

1. Conceito e finalidades;
2. As etapas de implantação do orçamento-programa;
3. Algumas possíveis extensões.

Fernando Rezende \*

## 1. CONCEITO E FINALIDADES

A principal característica do orçamento-programa, e o que o distingue dos chamados métodos tradicionais, é a ênfase no objetivo do gasto ao invés da simples preocupação com a categoria do dispêndio. O orçamento tradicional normalmente identifica apenas as diferentes espécies de gasto pessoal, material de consumo, publicidade e propaganda, etc. realizadas pelas diferentes unidades de uma organização. Tal informação talvez seja suficiente em organizações simples que desempenham uma única função, de tal forma que o objetivo do gasto fique indiretamente identificado pela unidade administrativa encarregada de sua realização. O mesmo não se verifica, todavia, em organizações complexas e de maior porte que, regra geral, compõem-se de diferentes unidades, cada uma delas desempenhando uma ou mais funções diferentes relacionadas aos objetivos gerais de desenvolvimento do grupo.

O exemplo mais evidente de uma organização complexa é representado pelo governo, não constituindo surpresa o fato de que uma preocupação maior com a aplicação do orçamento-programa tenha se feito notar a nível de entidades governamentais. Isso não significa, entretanto, que o orçamento-programa seja um método aplicável exclusivamente ao governo. Ao contrário, conforme mencionam Merewitz e Sosnick,<sup>1</sup> alguns autores afirmam que o orçamento-programa representa uma contribuição das empresas ao aperfeiçoamento da administração pública e que a origem do método remonta às contribuições de James Mc Kinsey,<sup>2</sup> aos trabalhos realizados por Donaldson Brown na Du Pont e na General Motors,<sup>3</sup> e aos esforços da equipe de especialistas organizada por Henry Ford II para planejar o desenvolvimento da companhia. Entre esses especialistas estava Robert Mc Namara, que posteriormente foi um dos principais responsáveis pela introdução do orçamento-programa no governo norte-americano.

A necessidade de integrar o orçamento no sistema de planejamento de grandes empresas relaciona-se também com o problema do processo de tomada de decisão no sistema econômico. Numa economia pura de mercado as empresas são totalmente incapazes de interferir sobre os preços de venda de suas mercadorias e sobre o preço de compra dos insumos utilizados na sua produção. Em outras palavras, as decisões a respeito de a que preço comprar e a que preço vender seriam tomadas pelo mercado, cabendo às empresas apenas ajustar seus programas de produção aos níveis que corresponderiam à maximização do lucro operacional. No entanto, especialmente no caso de empresas de maior porte essa atitude passiva em relação aos preços está bastante distante da realidade,

\* Superintendente Adjunto do INPES. Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

podendo as grandes organizações interferir de forma significativa sobre os preços.

Na concepção de Galbraith<sup>4</sup> a situação se caracterizaria por uma nítida subdivisão do sistema econômico em dois grupamentos: um representado por empresas de pequeno porte principalmente ligadas a atividades de prestação de serviços que estariam sujeitas às decisões do mercado; outro, constituído por grandes empresas que devido ao próprio tamanho e ao volume de recursos que movimentam teriam condições de programar os níveis desejados de receita e despesa fazendo variar não apenas a quantidade produzida mas também os preços do mercado. Por seu turno, esse poder de decisão das grandes organizações implica uma mudança de atitude com relação aos objetivos gerais de funcionamento do grupo. A maximização do lucro a curto prazo pode deixar de ser o único e principal objetivo, passando a haver uma preocupação muito mais acentuada com a manutenção de níveis adequados de rentabilidade durante um período mais longo de tempo, tendo em vista as necessidades de crescimento e de sobrevivência da instituição.

Nessas condições, o problema das grandes organizações empresariais e do governo são semelhantes. Para ambos o planejamento consiste em planos estratégicos de longo prazo, programação de atividades no futuro próximo e orçamento para o ano seguinte.<sup>5</sup> A idéia de que a elaboração do orçamento anual é uma etapa do processo de planejamento é exatamente o que caracteriza o método de decisão orçamentária que em português se convencionou denominar simplesmente de orçamento-programa.<sup>6</sup> De maneira explícita, a aplicação do orçamento-programa inclui:

- a) avaliação e comparação das diferentes atividades desenvolvidas pela empresa em termos de sua contribuição para os objetivos gerais do grupo;
- b) determinação de como objetivos preestabelecidos podem ser atingidos com um mínimo dispêndio de recursos;
- c) projeção das atividades da empresa para um horizonte de tempo superior ao período usual de um ano;
- d) revisão dos objetivos, programas e orçamento à luz da experiência passada e de modificações na conjuntura.

É lícito admitir que essas operações são inerentes a qualquer processo de planejamento e orçamento independente da qualificação a ele atribuída. Nesse caso a grande contribuição do orçamento-programa consiste em explicitar o montante de recursos destinado a cada um dos programas da empresa de forma a tornar o orçamento a imagem financeira do planejamento. Vale

a pena notar, todavia, que a simples mudança na forma de apresentação do orçamento — relacionar os gastos por programa ao invés de relacioná-los por departamento da empresa — não constitui a modificação mais importante. O que se espera é que essa mudança na forma seja acompanhada também por uma mudança de conteúdo, mudança essa que deve incluir:

- a) o estabelecimento das metas a serem atingidas com o montante de recursos que se prevê aplicar em cada programa;
- b) o estabelecimento de indicadores para apreciação dos custos de cada programa e dos resultados obtidos com a sua execução;
- c) a compatibilização das metas estabelecidas por unidade com o planejamento geral do grupo e com as restrições impostas pela limitação de recursos.

