

ADERÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DO BEYOND BUDGET NO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO DE UMA AGROINDÚSTRIA

ADHERENCE TO BEYOND BUDGET PRINCIPLES IN THE BUDGET PROCESS OF AN AGROINDUSTRY

LARISSA GUERRERO PITELLI

Universidade Estadual Paulista (Unesp). E-mail: larissapitelli@outlook.com

DAVID FERREIRA LOPES SANTOS

Universidade Estadual Paulista (Unesp). E-mail: david.lobes@unesp.br

ELIMAR VELOSO CONCEIÇÃO

Universidade São Paulo (USP). E-mail: elimarvc@usp.br

Resumo: Diante da necessidade de tornar o orçamento uma ferramenta relevante à estratégia empresarial, alternativas metodológicas têm sido propostas sendo o *Beyond Budget* àquela com maior proeminência na literatura. Contudo, há uma lacuna nos estudos empíricos na avaliação da aplicação desta nova abordagem, especialmente, nas áreas operacionais das organizações. Objetiva-se nesta pesquisa avaliar a aderência do processo orçamentário de uma agroindústria sucroenergética aos princípios do *Beyond Budget*. Utilizou-se o método do estudo de caso, triangulando informações extraídas de entrevistas, análise de documentos, procedimentos e observação do processo. Essas informações foram tratadas por meio da análise de conteúdo utilizando técnicas quantitativas de frequência, coocorrência e similitude das palavras, combinando com análise qualitativa. Verificou-se que o processo de orçamento é baseado no modelo tradicional e que a possibilidade de utilização do *Beyond Budget* é oportuna por permitir o controle dos recursos financeiros e associá-los a indicadores chaves da atividade, contudo, a mudança pode ser um desafio à empresa, tendo em vista, que o processo de orçamentação já está consolidado nos sistemas de informação, mecanismos de controles internos e inclusive no trabalho das pessoas e das suas relações entre áreas operacionais e corporativa.

Palavras chaves: Beyond Budget. Controladoria. Indicadores. Performance. Sucroenergético.

Abstract: Considering the current necessity to reshape the budget as a relevant tool for business strategy, some methodological alternatives have been proposed. In this context, the *Beyond Budget* has the greatest prominence in current literature. However, there is a gap in empirical studies to evaluate the applicability of this new approach especially in the operational areas. This research aims to evaluate the adherence of the budget process of sugarcane agroindustry to the principles of *Beyond Budget*. A case study method was applied to combine information extracted from interviews, document procedures analysis, and process observation. This information was treated using a quantitative technic of frequency, co-occurrence, and similarity of words also combined with qualitative analysis. It was found that the budget process is based on a traditional model and the *Beyond Budget* is an opportunity because it allows the control of financial resources associating them with key indicators of the activity. Despite that, the change can be a challenge to the company once the budgeting

process is consolidated in the management systems, internal control mechanisms, and even in the work of people and their relationships between operational and corporate areas.

Keywords: *Beyond Budget. Controllershship. Indicators. Performance. Sugar-energy.*

1 INTRODUÇÃO

As demandas sociais, ambientais e econômicas, bem como avanços tecnológicos, foram fundamentais para criar um ambiente competitivo, gerar valor e viabilizar o crescimento do setor sucroalcooleiro após 1980 (CAMIOTO; MORALLES; MACHADO, 2017; CURSI *et al.* 2022). Segundo Trevisan e Moschini (2018), foi depois desse período que o Brasil aumentou a produção de cana-de-açúcar e de seus subprodutos e ganhou competitividade em âmbito mundial aumentando também suas exportações.

Assim, foram impactos econômicos que proporcionaram o crescimento gradual da produção de açúcar no Brasil (CURSI *et al.*, 2022). Em 1990 o país produziu em média 10 milhões de toneladas do produto e aumentou sua capacidade para 38 milhões em 2011, fechando a safra de 2017/2018 com o total de 37,8 milhões de toneladas produzidas. Já os maiores estímulos ao consumo de álcool começaram a surgir no país a partir do século XXI, com a introdução de carros movidos a álcool no mercado (EAGLIN, 2019; DANELON; SPOLADOR; BERGTOLD, 2023). Sua produção passou de 12,4 bilhões de litros em 2003 para 27,6 bilhões de litros em 2018 (TREVISAN; MOSCHINI, 2018).

Porém, apesar desse contexto, a crise internacional de 2008 trouxe consequências negativas para o setor, causando hibernação de muitas unidades produtoras no país. Além da queda dos preços e diminuição da produção do açúcar e do etanol, dificuldades climáticas atrapalharam o cultivo da cana-de-açúcar (SILVA *et al.*, 2021). Todos esses fatores somados com falhas na gestão financeira, fez com que as empresas desse segmento no país perdessem sua competitividade no mercado (TREVIZOLI; NEVES, 2015).

Apesar da competitividade ser um assunto amplo, Barbosa e Cândido (2013) propõe dimensões e aspectos para medi-la no setor sucroalcooleiro, sendo um exemplo delas a estratégia individual que envolve principalmente custos, inovação e crescimento interno. Com isso, entende-se que além da concorrência, demandas e estruturas de mercado impactam diretamente na competitividade das empresas do setor. Assim, o planejamento estratégico, visando melhoria de processos e controle de recursos é uma busca fundamental para que as empresas do setor consigam uma posição competitiva no mercado (SHAVAZIPOUR; STRAY; STEWART, 2020).

Para realizar o acompanhamento dessas estratégias individuais e principalmente controlar recursos financeiros que envolvam todas as atividades e projetos que serão realizados no futuro, as empresas geralmente utilizam a ferramenta do orçamento tradicional, cujo modelo é baseado em informações históricas. Essas informações são relacionadas às expectativas estratégicas da

organização, fazendo com que o orçamento tradicional também seja visto como instrumento de gestão (VILANOVA; FEIL, 2020).

Entretanto, segundo Sandalgaard e Bukh (2014), Alsharari (2020) e Ax e Ax (2022) os orçamentos tradicionais sofrem descrédito devido a sua centralização de controle apenas em informações relativas aos recursos financeiros, já que deixam de acompanhar outros fatores importantes, como os planos de melhoria, crescimento, projetos de inovação e as mudanças internas e externas à empresa.

Além do orçamento tradicional, existem inúmeras ferramentas que visam auxiliar nas atividades de gestão de qualquer organização, como por exemplo o BSC (*Balanced Scorecard*), Gestão baseada em atividades; '*Benchmarking*'; Gestão de relacionamento com os clientes, entre outros (SOARES, 2019; ALSHARARI, 2020; AX; AX, 2022). Todas elas quando aplicadas junto à gestão financeira da empresa podem agregar valor ao negócio e oferecer mecanismos de gestão mais amplo e robusto frente ao orçamento tradicional (VILANOVA; FEIL, 2020).

Devido a esse fato, o processo orçamentário passou por diversas reestruturações até chegar no *Beyond Budget*, uma teoria nova e pouco abordada em estudos empíricos que visa substituir os processos orçamentários tradicionais por princípios e ferramentas de gestão (ALSHARARI, 2020; AX; AX, 2022). O objetivo principal é flexibilizar tanto a gestão financeira, quanto a gestão estratégica das empresas e alinhar esses dois mecanismos para melhorar os resultados empresariais (SOARES, 2019).

Este estudo tem como objetivo principal avaliar a aderência dos princípios do *Beyond Budget* (BB) no processo orçamentário de uma agroindústria sucroenergética, por meio de um estudo de caso em uma empresa situada no interior de São Paulo. A questão motivadora centraliza-se na aderência dos princípios do BB nesse processo orçamentário específico.

O trabalho busca compreender a situação atual da área de logística, em particular no que se refere aos procedimentos orçamentários, e examinar a viabilidade da aplicação dos conceitos do *Beyond Budget* (BB) nesses processos, cujas implicações geram reflexões sobre os desafios e práticas adotadas pela empresa. O propósito da pesquisa é contribuir para uma compreensão mais aprofundada da implementação dos princípios do *Beyond Budget* (BB) em empresas do setor sucroalcooleiro, identificando oportunidades e obstáculos para sua efetiva aplicação.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A construção do tópico de revisão de literatura tem o objetivo de contextualizar a proposta de pesquisa apresentada na introdução e dar consistência e estruturação a base teórica do estudo.

