

# Texto de Apoio VIII

---

## O ORÇAMENTO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS ORGANIZAÇÕES BRASILEIRAS

Leonardo Borges Zamboni, graduando do curso de Ciências Contábeis na Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

(continuação do texto de apoio VII)

### HISTÓRICO DO ORÇAMENTO

A necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prever a necessidade de comida para os longos invernos; com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento. Há vestígios de práticas orçamentárias formais até mais antigas que a origem do dinheiro.

A palavra "orçamento", segundo Lunkes (2007), tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada *fiscus* e utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos.

Posteriormente, a palavra também foi utilizada para a tesouraria e também para os funcionários que as usavam. No início da idade média, a tesouraria do Reino Unido era conhecida como *fisc*. Na França, o termo era conhecido como *bouge* ou *bougette*, e vem do latim *bulga* (em português: saco). Provavelmente entre os anos de 1400 a 1450, o termo *bougett* foi incluído no vocabulário inglês.

Porém, as raízes das práticas contemporâneas de orçamento devem-se ao desenvolvimento da constituição inglesa em 1689. A lei estabelecia que o rei, e depois o primeiro-ministro, poderia cobrar certos impostos ou gastar recursos, mas somente com a autorização do parlamento.

Em meados do século XVIII, o Primeiro Ministro levava ao Parlamento os planos de despesas envoltos em uma grande bolsa de couro, cerimônia que passou a chamar-se de *opening of the budget*, ou abertura do orçamento. A palavra *budget* substituiu rapidamente o termo bolsa e em 1800 foi incorporada ao dicionário inglês.

A maioria das políticas, procedimentos e práticas hoje conhecidas, teve seu desenvolvimento no século XIX. As principais mudanças aconteceram na França durante o governo de Napoleão, como parte de um esforço para obter maior controle sobre todas as despesas, inclusive sobre as do exército.

As inovações impostas por Napoleão sobreviveram e foram refinadas durante a Segunda República e o Segundo Império. Por volta de 1860, a França tinha desenvolvido um sistema de contabilidade uniforme, que foi aplicado a todos os departamentos e todas as unidades dentro dos departamentos. Foi estabelecido um ano fiscal padrão e convenções de tempo para prestação de contas. Uma das exigências dos departamentos era explicar a programação fiscal das contas para todos os recursos que foram alocados e os procedimentos padrão e relatórios de fim de ano que comparavam estimativas e gastos. Também foi introduzido um sistema de auditorias, bem como a reversão dos recursos não utilizados e o registro de todos os recursos solicitados. Além disso, os orçamentos eram elaborados e consideravam todas as receitas e todas as despesas durante o ano fiscal. Por conseguinte, o orçamento passou a ser considerado o principal instrumento de política do Governo.

Os procedimentos orçamentários franceses identificavam todas as etapas necessárias à elaboração do orçamento. Por exemplo, o cálculo da quantia necessária de providências para um soldado considerava o número de soldados a ser utilizado durante o ano, deduzia o número de soldados doentes ausentes, calculava-se a quantidade de mantimentos e equipamentos a ser usada e multiplicava-a pelo custo unitário para saber qual a necessidade total de recursos.

No Reino Unido, o Primeiro Ministro Gladstone, na metade do século XIX, viu nas técnicas orçamentárias francesas um modo promissor para controlar finanças do governo. Em 1861, a Inglaterra criou o comitê de contas públicas no Parlamento e, em 1866, os Escritórios da controladoria e Auditoria Geral. Durante os últimos anos do século XIX foi implementada uma série de reformas que substituíram as práticas oportunistas do passado pelos procedimentos sistemáticos com objetivo de equilibrar as contas do governo.