## 2. AS ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA

As reformulações mencionadas podem ser consideradas como representando etapas sucessivas da implantação do orçamento-programa em uma organização. A primeira etapa refere-se à classificação das despesas por programa. A segunda, ao estabelecimento de metas e à quantificação dos recursos necessários, ao seu atingimento. A terceira, ao estabelecimento de indicadores para a aferição de custos e resultados de cada programa.

### 2.1 O sistema de classificação

O critério básico para a reformulação do sistema de classificação é a identificação do objetivo das diferentes espécies de gastos executados pelas várias unidades da empresa. Esses podem, então, ser agrupados em funções, subfunções, programas e subprogramas, conforme o nível de agregação dos objetivos. Dessa forma, as funções são representadas por um conjunto de subfunções e essas últimas por um conjunto de programas que podem referir-se a formas complementares ou alternativas para atingir-se o objetivo geral da função. O exemplo mais simples a esse respeito pode ser extraído do governo. As funções, no caso do governo, poderiam ser representadas por objetivos gerais da intervenção do governo na economia, tais como o de garantir a defesa nacional, melhorar a distribuição da renda, etc.

A um nível inferior de agregação poderiam ser identificadas as subfunções de saúde, educação, habitação, etc. Por sua vez, a educação envolveria

a execução de programas complementares — ensino primário, médio e superior — ou alternativos — ensino médio regular versus ensino técnico-profissional, por exemplo.

De acordo com o mesmo critério, os programas também podem-se dividir em subprogramas que representam o nível mais baixo de agregação dos gastos por objetivo. Voltando ao exemplo anterior, o programa ensino médio poderia ser subdividido em diversos subprogramas possivelmente identificados pelo tipo de curso (colegial, comercial, industrial, etc.).

O nível mais apropriado de agregação dos gastos, tendo em vista a implantação do orçamento-programa em uma organização, depende da amplitude de seus objetivos e das necessidades do sistema de planejamento. Considere, por exemplo, uma indústria automobilística altamente integrada que produz não apenas automóveis, mas também borracha, ferro e aço.<sup>7</sup> O principal objetivo da empresa é o de maximizar os seus lucros. É difícil imaginar, todavia, que as operações da empresa sejam conduzidas apenas com relação àquele objetivo. Se ela produz diferentes marcas de automóvel é provável que tenha um programa e uma organização separados para cada um deles. Cada marca orienta-se, presumivelmente, para um determinado segmento do mercado, ou é até mesmo possível que a empresa coloque as suas diferentes marcas em competição umas com as outras como faz por exemplo a General Motors.

A programação dos produtos finais provavelmente não será suficiente. Um aumento na demanda por aço e borracha, em virtude de um aumento na demanda por automóveis, poderá não ser satisfeita a menos que a capacidade de produzir esses insumos tenha sido aumentada antecipadamente por força de previsões adequadas do incremento na procura de produtos finais. Conseqüentemente, a empresa teria provavelmente um programa de produção de aço e um programa de produção de borracha com o propósito de antecipar aumentos na demanda final. No entanto, não haveria nenhuma razão para manter programas separados de produção de aço e borracha para cada um dos produtos finais. Poderiam ser evitados erros e obtidas economias na medida em que unidades específicas da organização ficassem encarregadas de fornecer esses insumos às diferentes unidades que efetuassem a montagem dos produtos finais. Ademais, os indivíduos engajados na montagem dos produtos finais não seriam provavelmente especialistas na tecnologia de produção de aço e borracha. Assim, uma efetiva divisão do trabalho recomenda uma divisão vertical de programas.

O futuro da organização dependerá de seu esforço de pesquisa e desenvolvimento. Algum

tipo de pesquisa pode ser intimamente ligado à produção de uma determinada marca do produto, de tal forma que pode ser incluída no programa que se refere ao produto final. Mas as pesquisas que beneficiam indistintamente todos os produtos finais existentes ou que tratam do desenvolvimento de novos produtos deverão constituir um programa específico.

Deve ser notado através desse exemplo que a programação e a organização são questões intimamente relacionadas. Se uma autoridade central controla toda a operação da empresa, a identificação dos diferentes programas ajudaria a analisar os respectivos problemas. Por outro lado, a necessidade de programar irá também condicionar a estrutura administrativa da organização e determinar alguma descentralização das decisões.

Deve ter ficado claro nos parágrafos anteriores que o estabelecimento de um sistema de classificação por programas para uma determinada organização deve ser efetuado através de uma hierarquização dos seus objetivos. Nesse caso, uma distinção entre objetivos finais e objetivos intermediários pode ser útil. Vale a pena notar, entretanto, que o que é considerado final ou intermediário depende da perspectiva através da qual o problema é enfocado. Do ponto de vista do governo como um todo, por exemplo, os objetivos finais podem ser identificados com as principais atribuições governamentais na economia que incluem a defesa nacional, a manutenção da ordem interna, a promoção do crescimento econômico e a elevação dos níveis de bem-estar social. Cada uma dessas atribuições, por sua vez, admite a execução de programas complementares para que seja corretamente desempenhada. O objetivo de crescimento econômico, por exemplo, requer a execução de programas de desenvolvimento industrial, de modernização agrícola e de expansão de infraestrutura econômica cujas metas devem ser estabelecidas em função da meta geral de crescimento econômico tendo em vista evitar a ocorrência de acentuados desequilíbrios.