2.1 Orçamento Tradicional

O orçamento tradicional é um instrumento de gestão estratégica que contempla as receitas e as despesas de uma empresa durante o período de um ano, possibilitando, de maneira geral, sua organização financeira (MEDEIROS; CARRARO, 2022). Esse tipo orçamentário predomina dentro das organizações e é considerado como um dos fundamentos da gestão de gerenciamento, uma vez que tem como objetivo estruturação dos recursos disponíveis de forma que a empresa consiga medir seu desempenho e manter seu controle (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011).

Assim, o orçamento tradicional quando alinhado com os objetivos da companhia faz parte do planejamento e da programação, no âmbito econômico, das atividades que vão ser realizadas no ano seguinte pela empresa (FLORES; LEAL, 2018).

Segundo Vilanova e Feil (2020), esse instrumento de gestão é essencial principalmente quando o acompanhamento do orçado e do realizado é frequente e leva em consideração todas as mudanças que afetam diretamente as metas orçamentárias propostas pela empresa, sendo elas externas ou internas. Portanto, empresas que utilizam o orçamento tradicional e sofrem poucos impactos econômicos, sociais, mercadológicos costumam ter bons resultados, porém são poucas as empresas hoje em dia que possuem esse tipo estabilidade (SOARES, 2019).

Assim, Sandalgaard e Bukh (2014) e Alsharari (2020) complementam salientando que devido ao processo de orçamentação tradicional ser centralizado e pouco flexível, há uma diminuição da capacidade das empresas de competir no mercado dinâmico existente, sendo uma ferramenta incompatível com as mudanças frequentes enfrentadas pelas empresas.

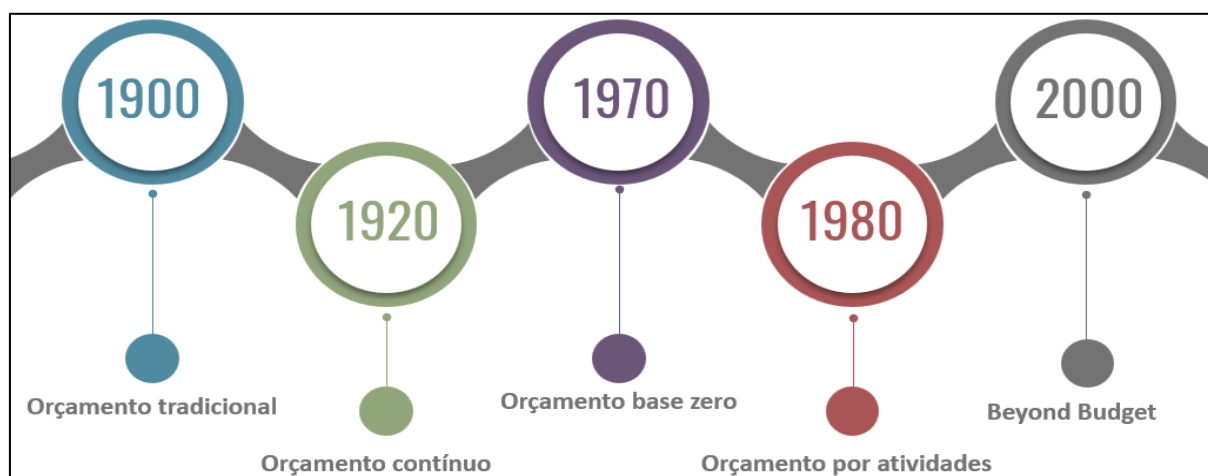
Já no âmbito interno das organizações, a questão da qualidade de entrega é outro ponto importante que engloba as críticas do orçamento tradicional, pois o comportamento de todos envolvidos para alcançar as metas financeiras estabelecidas, as quais são únicas e fixas, pode não estar alinhada com o objetivo geral da empresa (SANDALGAARD; BUKH, 2014; ALSHARARI, 2020).

Além disso, há outros pontos negativos que fazem com o que a aplicação do orçamento tradicional seja repensada e até mesmo abandonada, como por exemplo a demora para sua elaboração; os envolvidos no processo serem apenas pessoas de altos cargos; a dificuldade em obter respostas concretas das metas; o foco estar direcionado apenas para redução de custo, a distorção das interpretações dos resultados e consequentemente impacto na tomada de decisão (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011).

Com isso, as empresas vêm buscando ferramentas que tragam uma alternativa viável e eficiente para seu planejamento e programação financeira, a fim de tornar os processos mais flexíveis e acessíveis de acordo com sua necessidade (VILANOVA; FEIL, 2020). Devido a isso o orçamento tradicional passou por algumas adaptações/evoluções durante os anos 1900 a 2000. A **Figura 1** traz

diferentes abordagens orçamentárias com diferentes focos e processos de elaboração e controle, possibilitando que as empresas optem por outras ferramentas de gestão (FLORES; LEAL, 2018).

Figura 1: Evolução do orçamento ao longo dos anos



Fonte: Elaboração própria

Segundo Soares (2019) o orçamento tradicional, existe desde os anos 1900 e sua evolução vem com a proposta de orçamento contínuo em 1920 e orçamento base zero em 1970. A primeira busca estender a gestão em mais de um período de análise, aproveitando informações, e a segunda propõe começar um período sem olhar o histórico passados.

Ainda em 1970, há 50 anos atrás, surgiu o conceito de orçamento com foco em atividades, como por exemplo o orçamento flexível que visava a distribuição de recursos entre todas as atividades da empresa e o orçamento por atividades, em 1980, que além de distribuir acrescentava direcionadores para gestão dos recursos dessas atividades (SOARES, 2019).

Porém, foi após esse contexto de melhorias constantes no processo de gestão, que o conceito do controle orçamentário e qualquer uma dessas suas adaptações foram abandonados e a proposta do *Beyond Budget* (BB), ou seja, 'além do orçamento' começou a ser estudada. Por ser uma abordagem nova, a implementação efetiva dos princípios do BB dentro de organizações ainda é questionada por não ter um manual a ser seguido, contudo a proposta vem para se moldar e adaptar às empresas de forma a resolver as falhas dos outros processos orçamentários (SANDALGAARD; BUKH, 2014).

2.2 *Beyond Budget*

O *Beyond Budgeting* (BB) é um conceito inovador de gestão que se concentra na alocação de recursos nas empresas sem impor limitações ou restrições a ações, permitindo mudanças estruturais em áreas-chave da gestão, de modo que todas essas áreas funcionem de forma integrada (HEUPEL; SCHMITZ, 2015; ALSHARARI, 2020).

A sua proposta visa eliminar vários tipos de orçamentos e transcender os processos tradicionais de orçamentação, exigindo a adoção de novas abordagens dentro da organização para superar suas deficiências (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011; AX; AX, 2022).

Com isso as metas fixas anuais projetadas pelo orçamento tradicional deixam de existir e outros tipos de metas alternativas passam a surgir como forma de acompanhamento desse novo processo (VILANOVA; FEIL, 2020). Por isso, o seu funcionamento só é possível, segundo Heupel e Schmitz (2015), se a empresa realmente incorporar essa nova abordagem, também denominada como filosofia de gestão, e fazer com que todos os seus funcionários se capacitem a fim de exercê-la.

É importante destacar que nem todas as empresas estão prontas para adotar essa nova abordagem, pois não há um padrão predefinido para a adesão e aplicação prática (SOARES, 2019). Para se adaptar, uma empresa deve essencialmente elaborar estratégias para descentralizar seus processos, aumentar a agilidade interna e promover uma cultura organizacional mais democrática. Isso implica fortalecer a troca de conhecimento, fomentar a confiança entre os funcionários e apoiar a diversidade na comunicação (HEUPEL; SCHMITZ, 2015).

É crucial que a organização planeje e esteja preparada para enfrentar possíveis resistências e obstáculos ao implementar essas mudanças. A confiabilidade nos desdobramentos estratégicos antes da execução é fundamental (VILANOVA; FEIL, 2020). Para seguir com o processo de implementação da teoria, também é necessário entender a fundo os seus princípios.

Eles são divididos em duas partes, sendo seis relacionados a liderança e os outros seis a processos. A parte de liderança propõe a descentralização, ou seja, a liberdade de comunicação, gestão e tomada de decisão e principalmente propõe a capacitação de toda a equipe como líderes (ØSTERGREN e STENSAKER, 2011). Assim, conforme apontado por Soares (2019) esses seis tópicos que envolvem o tema tem o objetivo de disseminar e aplicar a:

1. Governança: abolir regras padrão e adotar a transmissão clara e efetiva de princípios e valores da organização;
2. Fortalecimento: diminuir o controle sobre os colaboradores, dando a eles treinamento e poderes de líder;
3. Desempenho: buscar formar um time de excelência em relação às entregas e à elaboração de KPIs (indicadores de desempenho chave);
4. Responsabilidade: instigar a competitividade direcionada principalmente a resultados;
5. Responsabilidade com clientes: focar estritamente as necessidades deles visando sempre o longo prazo dos resultados;
6. Informação: colocar todos no mesmo nível de conhecimento.