Nos Estados Unidos, no início do século XX, foram desenvolvidos conceitos e uma série de práticas para planejamento e administração financeira que vieram ser conhecidas como o 'o movimento do orçamento Público'. O orçamento público consistia em um plano elaborado contendo todas as atividades do governo. Ele compreendia todas as receitas e todas as despesas para um período fiscal definido; para tanto, usava um número limitado de contas padrão para promover o controle dos gastos. Além de permitir a flexibilidade administrativa, o mais importante era desenvolvido e proposto por um único executivo, que ajudado por seus assessores trabalhava para atingir os objetivos previamente definidos. Em 1907, Nova Iorque tornou-se a primeira cidade a implementar o orçamento público.

Em 1921, o congresso norte-americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público. Ele estabelecia para o presidente a exigência de submeter proposta de orçamento anual ao congresso, cobrindo todas as receitas e despesas federais durante o próximo ano fiscal.

Em empresas privadas, o orçamento foi utilizado primeiramente por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Nemours, nos Estados Unidos, em 1919 (ZDANOWICZ apud LUNKES, 2007).

## ORÇAMENTO NO BRASIL

Conforme Leite *et al.* (2008), no Brasil, o orçamento, também, teve sua aplicação, primeiramente, na administração pública desde a criação do Erário Régio e do Conselho da Fazenda, em 1808, com a vinda de D. João VI. Posteriormente, a Constituição de 1824 disciplinava que o Ministério da Fazenda deveria receber dos demais ministérios os orçamentos relativos às suas despesas. Já a Constituição de 1891, delegava ao Congresso Nacional o orçamento da receita e a fixação das despesas anualmente. Entretanto, a Lei nº. 4320/64 tornou-se o principal instrumento orientador e disciplinador para o processo de elaboração e execução orçamentária. Recentemente, a Lei de Responsabilidade Fiscal nº.101/2000, conhecida como LRF, veio regulamentar uma série de questões relacionadas à administração pública que surgiram em períodos de gestões orçamentárias e financeiras desastrosas que foram responsáveis, em grande parte, pela situação econômica do país.

Outro documento relevante citado pelo autor foi a Lei 6404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações, que, vigorando a partir de 1º de janeiro de 1978, além de estabelecer normas sobre demonstrações financeiras e o balanço patrimonial, sugeria que a complexidade dos problemas econômicos levaria a Direção das empresas a implantar sistemas orçamentários dentro dos princípios do orçamento-programa. Também, a edição do Decreto-Lei nº. 1598/78 procurou adaptar a legislação fiscal à nova legislação societária das sociedades por ações, incentivando as empresas na utilização de um sistema de Contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração. Diante desse contexto, Schubert (apud LEITE *et al.*, 2008) afirma que:

A partir de 1971 já implantávamos em grandes empresas privadas e em empresas públicas, através de contratos de trabalho ou de consultoria, os sistemas orçamentário, contábil e de custos integrados e dentro dos princípios do orçamento/programa, que aliados ao processamento eletrônico, apresentavam uma massa de informações gerenciais de primeira linha.

A partir da era Vargas, 1930 até 1980, período denominado de Nacional-Desenvolvimentista, os olhos dos empresários estavam voltados para a produção e comercialização, não se importando com o controle financeiro. No período de tempo entre os anos 1980 e 1989, o governo brasileiro desenvolveu vários planos econômicos como o Plano Verão e o Plano Cruzado, que adotou o cruzado e, posteriormente, o cruzado novo como unidade monetária nacional, os quais visavam ao controle da inflação, mas não obtiveram sucesso. Tung (1983) destaca que, na década de 1980, devido ao estágio do desenvolvimento do Brasil, um maior número de empresas começava a considerar o controle orçamentário como um dos meios para alcançar maior rentabilidade. Segundo o autor:

Essa nova mentalidade está se formando principalmente em decorrência da junção de circunstâncias que, de forma indireta, obrigam os empresários a produzir melhor e mais barato, sob pena de expulsão do mercado pela concorrência. Antes o mercado era do vendedor, mas agora começa a ser do comprador.

O tema orçamento conforme comentado por Lunkes (2007) em seu manual começou a ser estudado a partir de 1940, mas foi pouco utilizado pelas empresas neste período e no período posterior, somente a partir da década de 70 as empresas brasileiras passaram a adotá-lo com maior frequência em suas atividades.