Do ponto de vista das autoridades encarregadas de planejar o desenvolvimento da infraestrutura, esse seria o próprio objetivo final, enquanto que os objetivos intermediários poderiam ser estabelecidos em função dos principais componentes da chamada infraestrutura econômica — transportes, energia e comunicações. A um nível ainda inferior de agregação os objetivos estabelecidos para o sistema de transportes podem ainda ser desagregados em metas parciais para expansão e aperfeiçoamento de cada uma das modalidades de transporte: rodoviário, ferroviário, aéreo, marítimo e fluvial.

Dentro da terminologia usual do orçamento-programa, uma completa hierarquia de objetivos,

partindo do mais geral para o mais específico, seria representada por um elenco de funções, subfunções, programas e subprogramas. O exemplo anterior poderia, então, ser colocado da seguinte forma:

- a) Função: Promoção do crescimento econômico;
- b) Subfunção: Infra-estrutura econômica;
- c) Programa: Transportes;
- d) Subprograma: Transporte rodoviário.

A necessidade de fazer uso de todos esses níveis de agregação depende da diversidade de objetivos da organização. O crescimento das atribuições econômicas do governo e a grande diversidade de objetivos justifica a utilização de todos esses níveis no orçamento geral do governo. No caso de empresas privadas, todavia, podemos considerar que a obtenção de níveis adequados de lucro constitui o único objetivo final e que todas as operações da empresa estão voltadas para a consecução desse propósito. Assim, por analogia com a situação descrita anteriormente para o caso do governo, a obtenção de lucro seria a única função da empresa e à qual se subordinariam as operações desenvolvidas pelas diferentes unidades da organização. Essas operações poderiam ser agrupadas por espécie de produto final, por categoria de produto intermediário (no caso de empresas que apresentam um certo grau de integração vertical) e por grupamento de atividades de apoio indispensáveis ao desenvolvimento normal das atividades da empresa. A hierarquização dessas operações depende da forma pela qual estão organizadas administrativamente as atividades da empresa. Uma possível opção consiste em identificar os programas com as principais categorias de produtos finais, constituindo os produtos intermediários e as atividades de apoio os subprogramas que estão ligados à obtenção de cada espécie de produto final. Entretanto, essa opção pode não ser viável e, além disso, não ser a mais racional no caso em que o mesmo produto intermediário é utilizado na produção das diferentes espécies de produto final, conforme mencionado no exemplo citado.

As observações anteriores sugerem que no caso de empresas privadas talvez seja suficiente utilizar no máximo dois níveis de agregação dos objetivos que poderiam, nesse caso, ser identificados como um conjunto de programas e subprogramas. Entre os critérios que devem ser observados para uma escolha mais apropriada do sistema de classificação vale a pena citar os seguintes:

- a) A estrutura dos programas deve permitir a comparação de métodos alternativos para se atin-

gir um determinado objetivo. Suponha um programa de recursos humanos cujo objetivo seja o de melhorar a qualificação e a produtividade da mão-de-obra empregada na empresa. Em princípio, tal objetivo poderia ser alcançado mediante concessão de facilidades para que os empregados alcançassem níveis mais elevados de escolaridade, mediante matrícula de empregados em cursos técnicos mantidos pelo governo ou através da ampliação de oportunidades para o aprendizado no trabalho. Essas três alternativas poderiam, assim, constituir subprogramas do programa citado.

- b) Pode ser necessário estabelecer um programa específico quando parte de uma organização fornece serviços a outras unidades do grupo. Nesse caso, a justificativa principal é que podem ser obtidas algumas economias com a concentração dos serviços numa única unidade, ao invés de distribuir pequenos grupos para prestar a mesma espécie de serviço às unidades que produzem os bens finais.

- c) Numa primeira etapa de implementação do orçamento-programa, a escolha de programas e subprogramas fica condicionada pela estrutura administrativa da empresa, tendo em vista as possibilidades práticas de desagregação das estimativas. Em etapas subseqüentes o aperfeiçoamento do sistema de classificação pode ser inclusive uma maneira de forçar mudanças na organização administrativa, tendo em vista a racionalização das atividades e um melhor desempenho da empresa.

Os objetivos finais e os objetivos intermediários identificados pelo elenco de programas e subprogramas são implementados através de dois tipos de ações. De um lado, as ações que são necessárias para que os programas em andamento sejam mantidos em funcionamento por mais um ano, nos mesmos níveis em que vêm sendo executados. De outro lado, as ações que são necessárias para a expansão e aperfeiçoamento de programas existentes ou para o desenvolvimento e implantação de novos programas. Na terminologia do orçamento-programa, o primeiro grupo de ações seria denominado de atividades, enquanto o segundo seria incluído na categoria geral de projetos. Posto dessa forma, uma interpretação mais apressada poderia associar as atividades com as despesas de custeio e os projetos com as despesas de investimento. Vale a pena notar, todavia, que essa associação não é sempre verdadeira podendo tanto as atividades quanto os projetos incluir as duas categorias de gasto.