Já os princípios de processos são baseados em flexibilização, como por exemplo tópicos de desempenhos, recompensas, melhorias, acompanhamento e padronizações das atividades a fim de torná-las dinâmicas, inclusivas e com rápido e fácil acesso (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011). Soares (2019) também elenca esses seis princípios que pregam abolir qualquer forma de planejamento anual, sendo eles:

1. Recompensa: forma de motivação que deve ser formulada conforme o desempenho da entrega dos colaboradores, sem estabelecimento de uma pré meta a ser cumprida; 2. Objetivo: focar em obter vantagem em relação a concorrência; 3. Recurso: precisa estar disponível e ter um custo viável e compatível com a necessidade da empresa e o mercado; 4. Planejamento: tomar ações preventivas contínuas desenvolvendo uma série de KPIs (indicadores de desempenho chave); 5. Coordenação: baseada principalmente no dinamismo das ações; 6. Mensuração e controle: pautada na necessidade disseminação de análises ágeis e fáceis, contribuindo com informação concretas para tomada de decisão.

Após a aplicação do *Beyond Budgeting* (BB), a empresa pode avaliar sua eficácia com base na complexidade e dinâmica do processo. Quanto mais dinâmico o processo, geralmente, menos complexo se torna. No entanto, a mensuração do sucesso ou das falhas da implementação pode variar, pois existem diversos parâmetros que podem ser personalizados por cada empresa para avaliar ganhos ou perdas (HEUPEL; SCHMITZ, 2015).

Além disso, Ostergren e Stensaker (2011) enfatizam que os ganhos decorrentes da aplicação do BB podem ser analisados tanto economicamente quanto sociologicamente, considerando o impacto no comportamento dos funcionários. O sucesso econômico está ligado às decisões dos colaboradores, tornando-se outro parâmetro importante a ser avaliado pelas organizações.

Por fim, é importante evidenciar as diferenças entre os principais conceitos abordados nesses dois tópicos, o orçamento tradicional e a teoria do BB, a fim de resumir o entendimento dos processos, facilitar a visualização das diferenças entre eles e enfatizar as mudanças que o *Beyond Budget* propõe para as organizações, conforme proposto no **Quadro 1**.

Quadro 1: Comparação orçamento tradicional x Beyond Budget

	Orçamento tradicional	Beyond Budget
Descentralização e Liderança	Controle de funcionários e restrição de suas atividades	Liberdade e autonomia através de treinamentos e de capacitação
	Regras e procedimentos	Transmissão clara de princípios e valores
	Cumprir horário e participar de reuniões	Foco em competitividade para atingir resultados
	Setores segregados	Setores interdependentes com foco em cliente
Gestão e Desempenho	Alocar recursos por meio do orçamento	Adotar a auto coordenação interna
	Cumprir planos orçamentários	Superar a concorrência
	Estratégia e apurações de resultados anuais	Estratégia e apurações de resultados contínuos
	Ações corretivas	Ações preditivas
	Custos: Baseado no impacto orçamentário	Custo: Baseado no valor justo do material/serviço
	Metas fixadas	Desempenho contínuo
	Intenção em alocação de recursos	Modelo de gestão adaptativo
	Relatórios pontuais	Relatórios rápidos e informações completas

	Permissão, controle e estratégia	Apoio, suporte e diretrizes
--	----------------------------------	-----------------------------

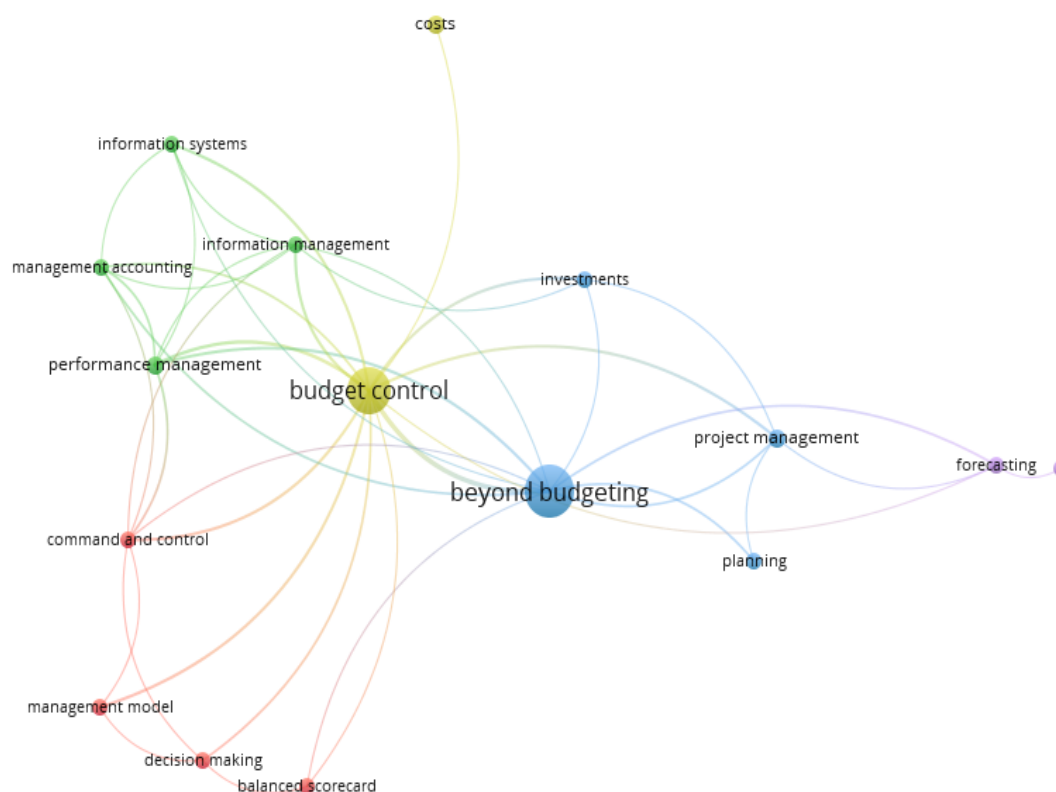
Fonte: Vilanova e Feil (2020) e Heupel e Schmitz (2015)

Com a finalidade aprofundar mais no conceito estudado, foi feita uma análise de todos os periódicos encontrados com o filtro de palavra chave “*Beyond Budget*” no site Capes Ministério da Educação, dentro da base SCOPUS (*Elsevier*). Como resultado da busca, foram obtidos o total de 90 documentos, sendo 17 usados para elaboração dessa revisão teórica, já que foram descartados os livros, os sem acesso e aqueles que após a leitura verificou-se que o escopo não se enquadrava como um estudo empírico e diretamente relacionado à pesquisa pretendida neste trabalho. Os documentos restantes foram analisados por autor, país, setor empresarial, material e métodos e resultados.

Todos os textos têm objetivos que convergem para os mesmos pontos, sendo eles o de como aplicar os conceitos do *Beyond Budget* (BB) em empresas que usam o orçamento tradicional; como as empresas que já aplicam o *Beyond Budget* (BB) reagem a essa nova estratégia; quais são as vantagens e desvantagens de usar ou não esse conceito.

A partir dos documentos filtrados pela base Scopus, foi relacionado no programa *Vosviewer* todas as palavras chaves que mais aparecem nos mesmos, o que possibilitou a construção de um link de artigos e palavras relacionadas ao assunto principal. Os grupos apresentados pelo *Vosviewer* trazem a relação de palavras apresentadas na **Figura 2**.

Figura 2: Agrupamento das palavras com concorrência mínima de 10 repetições nos artigos pesquisados.



Fonte: *Vosviewer*

Com o intuito de facilitar o entendimento da **Figura 2**, foi feito o **Quadro 2** com as principais palavra chaves e a palavra principal que mais representa esses grupos de ideias inter-relacionadas.

