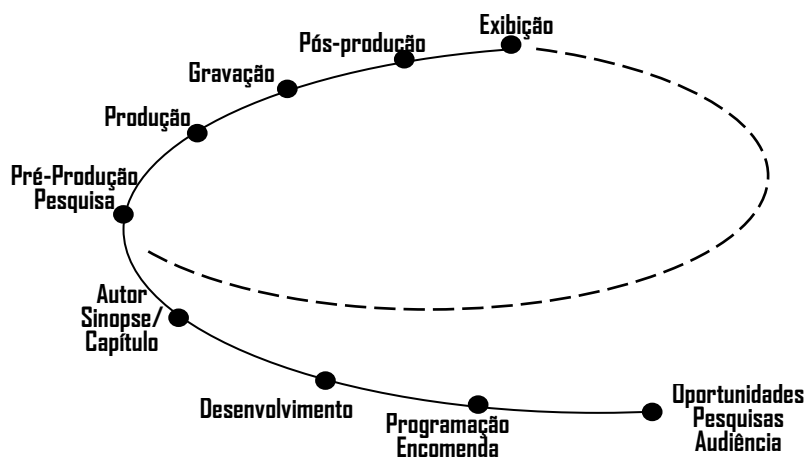


FIGURA 3 – Ciclo de produção de uma obra de dramaturgia aberta – novela.

Fonte: Rede Globo

A fase de pré-produção é onde se desenvolve a consolidação conceitual do conteúdo do produto teledramaturgia (novela) e o *star-up* do processo de gravação. Aqui as locações, o elenco, a cenografia, a produção de cena, o figurino, a caracterização e a fotografia foram aprovadas e dar-se o início da negociação dos orçamentos, e passa-se a providenciar construção, confecção e/ou produção dos elementos que irão compor os *sets* de gravação. A fase de produção coincide de uma forma geral, em simultaneidade com a exibição. Denomina-se pós-produção a etapa quando os capítulos gravados são editados, inseridos efeitos especiais eletrônicos e sonorizados.

Imerso nas três fases a área comercial avalia oportunidades de negócios, tais como *merchandising* e licenciamento de produtos inerente à contextualização do tema da obra.

Diante dos dados apresentados a hipótese de abandono de elaboração da lógica orçamentária nos três casos foi totalmente descartada. Ainda que todos modelem a sua gestão com indicadores de desempenho conforme os processos desenhados, é difícil desvinculá-los do raciocínio orçamentário atrelado a vendas/produção os quais constantemente revisados. Há uma clara consciência de que o mercado pode ficar duvidoso, nebuloso, discrepante ou contraditório e principalmente acontecer o inevitável. Mas que não fere o instrumental orçamentário, pois o mesmo está sempre integrado às projeções de cenários.

## 6. Considerações finais

Foi elaborada como questão norteadora de pesquisa se no ambiente de processo produtivo e de operações a sua gestão e configuração podem coexistir sem plano orçamentário? Após explicitar as principais ideias do *beyond budgeting*, a parte empírica deste estudo concentrou em três empresas focando a sua unidade de produção/operação. Infelizmente o modelo não foi capaz de dissipar qualquer mecanismo orçamentário. A manipulação dos insumos inevitavelmente requerem que sejam orçados sob pena de deflagrarem um casuísmo no bojo do núcleo produtivo. A autogestão em nada impede à remissão de lógica orçamentária, ainda que se possa lembrar da dissonância cognitiva, a qual inerente a cada ser humano.

Apesar do esforço o estudo não está isento de limitações: o número de casos, o viés por ocasião das entrevistas e a própria interpretação decorrente das observações. Assim como forma



de pavimentar uma avenida de estudos futuros, há a necessidade de aprofundamentos em outros ambientes produtivos. Deve-se checar se os casos aqui estudados não se constituem uma exceção, apesar de o mesmo encontrar aderência às opiniões de Liang e Wang (2010).