Considere, por exemplo, que uma categoria de produtos finais identifique um programa da empresa e que esse programa envolva pelo menos

duas atividades bem definidas: produção e vendas. Nesse caso, as atividades de produção incluem não apenas os gastos normais de operação — os salários de mão-de-obra e a aquisição de matéria-prima — mas também os gastos de investimento que se relacionem à reposição parcial ou total do equipamento utilizado na produção. O que diferencia esses investimentos daqueles que caracterizam os projetos é, assim, o efeito sobre a capacidade de produção ou a qualidade do produto. No caso dos equipamentos os projetos se caracterizam basicamente pela compra adicional de novas máquinas que aumentem a capacidade de produção e/ou pela substituição de equipamentos antigos por outros mais modernos que propiciem não só um aumento na produção mas também uma melhoria na qualidade do produto. Vale a pena notar que, da mesma forma que as atividades não incluem apenas despesas de custeio, a conceituação de projeto também não pode ser associada apenas a despesas de investimento. Um projeto que se proponha a desenvolver novos métodos de produção irá exigir, basicamente, a realização de despesas de custeio sob a forma de remuneração do pessoal empregado nas pesquisas.

A distinção entre projetos e atividades pode ser feita com base em dois outros pontos. O primeiro se refere ao horizonte de tempo considerado. Regra geral, as atividades se repetem num intervalo rígido de um ano, enquanto que os projetos podem-se completar tanto em prazo inferior quanto em período de tempo superior a um ano. O segundo ponto que ajuda a estabelecer essa distinção refere-se às metas do programa. Como veremos em seguida, uma das características importantes do orçamento-programa é a de exigir uma quantificação dos objetivos que se pretende atingir em cada programa durante um intervalo de tempo preestabelecido. Essa quantificação, no caso do exemplo anterior, poderia referir-se a metas anuais de produção. Nesse caso, as atividades seriam identificadas com as ações necessárias para que sejam mantidas as metas vigentes, enquanto que os projetos envolveriam sempre o propósito de modificar essas metas, modificação essa que, conforme foi mencionado anteriormente, pode-se referir ao aumento na produção, melhoria na qualidade ou inclusão de novos produtos.

Em resumo, o sistema de classificação dos gastos utilizados no orçamento-programa inclui funções, subfunções, programas, subprogramas, projetos e atividades. Os quatro primeiros itens referem-se a diferentes níveis de agregação dos objetivos, (do mais geral para o mais particular) e a necessidade de adotar todas essas definições depende da diversidade de objetivos da organização onde se pretende adotar essa metodologia para elaboração do orçamento. Os dois últimos

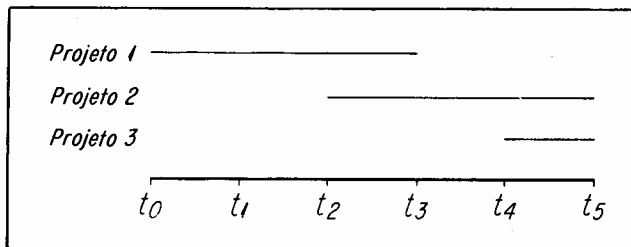
itens — projetos e atividades — referem-se a ações que devem ser executadas para a implementação dos objetivos identificados pelo elenco de funções, programas e subprogramas. É importante notar que a seqüência em que os itens são apresentados pode dar a impressão de uma rigidez que não tem necessariamente que ser observada. Isto é, não é indispensável que todos os programas se dividam em subprogramas e que esses últimos, então, se subdividam em projetos e atividades. Embora essa talvez fosse a situação ideal, é possível admitirmos alguma flexibilidade, tendo em vista as possibilidades práticas de implantação. Nesse caso, as variações que podem ser consideradas incluem uma forma mista onde alguns programas se subdividem diretamente em projetos e atividades, enquanto outros mantêm a seqüência anteriormente indicada. Ademais pode ser impossível, em alguns casos, uma separação completa das atividades de uma empresa por seus diferentes programas por razões ligadas ao tipo de organização administrativa adotado, caso em que é possível admitirmos inicialmente a identificação de atividades comuns a dois ou mais programas, para uma posterior análise das possibilidades de desagregação.

## 2.2 O estabelecimento de metas e a quantificação dos recursos empregados

Uma das características importantes do orçamento-programa é a quantificação dos objetivos e dos recursos utilizados para a sua implementação. Idealmente os objetivos devem ser explicitados em termos de metas a serem atingidas em períodos de tempo predeterminados. Por outro lado, deveriam também ser quantificados os recursos alocados a cada programa tendo em vista uma futura avaliação dos custos e resultados. Para fins de planejamento seria ainda recomendável que os recursos fossem desagregados segundo a sua natureza, identificando pelo menos as grandes categorias de recursos humanos, recursos materiais e recursos institucionais. Essa desagregação deveria permitir uma previsão antecipada dos requisitos de aumento nas diferentes espécies de insumo face a metas de aumento na produção, de forma a evitar que a escassez de insumos na quantidade e qualidade desejados venham a constituir empecilhos ao atingimento das metas de produção.