Quadro 2: Palavras chaves relacionadas

Grupos	Palavras chaves	Palavra principal
Grupo 1	"Balanced scorecard"	Direção e controle
	Comando e controle	
	Tomada de decisão	
	Modelo de gestão	
Grupo 2	Gestão de informação	Informação
	Sistema de informação	
	Contabilidade gerencial	
	Gestão de desempenho	
Grupo 3	Além do orçamento	Gestão e Planejamento
	Investimento	
	Planejamento	
	Gerenciamento de projetos	
Grupo 4	Custos	Custos
	Controle orçamentário	
Grupo 5	Previsão	Previsão
	Organização e gestão	

Fonte: Elaboração própria com dados da pesquisa bibliográfica e o *Vosviewer*

Os 17 artigos explorados possuem uma maior correlação com os grupos elencados pelo *Vosviewer*, todos eles tendem para linha de abordagem dos grupos 1, 3 e 4, sendo diretamente relacionados com 'direção e controle', 'gestão e planejamento' e 'custos'. Já os grupos 2 e 5 se distanciam um pouco do assunto e do objetivo principal dos artigos, focando mais em previsões e informações do que na substituição e manutenção do BB dentro das empresas.

Além disso, é importante ressaltar que os artigos que falam de 'controle orçamentário' estão mais linkados com o tema de 'custos' do que o próprio tema de 'gestão e planejamento', o que prova o distanciamento da ferramenta de orçamento tradicional da elaboração de estratégias dentro das empresas.

Assim, a palavra-chave de 'controle orçamentário' ficou em um agrupamento separado da teoria do BB, definido como 'além do orçamento' no quadro. Isso mostra a relação direta que essa nova abordagem do BB tem com os pontos estratégicos das empresas, estando focadas muito mais em gestão e planejamento do que no próprio acompanhamento de custos das empresas.

2.3 Gestão de processos logísticos em empresas do setor sucroenergético

O setor sucroenergético é centrado na produção de açúcar, etanol e bioenergia, atendendo às demandas dos mercados interno e externo nas áreas alimentícia e energética (PEREIRA; BARRETO, 2020). O Brasil, com seu clima tropical e vasto território, se destacou na produção de cana-de-açúcar, tornando-se uma referência nesse processo (CAMIOTO; MORALLES; MACHADO, 2017; SILVA *et al.*, 2021).

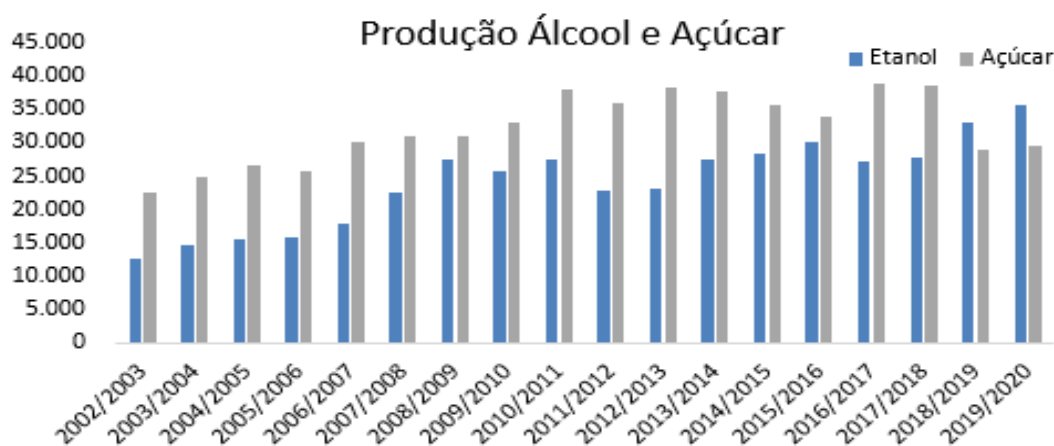
Historicamente, cada produto tem seu destino específico: a bioeletricidade gerada a partir do bagaço de cana mantém a atividade industrial e gera lucros com a venda de energia; a produção de açúcar é voltada principalmente para o mercado externo, atendendo à demanda global da commodity; e a produção de etanol é majoritariamente direcionada ao mercado interno, especialmente após o incentivo do Proálcool (CAMIOTO; MORALLES; MACHADO, 2017; PEREIRA; BARRETO, 2020).

Os estímulos para a produção de fontes de energia alternativas aos combustíveis fósseis, impulsionados pelo Protocolo de Kyoto em 2005, aumentaram as exportações de etanol a partir do Brasil. Isso trouxe vantagens competitivas, maior envolvimento nas negociações internacionais e discussões sobre a transformação do etanol em commodities, além de significativos investimentos nas usinas brasileiras (OLIVA, 2017).

Esses investimentos incluíram a abertura de capital e a desregulamentação estatal, transformando o setor sucroenergético de uma estrutura predominantemente familiar, privada e de capital fechado para uma indústria mais diversificada e orientada para o mercado. Grandes empresas como Shell, Cosan, Odrebech e Bunge realizaram expansões de produção, resultando em um aumento significativo no volume de moagem de cana-de-açúcar, que saltou de 381 para 685 milhões de toneladas entre 2005 e 2017 (OLIVA, 2017; FERRAZ; OLIVEIRA; ASSUMPÇÃO, 2019).

Nesse contexto, as usinas passaram por uma importante mudança na estrutura geral do negócio, os quais geraram estímulos a inovação e a competitividade do setor no mercado global (VENDRAME, CADORE, *et al.*, 2012). Esses estímulos fizeram com que as usinas também comesçassem a diversificar e especializar seus produtos, além de adotar a automatização para aumentar e otimizar seus processos (OLIVEIRA; CAIXETA FILHO, 2007). Como resultado, é possível observar no **Gráfico 1** o aumento da produção que ocorreu entre os anos Safras 2001/2003 a 2018/2019, principalmente em relação ao etanol.

Gráfico 1: Produção de etanol e açúcar por períodos



Fonte: UNICA, ALCOPAR, BIOSUL, SIAMIG, SINDALCOOL, SIFAEG, SINDAAF, SUDES e MAPA.

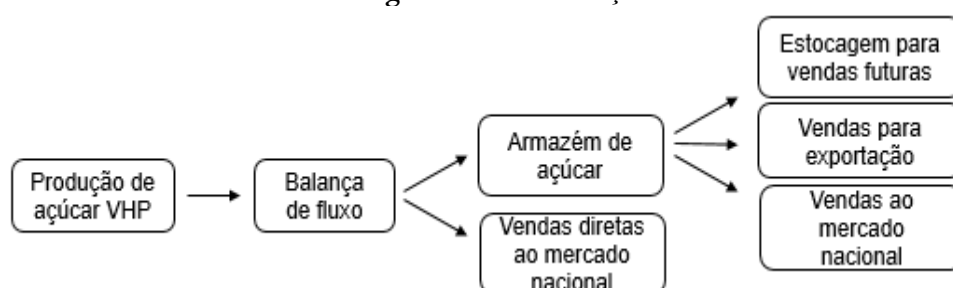
Sabe-se que hoje, a Raízen, Bunge, Cargil e Coopersucar, são as maiores responsáveis por todo processos de produção e de abastecimento do mercado dos produtos sucroalcooleiro (PEREIRA; BARRETO, 2020). Todas estão concentradas no Centro Sul e no Nordeste do país, já que são regiões propícias para a produção de cana-de-açúcar, o que consequentemente atrai as atividades desse setor (VENDRAME, CADORE, *et al.*, 2012).

Como a produção do açúcar é constante durante o ano todo, acontecendo geralmente entre os meses de abril a novembro, é necessário ter um bom planejamento de logística interna de açúcar dentro das usinas. Essa área tem a responsabilidade de garantir a qualidade do açúcar, além de planejar o carregamento dos caminhões de clientes durante a safra e entressafra.

Durante a safra, também é reponsabilidade da área fazer o transporte interno do açúcar que sai da produção para estocagem nos armazéns. Assim, o time de logística interna precisa estar atento a capacidade limite de armazenagem, qualidade de estrutura dos armazéns e a disponibilidade de caminhões, para não impactar o processo de expedição e estocagem do produto (COLIN; CIPPARRONE; SHIMIZU, 1999).

De forma geral, a primeira etapa do processo começa na fábrica com a produção do açúcar VHP, que cai diretamente na balança de fluxo, onde é pesado e controlado o carregamento dos caminhões que ficam embaixo dessa balança. Os caminhões carregados diretamente na balança de fluxo têm dois destinos principais: estocar o produto nos armazéns ou expedir direto para clientes. Caso seja estocado, o comercial tem que decidir entre manter a estocagem para uma venda futura, quando o preço do açúcar aumentar, ou realizar a venda no mercado nacional interno, conforme **Figura 3** (COLIN; CIPPARRONE; SHIMIZU, 1999).