Embora a necessidade de adoção do orçamento fosse desejada pelos empresários, algumas dificuldades não permitiam sua implantação nos moldes americanos. Tung (1983) aponta como motivos do pouco aproveitamento dos métodos orçamentários:

1) A falta de uma técnica própria. Pois em geral a preocupação das empresas

estrangeiras é de planejar e controlar suas operações com base nas moedas de origem. O padrão de desempenho é avaliado com base em reajustes, de acordo com as práticas e conveniências de cada empresa;

2) A escassa literatura nacional no campo do planejamento e controle financeiro das empresas, apesar de terem aumentado substancialmente, nos últimos tempos as traduções de obras estrangeiras. Devido a diversidade entre a situação do nosso país e a dos países para os quais tais livros foram escritos, o aproveitamento dessas traduções, aqui, tem sido bem reduzido;

3) Conforme os entendidos na matéria, o modelo econômico brasileiro é *sui generis*, pois seus problemas e soluções têm características absolutamente próprias.

Referindo-se às condições econômicas brasileiras, Venana e Huets, citados por Tung (1983), relatam que, naquela época no Brasil, havia muitos estudos sobre os diferentes controles administrativos, mas nenhum deles tratando especificamente do "Orçamento Empresarial". Por isso, os leitores brasileiros e sul-americanos dependiam da literatura inglesa, francesa e alemã, as quais, embora apresentassem concepções mundialmente aceitas, eram "às vezes de valor duvidoso e mesmo perigoso, pois procuravam atender às condições particulares da empresa, em face de uma estrutura econômica nacional que em muito, se não em tudo, difere da particular economia brasileira".

Discorrendo sobre a relação orçamento e inflação, Padoveze (2000) afirma que astécnicas orçamentárias são válidas para qualquer entidade em qualquer situação conjuntural.

Nas economias inflacionárias, como os níveis dos preços dos produtos e serviços sofrem constantes alterações, o volume de trabalho operacional é elevado, dificultando a introdução de um plano de orçamento em função das constantes revisões dos orçamentos de vendas.

Outra dificuldade são as análises das variações, pois, ao se confrontarem valores orçados com gastos reais, é difícil encontrar o porquê das variações e o controle e o acompanhamento orçamentário fica prejudicado.

Outro ponto destacado pelo autor é que a crescente internacionalização das economias tem levado o país e, por conseguinte, as empresas, a se habituarem ao "uso de moedas mais estáveis de outros países como o dólar norte-americano, o marco alemão, a lira italiana, etc."

As técnicas orçamentárias podem ser aplicadas em qualquer economia, para qualquer entidade, bastando apenas o entendimento dos efeitos decorrentes da inflação, para que se construam sistemas de elaboração e acompanhamento de orçamentos, tanto em moeda corrente como em outra opção monetária.

Para Sá e Moraes (2005), as décadas sucessivas de descontrole inflacionário influenciaram negativamente a administração das empresas, pois, se deixou de pensar estrategicamente. A instabilidade e o grau de incerteza, predominantes até 1994, frustravam qualquer tentativa de se prever um cenário futuro, ainda que para curto período de tempo.

Além disso, nos 30 anos que antecederam o advento do Plano Real, houve sete unidades monetárias diferentes, seis planos econômicos e três constituições, além de uma moratória.

Nesse contexto, o casuísmo inteligente era mais eficaz do que o pensamento estratégico e, em função disso, a ênfase foi dada às questões operacionais. Como a atividade orçamentária decorre das estratégias, ela foi negligenciada nesse longo período, tornando-se um procedimento quase exclusivo de grandes empresas ou de companhias multinacionais. Porém, segundo o autor: Desde a implantação do Plano Real, a situação vem mudando sensivelmente. Hoje, o que percebemos é: de um lado as empresas sentindo necessidade de um orçamento que consolide a visão estratégica de seus negócios, e, de outro, uma noção distorcida do que seja um verdadeiro orçamento. (SÁ; MORAES, 2005).