De acordo com as definições mencionadas, as metas seriam normalmente fixadas para os programas (subprogramas) e para os projetos. Como o projeto normalmente se caracteriza por ações que visam ampliar o objetivo do programa (subprograma) as metas estabelecidas para o projeto poderiam ser consideradas como etapas intermediárias

de metas mais gerais de longo prazo, fixadas para os respectivos programas (subprogramas). Voltemos ao exemplo anterior, onde um conjunto de produtos finais da mesma categoria identifica um determinado programa da empresa. O objetivo do programa seria naturalmente quantificado em termos de volume da produção e nesse caso as metas anuais deveriam coincidir com a capacidade instalada de produção. Por seu turno, as metas de longo prazo seriam estabelecidas em termos de aumentos pretendidos na capacidade de produção durante um determinado período de tempo (cinco anos, por exemplo). As ações adotadas para que essa meta seja alcançada dentro do prazo fixado é que caracterizariam os projetos relacionados a esse programa. Cada um desses projetos representaria metas parciais a serem alcançadas durante o prazo estabelecido para o atingimento do objetivo final. A situação pode ser representada através do seguinte gráfico.



Nesse caso o intervalo  $t_0/t_5$  estaria representando o prazo necessário para que a meta estabelecida para o programa de expandir em 50% a produção seja alcançada. Os projetos 1, 2 e 3 estariam representando as ações necessárias para a implementação dessa meta. O projeto 1, por exemplo, poderia referir-se à ampliação das instalações; o projeto 2 à aquisição e montagem dos equipamentos; o projeto 3 ao recrutamento e treinamento da mão-de-obra.

Uma precisa especificação das metas depende da natureza dos programas e subprogramas da organização. A dificuldade varia, evidentemente, conforme a natureza do produto de cada programa, sendo que o grau maior de complexidade é representado por programas normalmente executados pelo governo. Tomemos, por exemplo, programas na área de saúde. É claro que o objetivo geral dessa espécie de programa seria o de melhorar os padrões de saúde da população. A dificuldade de traduzir esse objetivo em variáveis que permitam identificar e quantificar o produto obtido é, todavia, difícil de ser superada. Nesse caso não raro as metas são estabelecidas em função dos insumos utilizados em programas de saúde (número de médicos por habitante, leitos por habitante, etc.) e não em termos do produto a ser obtido.

No caso de organizações privadas a dificuldade para a identificação dos objetivos é naturalmente muito menor tendo em vista que na maior parte dos casos o produto pode ser associado ao valor monetário da produção ou venda das mercadorias ou serviços produzidos. No caso em que os programas se referem a um único produto ou a produtos homogêneos é ainda possível que essas mesmas metas sejam também estabelecidas em termos de unidades físicas de produção. Assim, programas que envolvem a produção, comercialização ou venda de mercadorias e serviços poderiam ter as suas metas fixadas em termos de quantidades produzidas ou vendidas e/ou em termos do respectivo valor monetário, dependendo do grau de homogeneidade dos produtos.

Persistiriam, no entanto, algumas dificuldades relacionadas a programas que se referissem a objetivos intermediários da organização e que não pudessem ser direta e imediatamente traduzidos em resultados financeiros. Os casos mais típicos seriam representados por programas de recursos humanos, organização e métodos e pesquisa e desenvolvimento. Nesse caso, a exemplo do que foi citado anteriormente para programas de saúde executados pelo governo, a tendência normal seria a de substituir metas de resultado por metas de insumos em virtude da dificuldade de identificar e quantificar os resultados dessa espécie de programa. Assim, por exemplo, as metas do programa de recursos humanos seriam provavelmente fixadas em termos de número de empregados que devessem receber diferentes modalidades de treinamento durante o ano. Da mesma forma, as metas do programa de pesquisa e desenvolvimento poderiam referir-se ao número estimado de pesquisadores ou de projetos de pesquisa a serem executados no período.

Além da quantificação dos objetivos, feita através da fixação de metas, é também importante quantificar os recursos empregados em cada programa — se possível discriminados segundo as principais categorias de recursos humanos, materiais e institucionais — tendo em vista uma avaliação posterior de custos e resultados. Nos casos em que o sistema de classificação assumisse sua forma mais completa,<sup>8</sup> a quantificação dos recursos financeiros empregados em cada programa poderia ser feita mediante uma simples soma da previsão de gastos com as respectivas atividades. E a desagregação desses recursos pelas categorias mencionadas poderia ser feita através do cruzamento do sistema de classificação dos gastos por programas com as formas mais usuais de classificação pela categoria do dispêndio (pessoal, material, etc.) e por unidades da organização.<sup>9</sup> Voltemos ao nosso exemplo anterior que se refere a um programa constituído por uma categoria qualquer

de produtos finais. Programas desse tipo poderiam incluir três atividades: produção, transportes e vendas. A soma dos gastos com a produção, o transporte e a venda das mercadorias estariam, então, representando o total de recursos financeiros empregados no programa. A desagregação desses gastos segundo a sua categoria permitiria quantificar as principais espécies de recursos. As despesas com mão-de-obra, por exemplo, identificariam os recursos humanos diretamente envolvidos na produção, transporte ou venda de produto e as despesas com matérias-primas identificariam os principais recursos materiais. Por outro lado, a identificação das diferentes unidades da organização que participam do mesmo programa permitiria conhecer os recursos institucionais e avaliar as possíveis opções de reforma para alcançar maior eficiência.