Figura 3: Fluxo do açúcar VHP



Fonte: Colin, Cipparrone e Shimizu (1999)

É importante evidenciar que essa discussão sobre os tipos de modais só existe, devido as pesquisas que criaram o açúcar VHP, que é considerado um açúcar bruto, ou seja, que ainda não foi refinado e com baixo teor de umidade. Essas características facilitam o seu próprio manuseio e armazenagem, otimizando os processos logísticos como um todo (FERRAZ; OLIVEIRA; ASSUMPÇÃO, 2019).

3 MATERIAIS E MÉTODOS

A ligação direta entre o KPI financeiro e o orçamento torna essencial o uso de ferramentas de gestão e desempenho ao elaborar o orçamento da área e acompanhar os custos (ALSHARARI, 2020). Isso permite direcionar investimentos, implementar planos estratégicos e melhorar o desempenho operacional da logística das unidades.

A empresa em foco possui vinte e três unidades de produção distribuídas em nove polos industriais no estado de São Paulo. Este trabalho concentra-se em um desses polos, localizado no interior do estado e composto por quatro usinas. A principal função da área de logística nesse polo é armazenar, misturar e despachar todo o açúcar produzido durante os anos de safra¹. Ela é responsável por todos os processos internos de logística necessários para a venda do produto, assegurando que ele atenda às especificações de qualidade exigidas pelos clientes.

Cada unidade possui sua própria equipe operacional, incluindo seus gestores de campo e supervisores. Além desse time, a área de logística interna é composta por um analista e um coordenador para cada polo industrial, sendo eles responsáveis por atender as atividades das quatro unidades e repassar informações estratégicas para o corporativo da empresa.

As áreas corporativas que fazem interface direta com a área de logística de açúcar é a de finanças, responsáveis por estabelecer o valor do teto orçamentário, e o próprio time de logística interna corporativa, sendo analistas e coordenadores que dão suporte direto aos processos operacionais das usinas.

Os analistas e coordenadores das áreas corporativas e da central de serviços compartilhados não trabalham fisicamente nas unidades produtivas, mas de maneira estratégica e geral atendem as vinte e três unidades do grupo realizando todas as atividades não operacionais da empresa.

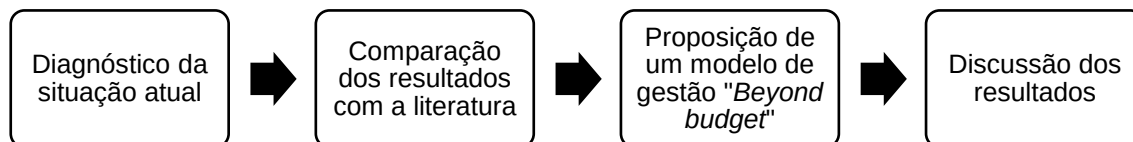
Todos os materiais usados no estudo serão disponibilizados pela área de logística por meio de relatórios e documentos internos, sendo o SAP PM, software de gerenciamento de atividades de manutenção, e o COGNOS, software de inteligência empresarial e gestão de desempenho, as ferramentas utilizadas para obtenção de todos os históricos de informações e as principais fontes de dados para elaboração do trabalho. Além disso, a observação dos processos internos da área e entrevistas diretas com os funcionários serviram como informações essenciais para entrega do resultado.

As entrevistas serão realizadas com todos os funcionários envolvidos no processo orçamentário da logística, sendo eles analistas, supervisores e coordenadores tanto das usinas, quanto do corporativo. Todas as entrevistas foram feitas de modo *online*, pela plataforma *teams* e

¹ Ano agrícola - Calendário abril a março

seguiram o roteiro de entrevista baseado nos 12 princípios do *BB*, baseado no referencial teórico do apresentado. Desta forma, a **Figura 4** esquematiza o processo da investigação empírica desse estudo.

Figura 4: Etapas do processo da pesquisa



Fonte: Elaboração própria

O diagnóstico da situação atual foi realizado por meio da observação das práticas de controle e análise de relatórios, juntamente com entrevistas semiestruturadas baseadas em revisão de literatura. Os resultados foram comparados com a literatura para identificar oportunidades para o conceito do *Beyond Budget*, com análise de conteúdo sendo uma ferramenta crucial. A proposição do modelo considerou teorias, inferências da pesquisadora e condições operacionais, com um estudo de caso permitindo uma conexão mais próxima com a realidade.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O estudo comparou a abordagem teórica do *Beyond Budgeting* (BB) com a prática orçamentária na área de logística da empresa investigada, destacando as diferenças entre os dois métodos. Além disso, foi proposto um modelo de gestão baseado no BB para as unidades do polo estudado, visando avaliar os desafios e benefícios da aplicação desse conceito no orçamento da área e da empresa como um todo. A análise da nuvem de palavras, **Figura 5**, mostrou que as palavras "gente" e "orçamento" foram as mais frequentes, com 121 e 79 ocorrências, respectivamente, evidenciando sua importância no contexto do estudo.

A imagem foi dividida em três grandes grupos, separados por assuntos, conforme abordado nas entrevistas. O primeiro grupo mostra a correlação das palavras referentes as estratégias financeiras usadas pela empresa na sua situação atual. Sandalgaard e Bukh (2014) e Alsharari (2020) enfatizam a importância para as empresas de não apenas monitorar informações financeiras, mas também concentrar-se em estratégias, planos de melhoria, crescimento, inovação e mudanças internas e externas, a fim de otimizar o aproveitamento dos recursos disponíveis.

O segundo grupo de temas e palavras-chave aborda as ações necessárias para melhorar o desempenho financeiro da área e aumentar a motivação da equipe para alcançar esse objetivo. Os temas centrais incluem desempenho, informação e recompensa, e as palavras-chave relacionadas incluem "dinheiro", "KPI", "orçar", "saber" e "processo". Todos os entrevistados mencionam a importância das entregas de KPIs financeiros, com destaque para a meta de -5% em relação ao orçamento projetado. Essa meta requer alinhamento constante com a equipe e acompanhamento contínuo do orçamento versus o realizado, sendo considerada um motivador fundamental para melhorar o desempenho financeiro da área (ALSHARARI, 2020).

O terceiro grupo está relacionado com os recursos e planejamento estratégico usado para construção do orçamento da empresa e com sua mensuração e controle durante o ano, sendo as palavras referentes: 'gastar', 'mês', 'produto', 'olhar', 'longo', 'gasto', 'informação', 'valor', 'acompanhar', 'passar', *template*, 'cognos', 'ano', 'safra'.

A partir das entrevistas realizadas fica claro que os recursos usados para o acompanhamento mensal e anual dos dados financeiros e para construção do orçamento da área são o Cognos, SAP, planilhas e os *templates*. A informação ao longo do ano safra¹ é repassada por relatórios (*reports*) com análises dos desvios para tomada de decisão dos responsáveis.

Esse tipo de atividades se enquadra em práticas que, segundo Vilanova e Feil (2020), são baseadas no orçamento tradicional, onde há elaboração de relatórios pontuais, como fechamento de mês, e necessidade de cumprir planos orçamentários para ter um acompanhamento financeiro eficiente.

4.1 Diagnóstico da situação atual

A análise das entrevistas, planilhas de controles e relatórios da empresa será dividida em duas partes seguindo os 12 princípios do BB. A primeira será referente ao princípio de processo e a segunda referente ao de liderança e assim, será abordado seus respectivos temas.

O primeiro tema, governança, tem como objetivo compreender o tipo de orçamento utilizado na empresa, seu procedimento e construção. Atualmente, a empresa utiliza o Orçamento Base Zero (OBZ) na logística de açúcar como principal abordagem para o controle financeiro. O

OBZ, originado em 1970 conforme a teoria, destaca-se por criar orçamentos sem depender de dados históricos anteriores, concentrando-se em valores atualizados para o próximo período e adotando um enfoque de planejamento a partir do zero. (SOARES, 2019).