## Referências

- ANTUNES, J. et al. *Sistemas de produção: conceitos e práticas para projeto e gestão de produção enxuta*. Porto Alegre: Bookman, 2008.
- ATLAN, H. Entre o cristal e a fumaça – ensaio sobre a organização do ser vivo. Rio de Janeiro: Zahar, 1992.
- BECKER, S., MESSNER, M. e SCHAFFER, U. The evolution of a management accounting idea: the case of Beyond Budgeting. *SSRN*, jan./2010.
- BUNCE, P., FRASER, R. e HOPE, J. Beyond budgeting. *White Paper*, Beyond Budgeting Round Table, jun./2002.
- CARVALHO, N. V. de, *Autogestão: o nascimento das ONGs*. 2 ed., São Paulo: Brasiliense, 1995.
- DAUM, J. H. Beyond budgeting. SAP AG. May, 2001.
- \_\_\_\_\_. Beyond budgeting on the move – report from the First Annual Beyond Budgeting Summit in London, 1-2 july, 2003. Disponível em: [http://www.juergendaum.com/news/07\\_04\\_2003.htm](http://www.juergendaum.com/news/07_04_2003.htm). Acessado em: 22.12.2013.
- GARCIA, C. V. de R. Gestão integrada de projetos orientada pelo planejamento estratégico empresarial. *Mundo Project Management*, n. 56, abr/mai. 2014.
- GIL, A. C. *Estudo de caso*. São Paulo: Atlas, 2009.
- HÄNNINEN, V. Budgeting at a crossroads – the viability of traditional budgeting: a case study. *Master's thesis*. Department of Accounting. Aalto University. School of Business, 2013.
- HOPE, J e FRASER, R. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press, 2003.
- \_\_\_\_\_. Budgets: how to manage without them. *Management Accounting*, april, 1999.
- KNIGHT. C. F. Emerson Electric: consistent profits, consistently. *Harvard Business Review*, jan/fev, 1992.
- LIANG, Y e WANG, Y. Research on budgeting and abandoning budgeting for management. Advaced Management Science(ICAMS), IEEE International Conference, 9-11 july, 2010.
- MORIN, E. *O método: a natureza da natureza*. 3 ed. Portugal: Biblioteca Universitária, 1997.
- NEUMANN, C. *Gestão de sistemas de produção e operações: produtividade, lucratividade e competitividade*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ODA, H. e MAKHLOUF, S. Beyond budgeting: is it a substitute or complimentary to traditional budgeting? An empirical evidence from telecommunications companies in Egypt. *Conference British Accounting & Finance Association (BAFA)*, 14-16.04.2014.
- PETERS, T. *Reimagine! Excelência nos negócios numa era de desordem*. Futura, 1982.
- PFLAEGING, N. Beyond Budgeting significa abolição da cultura de comando e controle. *Interview*. Mai/2004
- \_\_\_\_\_. *Liderando com metas flexíveis*. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- RITTO, A. C. *Organizações caólicas: modelagem de organizações inovadoras*. Rio de Janeiro: Ciências Modernas, 2005,
- RYAN, B., SCAPENS, R. W. e THEOBALD, M. *Research methods and methodology in finance and accounting*. 2 ed., South Western: Cengage Learning, 2002.
- SCHMENNER, R. W. *Administração de operações em serviços*. São Paulo: Futura, 1999.
- SILVA, K. M. da. Orçamento empresarial: um estudo descritivo em empresas pertencentes ao Comitê de fomento industrial de Camaçari. *Dissertação*. Programa de pós-Graduação em Contabilidade/UFBA, Salvador, 2009.
- SILVA, O. R. da. e VENANZI, D. *Gerenciamento da produção e operações*. Rio de Janeiro: LTC, 2013.
- WELSCH, J. *Paixão por vencer – a bíblia do sucesso*. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- YIN, R. K. *Applications of case study research*. 3 rd, California: Sage, 2012.

\_\_\_\_\_ *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 4 ed., Porto Alegre: Bookman, 2010.  
ZELLER, T. L. e METZGER, L. M. Goodbye traditional budgeting, hello rolling forecast: has  
the time come? *American Journal of Business Education*, v. 6, n. 3, may/june, 2013.