As dificuldades que surgem na prática decorrem, regra geral, de eventuais impossibilidades de se obter um sistema completo de classificação. Se, conforme mencionado anteriormente, for necessário admitirmos atividades comuns a dois ou mais programas (ou subprogramas) fica, evidentemente, impossível estabelecer uma precisa quantificação dos recursos empregados em cada programa. Suponha dois programas distintos mas integrados por produtos que utilizam a mesma linha de produção e a mesma espécie de matéria-prima.<sup>10</sup> Nesse caso, tanto os recursos humanos (mão-de-obra) quanto os recursos materiais (matérias-primas e equipamentos) utilizados na atividade de produção são comuns, não sendo possível quantificar a parcela alocada a cada programa pela quantificação dos gastos efetuados com essa atividade. Dependendo da natureza do programa e do tipo de atividade, algum processo de estimativa poderia ser utilizado. Nesse caso é possível imaginar, por exemplo, que a parcela de recursos empregada em cada programa poderia ser estimada mediante a utilização de coeficientes técnicos de produção que indicassem o tempo normalmente requerido para a produção de cada produto, bem como o gasto de matérias-primas por unidade produzida.

Estimativas desse tipo já não seriam tão simples para atividades de transporte ou de vendas. Se a empresa mantém uma frota própria de transportes para distribuir os seus produtos e se estes são transportados conjuntamente, como apropriar os recursos empregados na atividade de transportes a cada um dos programas? Segundo o peso, o valor ou o espaço ocupado pela mercadoria? Da mesma forma, que variável seria mais apropriada para estimar a parcela de cada programa no total de empregados na atividade de vendas? O valor de cada produto ou o tempo médio despendido na venda?

Uma regra importante a ser estabelecida é que em cada caso específico o processo de implantação do orçamento-programa deve ser bastante flexível, de forma a questionar a efetiva necessidade de serem estabelecidos métodos arbitrários de estimativas com o simples propósito de obedecer a um esquema uniforme de padronização. A necessidade de uma exaustiva desagregação dos recursos empregados em cada programa depende dos interesses do sistema de planejamento. Se esse considera que, do ponto de vista da eficiência operacional, algumas atividades devam ser comuns a dois ou mais programas não haveria muita justificativa para estabelecer fórmulas engenhosas para subdividir os recursos empregados nessas atividades dentre os programas, apenas com o propósito de manter um procedimento uniforme. É claro que se não pudermos quantificar os recursos empregados em cada programa não poderemos posteriormente efetuar uma avaliação individual de custos e resultados. Nesse caso, nada impede que os resultados sejam avaliados a um nível maior de agregação, somando-se para esse fim os resultados obtidos em programas que se relacionem a atividades comuns. O ponto importante a destacar é que esse tipo de problema não deve ser considerado como obstáculo intransponível para a implantação do orçamento-programa a nível empresarial, devendo o especialista possuir um grau suficiente de flexibilidade para adaptar as normas conceituais às possibilidades práticas de implantação e às necessidades do planejamento empresarial.

### 2.3 A avaliação dos resultados

A terminologia do orçamento-programa costuma distinguir dois níveis de avaliação. Um propõe-se verificar se o conjunto de programas que vem sendo executado maximiza os resultados obtidos em termos dos objetivos gerais da organização, ou se existem melhores alternativas a serem consideradas. Outro propõe-se analisar cada programa individualmente, tendo em vista verificar se eles estão sendo executados com minimização dos custos operacionais. O primeiro refere-se ao conceito de eficácia e o segundo ao conceito usual de eficiência.

A distinção é importante porque é possível imaginarmos que programas eficientes (no sentido da minimização de custos) não sejam eficazes, embora a recíproca não seja verdadeira; isto é, para que sejam plenamente eficazes é também necessário que os programas sejam executados de forma eficiente.

A possibilidade de ocorrer uma dissociação entre eficácia e eficiência é tanto maior quanto

maior for a diversidade de objetivos gerais da organização, e quanto menor a percepção desses objetivos gerais por parte das diferentes unidades que compõem a organização. Já mencionamos que essa diversidade de objetivos gerais seria uma característica importante do governo que, nas sociedades modernas, se preocupa pelo menos com quatro grandes objetivos nacionais: preservação da defesa nacional e da ordem interna, manutenção da estabilidade econômica e melhoria da distribuição da renda. No caso de empresas privadas, embora não prevaleça essa diversidade de objetivos gerais (o único objetivo, regra geral, é o de obter níveis adequados de lucro), o problema pode ocorrer pela mencionada ausência de uma adequada percepção dos objetivos gerais do grupo por parte de suas diferentes unidades.

Esse ponto é importante porque constitui mais um argumento em favor da experiência de implantação do orçamento-programa em grandes organizações. Na medida em que cada unidade do grupo passa a ter um perfeito conhecimento de seus objetivos gerais e dos diferentes programas que vêm sendo executados com esse propósito, um processo saudável de competição poderia ter início, cada uma das unidades procurando aumentar a eficácia dos programas sob a sua responsabilidade. Ao mesmo tempo, a avaliação comparada dos resultados dos diferentes programas, conjugada com análises prospectivas de novas oportunidades de investimento, poderia contribuir para maximizar os resultados gerais da empresa mediante substituição de programas que vêm apresentando resultados insuficientes, com poucas perspectivas de recuperação, por outros programas mais dinâmicos e com maiores possibilidades de expansão. Esta contínua reavaliação dos programas em andamento constitui aliás uma das características importantes do orçamento-programa tendo em vista evitar que a força da inércia reduza as potencialidades de expansão da empresa e os seus coeficientes globais de rentabilidade.