Segundo o coordenador da área, a única classe de custo que não se enquadra como OBZ é a de manutenção, uma vez que é feita baseada em histórico das unidades, conforme explicado abaixo:

No meu caso aqui, quando eu vou construir o orçamento, como eu tenho muito contrato e todos estão centralizados aqui comigo, eu já sei os valores, então eu construo o orçamento inteirinho base zero. Locação, por exemplo, empilhadeiras, pás carregadeiras, combustível, já tem uma previsão de quanto vai custar. Em relação ao combustível, a inteligência de suprimento já me dá valores e eu sei quantos nossos equipamentos consomem, então eu consigo fazer tudo base zero. Posso dizer para você aqui que noventa por cento do orçamento da logística base zero somente manutenção mesmo que que fica de fora. (Coordenador corporativo).

Na empresa, não há um procedimento escrito para o orçamento; o conhecimento é transmitido entre os funcionários ao longo do tempo. No entanto, existe um *template* que orienta o cálculo de algumas classes de custos no orçamento e simplifica a inserção de dados no sistema COGNOS.

É importante ressaltar que os analistas e coordenadores de polo são responsáveis por fazer o orçamento de manutenção e preencher os *templates* conforme solicitado, pontuando as especificidades de cada unidade produtora do seu polo, e o corporativo é responsável por fazer a consolidação dos dados de todas essas unidades industriais e colocar esse valor no software Cognos, onde é apurado e fechado os valores finais de toda companhia. Esse time todo é responsável por toda atividade de controladoria da área, sendo o agente principal mostrado na análise da nuvem de palavras no tópico anterior.

Em relação ao fortalecimento da equipe, os principais responsáveis pela execução do orçamento são o coordenador e o analista corporativo, juntamente com coordenadores, analistas, supervisores e gestores das unidades operacionais. No entanto, esses profissionais não recebem treinamento específico para o processo orçamentário e dependem de aprendizados adquiridos no dia a dia.

Quanto ao desempenho, a empresa utiliza indicadores-chave de desempenho (KPIs – *Key Performance Indicator*) para monitorar as atividades das áreas, incluindo o controle financeiro. O KPI financeiro principal da logística é reduzir o valor do orçamento final em 5% e propor um projeto de redução de custos para a próxima safra. O sucesso do KPI no planejamento orçamentário envolve todos os participantes, sendo essencial para atingir os resultados desejados, conforme indicado por entrevistados.

Muitas vezes surgem necessidades e emergências que precisa usar os recursos que tem disposição, o gestor vai acabar usando... Como nosso orçamento não tem uma trava que

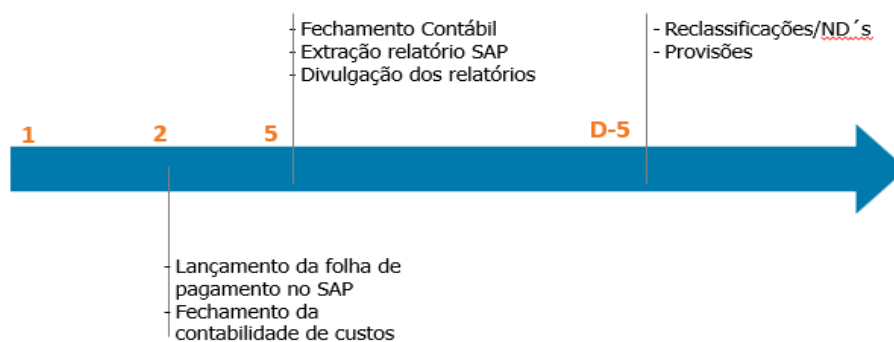
permita que ele não gaste além do que está orçado, ele vai usar o dinheiro. (coordenador corporativo).

A empresa divide seu controle financeiro em Centros de Custos para projetos e departamentos e Classes de Custos (contas contábeis) para registrar todos os custos, organizando-os em grupos e subgrupos para análise.

O corporativo segue um processo semelhante de extração e construção de uma base de reporte para toda a área de logística. “Todo mês a gente tem uma reunião mensal com a diretoria para reportar o resultado, reportar o que tá acontecendo e tudo mais” (Analista corporativo).

O fechamento mensal começa no quinto dia útil e se estende até o dia 25 do mês para reclassificação de custos, se necessário. A **Figura 7** exemplifica esse cronograma:

Figura 7: Cronograma contábil



Fonte: Elaboração própria

Já o tema de responsabilidade com clientes engloba a visão que a área tem sobre sua relação com seus clientes e a importância desse contato ser mantido com estratégias de longo prazo. A logística tem interface direta com entrega do produto, assim, o analista do polo explica que “... o OPEX é utilizado para manter a qualidade da operação, visando garantir a satisfação do cliente. Afeta o cliente não de uma forma direta, mas indireta.”

Em relação ao cumprimento de demandas a longo ou curto prazo, o coordenador corporativo explica que a empresa trabalha com dois tipos de orçamento, sendo o anual recorrente e um de cinco anos, que serve para projetar gastos a longo prazo. Segundo a analista do corporativo, é a partir desse orçamento de cinco anos que fica pré-definido quanto será gasto em cada ano, formando o teto orçamentário (*target*) repassado anualmente durante a construção do plano orçamentário.

O desempenho financeiro da empresa como um todo é divulgado trimestralmente pelo diretor e todos tem acesso a essa informação, uma vez que a empresa tem ações e precisa tornar público seus resultados. Já o detalhe desse desempenho fica centralizado com finanças e com suas respectivas áreas, sendo informações interna da empresa.

Na análise do princípio de liderança, a motivação foi discutida com várias perspectivas. O coordenador corporativo enfatiza a liderança e a paixão pelo trabalho como fatores motivacionais, enquanto outros entrevistados mencionam programas de incentivo, KPIs e o Programa de Participação nos Resultados (PPR) como elementos que estimulam os funcionários em suas atividades diárias na empresa.

A empresa tem vários programas de incentivo com recompensas financeiras para equipes que alcançam metas. O programa de excelência visa melhorias operacionais e redução de custos, enquanto o programa "liga" promove competições entre áreas com prêmios como viagens. Além disso, os entrevistados enfatizam o foco financeiro da empresa em controlar custos, reduzir despesas e alocar recursos de forma eficaz entre as áreas.

Durante a elaboração do orçamento nas unidades dos polos, supervisores e gestores, que possuem conhecimento operacional, participam de reuniões para alinhar estratégias de alocação de recursos e identificar demandas a serem incorporadas ao orçamento da próxima safra. Quanto à possibilidade de planejamento financeiro sem a utilização do orçamento base zero, todos os entrevistados discordam, enfatizando a importância do orçamento, conforme destacado na nuvem de palavras, e concordam com o coordenador de polo:

Não sei se tem algum outro formato, mas como você vai ter um orçamento sem ter um controle geral de quanto está orçado, realizando e projetado para próxima safra? Com esse controle eu consigo ver onde consigo tirar ou preciso aumentar o orçamento e montar minha estratégia. Se você não tiver um controle, você não sabe o que fazer, você fica perdido.

Sabe-se também, sobre o tema de coordenação, que os responsáveis pela aprovação do orçamento são, segundo a analista do corporativo: “Gerente corporativo de logística, o diretor aqui de planejamento, o diretor de finanças e o gerente de finanças.” E caso as metas de orçamento não sejam cumpridas durante o ano também são eles quem tomam a decisão de como seguir.

A empresa não realiza ações corretivas e não permite a modificação de metas durante o exercício. Uma vez que o orçamento é fechado, os valores permanecem fixos. Se uma conta contábil não foi incluída no orçamento, a área deve acomodar esses custos em outra conta, destacando a importância do acompanhamento mensal e projeções para equilibrar custos realizados e orçados.

Ao analisar os 12 princípios do *Beyond Budgeting* (BB) em relação à área de logística da empresa estudada, fica evidente uma série de discrepâncias e desafios na implementação desses princípios na prática. A governança descentralizada, enfatizada pelo BB, não é evidente na empresa, que ainda não padronizou suas atividades em procedimentos (VILANOVA; FEIL, 2020).

A falta de treinamento limita o fortalecimento da equipe em finanças e liderança, prejudicando o desenvolvimento e a autonomia dos funcionários (HEUPEL; SCHMITZ, 2015). O desempenho é avaliado anualmente com metas fixas, embora a empresa esteja tentando introduzir metas flexíveis e

frequentes (HEUPEL; SCHMITZ, 2015). A responsabilidade dos funcionários em gerar resultados contínuos é incentivada por programas de excelência (HEUPEL; SCHMITZ, 2015).

A priorização dos clientes não é clara na cultura da equipe de logística, embora todas as atividades afetem indiretamente os clientes (SOARES, 2019). A informação é compartilhada de forma vertical, em contraste com o BB, que prega clareza e disponibilidade de informações para todos (HEUPEL; SCHMITZ, 2015). As recompensas são baseadas em metas fixas, diferindo do enfoque contínuo do BB (SOARES, 2019).

O objetivo da empresa é o planejamento orçamentário para controle de custos, enquanto o BB busca superar a concorrência (VILANOVA; FEIL, 2020). A disponibilidade de recursos é limitada em relação às pessoas e à acessibilidade a informações (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011). O planejamento de estratégias não é contínuo, e as aprovações orçamentárias são centralizadas na alta hierarquia (SOARES, 2019). Finalmente, a mensuração e o controle são afetados pela periodicidade da obtenção de dados, que não se alinha com a agilidade preconizada pelo BB (VILANOVA; FEIL, 2020).

Além da comparação entre os princípios do BB e a situação atual da empresa, foi realizada uma análise para determinar a abordagem orçamentária predominante na empresa em relação ao orçamento tradicional e ao BB. Essa análise se baseou nas principais diferenças entre as duas abordagens, conforme descritas na revisão teórica, e os resultados foram registrados em um quadro comparativo.

Quadro 3: Comparativo orçamento tradicional x BB

	Orçamento tradicional	Beyond Budget
Descentralização e Liderança	Controle de funcionários e restrição de suas atividades	Liberdade e autonomia através de treinamentos e de capacitação
	Regras e procedimentos	Transmissão clara de princípios e valores
	Cumprir horário e participar de reuniões	Foco em competitividade para atingir resultados
	Setores segregados	Setores interdependentes com foco em cliente
Gestão e Desempenho	Alocar recursos por meio do orçamento	Adotar a auto coordenação interna
	Cumprir planos orçamentários	Superar a concorrência
	Estratégia e apurações de resultados anuais	Estratégia e apurações de resultados contínuos
	Ações corretivas	Ações preditivas
	Custos: Baseado no impacto orçamentário	Custo: Baseado no valor justo do material/serviço
	Metas fixadas	Desempenho contínuo
	Intenção em alocação de recursos	Modelo de gestão adaptativo
	Relatórios pontuais	Relatórios rápidos e informações completas
	Permissão, controle e estratégia	Apoio, suporte e diretrizes

Fonte: Elaboração própria

Em todas as comparações, a área de logística da empresa estudada se aproximou mais dos conceitos do orçamento tradicional, já que foca em seguir à risca o plano orçamentário e atingir os KPIs fixos, sempre centralizando os processos.

4.2 Proposição de Ações para Implantação do Modelo Beyond Budget

O modelo de gestão proposto é fundamentado no Quadro 3, que compara o orçamento tradicional com o Beyond Budget (BB), e sugere práticas para a aplicação efetiva dos conceitos do BB, visando descentralizar os processos financeiros nas unidades estudadas. A proposta busca avaliar os benefícios que a abordagem do BB poderia trazer para a empresa. No entanto, é importante salientar que a implantação do BB nas organizações não segue um manual fixo, conforme destacado no referencial teórico de Sandalgaard e Bukh (2014) e Alsharari (2020). Cada empresa deve adaptar-se com base nos princípios do estabelecidos pelo modelo, considerando sua situação atual.

Com base no exposto, a empresa poderia oferecer treinamentos abrangentes para sua equipe, abordando novas ferramentas de gestão, princípios financeiros, habilidades de liderança, comunicação e atendimento ao cliente. Além disso, seria fundamental criar programas de capacitação específicos para cada função, permitindo que os funcionários novos se familiarizem com suas responsabilidades sem depender excessivamente do conhecimento de colegas mais experientes.

Estabelecer uma comunicação eficaz, assegurando que todos os funcionários da logística recebam informações igualitárias e claras sobre todos os assuntos da empresa, com ênfase nos objetivos financeiros (ALSHARARI, 2020). Além disso, promover programas de excelência para estimular a competitividade entre a equipe, como mencionado anteriormente. Seria igualmente importante permitir maior flexibilidade nas atividades e no escopo de cada funcionário, concedendo-lhes mais tempo e liberdade para propor novas ideias e melhorias que contribuam para atingir as metas financeiras da organização.

Modificar a visão/cultura dos funcionários de que cada polo é responsável pelas suas atividades e que o corporativo é um time segregado da operação. Como a empresa possui 5 polos industriais, sendo 23 unidades ao todo, é necessário disseminar que todos os processos convergem para o mesmo objetivo e, portanto, devem ser realizados em conjunto. Assim, é preciso reorganizar a estrutura de uma forma que todos se interajam, criando metas, atividades e reuniões conjuntas, não apenas KPIs segregados dos polos como é feito na situação atual, seguindo o que apresentado por Alsharari (2020).

A empresa estudada, hoje, faz acompanhamento orçamentário para poder saber onde alocar seus recursos, porém, para o BB, a empresa precisa gastar o que é necessário. Esses custos devem estar alinhados com as estratégias traçadas para atingir o objetivo organizacional e devem cumprir as exigências de qualidade e preço justo dos serviços/materiais.

Além disso, a empresa precisaria implantar ações que foquem não apenas no conhecimento e controle interno da área, mas também que acompanhe o mercado e os fatores externos que impactam e refletem nos processos. Para isso, seria importante proporcionar *benchmarking* com outras empresas do mesmo setor e investir em pesquisas de mercado para analisar a concorrência. Isso ajudaria a empresa criar suas estratégias alinhadas com competências que supere o que já está disponível no mercado, conforme apresentado por Ax e Ax (2022).

Já em relação as estratégias da área, devem ser elaboradas metas correspondentes em conjunto com o time, não tendo a necessidade de ser algo fixo. As apurações desses KPIs também devem ser organizadas em rodadas que sejam recorrentes, não apenas feitas no fim do ano, conforme acontece hoje. Com essa linha de raciocínio, o desempenho da área segue também o processo de forma contínua e constante, conforme descrito por Alsharari (2020)

Essas estratégias elaboradas pelo time têm que ter como foco principal as ações preditivas. Nas entrevistas não é mencionado como é feito hoje, porém o conceito do BB versa que a empresa deve investir em manutenção e segurança para evitar problemas maiores futuros. Assim, a mesma, não pode ter a visão de que não pode fazer ações preventivas por falta de verba disponível no orçamento ou fazer postergação desses custos conforme é mencionado na entrevista pela analista de polo.

O modelo de gestão deve ser pautado na mesma ideia de dinamismo das metas e do desempenho e deve fluir de acordo com os fatores externos e internos da empresa, não engessando as atividades (ALSHARARI, 2020).

Sobre as informações financeiras, é necessário que elas sejam ágeis. A constância da análise dessas informações faz com que o dinamismo das estratégias citado acima aconteça de forma natural. Para que a empresa estudada possa chegar nesse cenário, seria uma opção investir em softwares como *Power Bis e Tableus*. ao invés de ter um controle pontual de planilhas elaboradas apenas no fechamento do mês.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou avaliar como o processo orçamentário de uma agroindústria sucroenergética adere aos princípios do BB (*Beyond Budgeting*). A pesquisa visou compreender os desafios, limitações e benefícios dessa abordagem para a área em questão, bem como explorar as possibilidades de aplicação do BB. Para alcançar esse objetivo, o estudo identificou os princípios do BB na literatura, examinou resultados empíricos, diagnosticou o processo de orçamentação na empresa por meio de entrevistas e análises de documentos, e propôs ações para a empresa alinhar-se com os conceitos do BB.

O referencial teórico mostrou que o processo orçamentário e suas diversas versões é um tema relevante e bastante estudado, principalmente porque se refere a principal ferramenta de gestão financeira de qualquer empresa (ØSTERGREN; STENSAKER, 2011). O BB, por sua vez, apesar de ainda não ser um tema muito abordado em estudos empíricos, vem ganhando força nos últimos anos, junto com sua abordagem que valoriza a descentralização das atividades (SOARES, 2019).

Esse estudo de caso pode contribuir com outras empresas do setor, mas principalmente com a empresa estudada, já que faz comparação clara do que acontece na área de logística na situação atual com o que deveria ser praticado caso fosse implantado esse novo conceito. Além disso, propõe algumas ações para que essas mudanças possam de fato ocorrer e que poderiam gerar melhorias nos processos de planejamento e controle de recursos da empresa estudada.