A natureza do objetivo geral da organização faz com que a avaliação da eficácia no caso de empresas privadas seja muito mais simples do que no caso do governo. Nessas, o objetivo poderia sempre ser quantificado em termos de lucro, de tal forma que a eficácia de cada programa poderia ser medida através de coeficientes que relacionem a parcela de lucro gerada por cada programa ao lucro geral da organização. Naturalmente esses coeficientes só poderiam ser estabelecidos no caso de programas que constituam um objetivo final. Programas que se referem a objetivos intermediários (produção de insumos, por exemplo) ou que não têm efeito direto ou imediato sobre o lucro (pesquisa, por exemplo) não poderiam ser avaliados dessa maneira. Uma possível alternativa para a

avaliação da eficácia dessa espécie de programas seria a comparação dos seus custos de manutenção com o custo da contratação de idênticas tarefas ou da compra dos mesmos insumos de outra organização.

Com relação à análise da eficiência de cada programa, o procedimento usualmente recomendado refere-se à comparação do coeficiente de custo com padrões estabelecidos mediante análise estatística de resultados obtidos anteriormente para o mesmo tipo de programa.<sup>11</sup> É desnecessário repetir que a quantificação desses coeficientes também seria mais simples no caso de programas cujo produto fosse claramente identificado em comparação com programas em que o produto fosse de mais difícil identificação.

O ponto importante a destacar é que os procedimentos a serem utilizados na avaliação dos resultados também dependem do sistema de classificação, das possibilidades de quantificação das metas e dos recursos empregados em cada programa. Assim, as etapas de implantação do orçamento-programa a que se referem os parágrafos anteriores não devem ser interpretados como representando tarefas a serem cumpridas sucessivamente, na seqüência em que foram apresentadas. Ao contrário, o sistema de classificação dos gastos por programa, que apresentamos como a primeira etapa de implantação do método, deve ser estabelecido em função das necessidades de avaliação do desempenho do grupo e de cada uma de suas unidades, tendo em vista os interesses do sistema de planejamento.

### 3. ALGUMAS POSSÍVEIS EXTENSÕES

Embora o orçamento-programa possa restringir-se ao período orçamentário normal de um ano, a sua utilidade como instrumento de integração da programação financeira ao processo de planejamento da organização aumenta quando é ampliado o horizonte de tempo das previsões orçamentárias. Essa ampliação se traduz na elaboração de um orçamento plurianual, normalmente elaborado para um período de três anos, onde o primeiro deles seria objeto de maior detalhe na proposta orçamentária para o ano seguinte.

O objetivo do orçamento plurianual consiste em reunir as previsões de dispêndio financeiro face ao plano de expansão da empresa detalhando, se possível, as previsões de fontes de recursos para o seu financiamento. No caso do governo o orçamento plurianual tem sido elaborado para um período de três anos, embora não exista uma regra a ser obedecida nesse particular. O ideal talvez seja fazer coincidir o período do



orçamento plurianual com o próprio período de planejamento. Se esse for de cinco anos, por exemplo, poderia ser considerada a hipótese de que as previsões orçamentárias fossem realizadas para um idêntico período de tempo, embora o grau de detalhamento das projeções possa variar dentro desse intervalo em virtude de dificuldades práticas de realizar estimativas para os diferentes itens de receita e despesa para um prazo mais longo. Nesse caso, as estimativas poderiam ser elaboradas em diferentes níveis de agregação. As estimativas para cinco anos poderiam incluir apenas as previsões globais de recursos necessários para a implementação dos projetos de expansão. Um nível maior de detalhe deveria constar das previsões para um triênio, onde seria importante pelo menos discriminar os recursos necessários ao financiamento de cada projeto, as previsões de aumento nas despesas operacionais face à ampliação dos programas existentes ou instituição de novos e as principais fontes de recursos a serem utilizadas para financiar o aumento previsto nos gastos.

É importante frisar que o orçamento plurianual não se deve resumir a despesas de investimento. A execução de projetos de expansão implica um aumento posterior das despesas operacionais em quantidade que depende da natureza dos projetos. No caso de projetos governamentais relacionados à construção de escolas ou hospitais, por exemplo, as estimativas são de que o volume de recursos necessários ao funcionamento posterior dos estabelecimentos é, no mínimo, igual aos recursos aplicados na construção e equipamento dessas unidades. Em linguagem empresarial isso significa que não seria suficiente efetuar previsões apenas dos investimentos necessários para o aumento na capacidade de produção, sendo igualmente importante realizar previsões de aumento nas necessidades de capital de giro.

Outras vantagens de se introduzir uma perspectiva de longo prazo no processo de decisão orçamentária devem ser mencionadas. A primeira é a possibilidade de que os projetos possam também ser avaliados do ponto de vista de sua eficácia, mediante o relacionamento do montante de recursos a serem empregados nos respectivos períodos de implantação com as estimativas de seu provável impacto sobre os objetivos gerais da organização. A segunda refere-se a uma maior garantia de continuidade na execução dos projetos face à melhor previsão dos recursos totais a serem exigidos para a sua implantação e pelo fato de que previsões adequadas para um período mais longo de tempo tornam mais difícil a ocorrência de descontinuidade provocada por mudanças no comando da organização.