A partir dos resultados, conclui-se que a empresa centraliza muito suas atividades, seguindo basicamente a teoria do orçamento tradicional. Apesar de todos os princípios se enquadrarem nesse tipo orçamentário, é importante enfatizar que no quesito de responsabilidade, a empresa aplica o conceito do *Beyond Budgeting*, já que possui programas de excelências que têm como objetivo motivar os funcionários a criar soluções de melhorias para atingir os resultados da empresa. De acordo com as entrevistas com funcionários, a empresa não vê alternativas viáveis para o acompanhamento financeiro além das práticas atuais, sugerindo uma falta de intenção de mudança ou melhoria no futuro próximo.

Este estudo busca oferecer uma nova perspectiva à organização estudada e a outras empresas, introduzindo o conceito de gestão financeira do BB (*Beyond Budgeting*). Essa abordagem pode estrategicamente impulsionar a vantagem competitiva, melhorar o ambiente de trabalho e proporcionar diversos outros benefícios. A pesquisa demonstrou que o BB pode fortalecer o controle orçamentário, ao mesmo tempo em que o alinha e integra com outros objetivos e indicadores-chave, transformando o processo orçamentário em uma ferramenta estratégica para os negócios, superando sua tradicional função de mero controle financeiro.

Assim, o estudo também trouxe contribuições teóricas relevantes quanto a aplicação do *Beyond Budgeting* nas empresas. Ainda que elas demandem por processos e ferramentas de gestão mais ágeis, é possível notar que os processos de controles orçamentários são práticas muito consolidadas cujas mudanças podem demandar maior nível de esforço em treinamentos e desenvolvimento das pessoas, ou seja, não se trata apenas de uma mudança de ferramenta, mas na forma de trabalho e das relações entre os indivíduos.

O trabalho permitiu compreender o cenário da logística com ou sem o *Beyond Budgeting*, porém foi limitado por abordar apenas essa área dentro da empresa. A organização estudada possui inúmeros negócios, departamentos e outros diversos processos que poderiam trazer resultados diferentes do que foi mostrado nesse estudo de caso específico.

Nesse sentido, ressalta-se a delimitação das entrevistas à área estudada, de modo que ampliação desta avaliação para outras atividades operacionais ou administrativas poderão suscitar outras percepções sobre a aplicabilidade do *Beyond Budgeting*.

Pesquisas futuras poderiam ser direcionadas para avaliar o processo de mudança do orçamento tradicional para o *Beyond Budgeting*, assumindo estudos de casos com empresas que tenham adotado essa nova abordagem. Além disso, elaborar uma *survey* para o contexto brasileiro com o intuito de identificar as principais ferramentas de orçamentação, bem como características processuais poderá trazer informações relevantes sobre as práticas empresariais adotadas por executivos no Brasil.

REFERÊNCIAS

- ALSHARARI, N. M. Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: Institutional isomorphism. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2/3, p. 165-189, 2020. DOI: 10.1108/IJPSM-10-2018-0217.
- AX, C.; AX, E. When the supply side of a management accounting innovation fails – the case of beyond budgeting in Sweden. **Accounting and Business Research**, v. 52, n. 4, p. 443-478, 2022. DOI: 10.1080/00014788.2021.1935685.
- BARBOSA, M. D. F. N.; CÂNDIDO, G. A. Competitividade em empresa do segmento processador: Aplicação Metodológica em empresa do setor sucroalcooleiro no Estado da Paraíba. **Gestão & Regionalidade**, v. 29, n. 86, p. 61-76, 2013.
- CAMIOTO, F. C.; MORALLES, H. F.; MACHADO, R. O Impacto da Crise de Crédito de 2008 no Setor Sucroenergético: Um Estudo Econométrico. **Gestão da Produção Operações e Sistemas**, v. 12, n. 4, p. 159-182, 2017.
- COLIN, E. C.; CIPPARRONE, F. A.; SHIMIZU, T. Otimização do custo de transporte na distribuição-armazenagem de açúcar. **Production**, v. 9, n. 1, p. 23-30, 1999.
- CURSI, D. E. et al. History and Current Status of Sugarcane Breeding, Germplasm Development and Molecular Genetics in Brazil. **Sugar Tech**, v. 24, p. 112-133, 2022. DOI: 10.1007/s12355-021-00951-1.
- DANELON, A. F.; SPOLADOR, H. F. S.; BERGTOLD, J. S. The role of productivity and efficiency gains in the sugar-ethanol industry to reduce land expansion for sugarcane fields in Brazil. **Energy Policy**, v. 172, 2023, p. 113327. ISSN 0301-4215. DOI: 10.1016/j.enpol.2022.113327.
- EAGLIN, J. "More Brazilian Than Cachaça": ore Brazilian Than Cachaça": Brazilian Sugar-Based Ethanol Development in the Twentieth Century. **Latin American Research Review**, v. 54, n. 4, p. 927-943, 2019. DOI: 10.25222/larr.28.
- FERRAZ, D.; OLIVEIRA, F. C. R.; ASSUMPÇÃO, M. R. P. Análise do impacto de mudanças institucionais sobre a produção de açúcar no Brasil entre 1980 a 2015. **Exacta**, v. 17, n. 1, p. 127-145, 2019.

FLORES, C.; LEAL, R. Orçamento E Controle Orçamentário Das Despesas Diretas e Indiretas Com Pessoal Em Uma Empresa Varejista De Calçados. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, v. 18, n. 39, p. 85-101, 2018.

HEUPEL, T.; SCHMITZ, S. Beyond Budgeting-a high-hanging fruit The impact of managers' mindset on the advantages of Beyond Budgeting. **Procedia Economics and Finance**, v. 26, p. 729-736, 2015.

MEDEIROS, J. H. S.; CARRARO, W. B. W. H. Implementação de Orçamento e Gestão de Fluxo de Caixa na Pandemia de Covid-19. **ConTexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre, v. 22, n. 52, p. 60-73, 2022.

OLIVEIRA, A. M. K.; CAIXETA FILHO, J. V. Potencial da logística ferroviária para exportação de açúcar em São Paulo: recomendações de localização para armazéns intermodais. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, v. 45, n. 4, p. 823-853, 2007.

ØSTERGREN, K.; STENSAKER, I. Management control without budgets: a field study of 'beyond budgeting' in practice. **European accounting review**, v. 20, n. 01, p. 149-181, 2011.

PEREIRA, L. A. G.; BARRETO, J. B. Geografia das exportações de açúcar e de etanol no estado de Minas Gerais. CAMPO TERRITÓRIO: **Revista de Geografia agrária**, v. 15, n. 36, p. 230-258, 2020.

SANDALGAARD, N.; BUKH, P. N. Beyond Budgeting and change: a case study. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 10, n. 3, p. 409-423, 2014.

SHAVAZIPOUR, B.; STRAY, J.; STEWART, T. J. Sustainable planning in sugar-bioethanol supply chain under deep uncertainty: A case study of South African sugarcane industry. **Computers & Chemical Engineering**, v. 143, 2020, p. 107091. ISSN 0098-1354. DOI: 10.1016/j.compchemeng.2020.107091.

SILVA, G. J. da; BERG, E. C.; CALIJURI, M. L.; SANTOS, V. J. dos; LORENTZ, J. F.; ALVES, S. do C. Aptitude of areas planned for sugarcane cultivation expansion in the state of São Paulo, Brazil: a study based on climate change effects. **Agriculture, Ecosystems & Environment**, v. 305, 2021. ISSN 0167-8809. DOI: 10.1016/j.agee.2020.107164.

SOARES, T. C. E. A. Orçamento e estratégia: Beyond Budgeting como ferramenta de planejamento e controle orçamentário em um curso de graduação. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 18, n. 01, p. 126-138, 2019.

TREVISAN, D. P.; MOSCHINI, L. E. Evolução do mercado de cana-de-açúcar. **Revista de Ciências Agroambientais**, v. 16, n. 02, p. 139-148, 2018.

TREVIZOLI, M. R.; NEVES, M. F. Gestão da Inovação em Empresas da Indústria Sucroenergética. **Revista de Administração da Fatea**, v. 10, n. 10, p. 6-141, 2015.

VENDRAME, A. L. et al. Logística da exportação do açúcar: uma análise dos modais logísticos utilizados por usina da região de Umuarama - PR. **Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR**, v. 13, n. 2, 2012.

VILANOVA, R. C. S.; FEIL, A. A. Implementação do beyond budgeting: Desafios, Vantagens e Críticas. **Revista Destaques Acadêmicos**, v. 12, n. 01, 2020.