Finalmente, é importante destacar a possibilidade de efetuarmos uma separação mais nítida entre os recursos que são necessários para manter em funcionamento os programas da empresa e aqueles que se destinam a financiar a expansão ou aperfeiçoamento. Essa distinção entre um orçamento de manutenção e um orçamento de expansão é importante para a administração da empresa uma vez que na eventualidade de surgirem dificuldades financeiras que requeiram uma redução nas despesas, poderia ser feita uma escolha mais racional dos projetos cujo ritmo de implementação poderia ser reduzido sem prejuízo para o funcionamento normal das atividades do grupo. Vale a pena notar que, após implantado o orçamento-programa, essa nova forma de apresentação do orçamento poderia ser obtida sem maiores complicações uma vez que o orçamento de manutenção incluiria todas as atividades do grupo enquanto que os projetos seriam reunidos no orçamento de expansão.

Em resumo, o processo de implantação do orçamento-programa ficaria mais completo na medida em que fosse acompanhado por duas outras adaptações no sistema orçamentário. A primeira visando complementar o orçamento anual com um orçamento plurianual com prazo definido em função das necessidades do planejamento. A segunda visando distinguir, do total de recursos necessários em cada período, qual a parcela que se destina simplesmente a manter em funcionamento aquilo que existe e qual a parcela que se destina a financiar a expansão ou o aperfeiçoamento dos programas desenvolvidos pela organização. ■

1 Merewitz, Leonard & Sosnick, Stephen H. *The budget's new clothes*. Chicago, Markham, 1971.

2 Mc Kinsey, James O. *Budgetary control*. New York, Ronald Press, 1922.

3 De acordo com Merewitz e Sosnick, Brown afirmava que o orçamento de 1924 da General Motors era semelhante ao que hoje se conhece por orçamento-programa; ele identificava principais objetivos da empresa e os recursos que serviam a cada um dos objetivos.

4 Galbraith, John K. *Economics and the public purpose*. Boston, Houghton Mifflin Company, 1973.

5 Este conceito do período de planejamento é reconhecido pelos principais textos sobre orçamento empresarial. Veja, por exemplo, Welsch, Glen A. *Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro*. São Paulo, Ed. Atlas, 1971, especialmente o cap. 3.

6 Planning, programming and budgeting na terminologia da língua inglesa, ou simplesmente PPB.

7 Esse exemplo de uma empresa automobilística foi extraído de Smithies, Arthur. *Conceptual framework for the program budgeting*. In: Novick, David, ed.

8 Conforme mencionado anteriormente, a forma mais completa do sistema de classificação seria aquela em que fosse possível identificar projetos e atividades exclusivas de cada um dos programas (subprogramas) da organização.

9 Vale a pena notar, dessa forma, que a introdução do orçamento-programa não deve ser feita substituindo-se o sistema de classificação existente por um sistema de classificação por programas, mas sim pela introdução de uma terceira dimensão na classificação dos gastos, representada pelo seu agrupamento segundo os objetivos da organização. Assim, o sistema completo permitirá identificar (e quantificar) o objetivo do gasto, o total de recursos financeiros empregados, a sua composição, e os recursos de natureza institucional.

10 Poderia ser o caso da indústria automobilística a que se refere o exemplo citado anteriormente.

11 A versão brasileira do Manual de orçamento-programa elaborado pelas Nações Unidas refere-se a padrões de engenharia obtidos mediante análises de movimento e a padrões empíricos baseados na experiência da observação do funcionamento do programa. Esses padrões seriam fixados em termos de médias, medianas e outros parâmetros estatísticos de dispersão. Os dados normalmente utilizados para fins de comparações referem-se a coeficientes que medem os insumos utilizados (mão-de-obra e materiais) por unidade de produto. Veja, por exemplo, Ministério do Planejamento e Coordenação Geral. Manual de orçamento por programas e realizações, Rio de Janeiro, 1971.

## LIVRARIAS:

Praia de Botafogo, 188

Caixa Postal, 21 120

Tel.: 266-1512 - ramal 353

Rio de Janeiro, RJ

Avenida Graça Aranha, 26  
Lojas C e H - Tel.: 222-4142  
Rio de Janeiro, RJ

Super Quadra Sul 104 - Bloco  
A Loja 37 - Tel.: 243-008  
Brasília, DF

Avenida Nove de Julho, 2 029

Caixa Postal, 5 534 - Tel.:

288-3893

São Paulo, SP

## AGENTES AUTORIZADOS:

Dilertec

Distribuidora de Livros e Revistas Ltda.

Rua Coelho Rodrigues, 1 244

Teresina, PI

Lunardeli Representações

Livraria Universitária

Rua Vitor Meireles, 23-A

Florianópolis, SC

Livraria Ghignone

Rua Quinze de Novembro, 423

Curitiba, PR

Ceará - Ciência e Cultura

Rua Edgard Borges, 89

Fortaleza, CE

Centro do Livro Brasileiro

Rua Rodrigues Sampaio, 30-B

Lisboa, Portugal

A. Marques e Cia.

R. Marechal Deodoro, 708

Rio Branco, AC

Organização Sulina de Representações

Av. Borges de Medeiros, 1 030

Porto Alegre, RS

Praia Grande

Av. Amarel Peixoto, 36

sob. 109 - Galeria Paz

Niterói, RJ

Livraria Civilização

Brasileira S.A.

Rua Padre Vieira, 9

Salvador, BA

Catavento - Distr. de Livros Ltda.

Rua Conselheiro Ramalho, 928

Tel.: 36-5642

São Paulo, SP

Livraria J. C.

Rua Nina Rodrigues, 33-B

São Luiz, MA

M. Inojosa

Av. Dantas Barreto, 564

Sala 901

Recife, PE

Fornecedora de Publicações Técnicas

M. M. de Oliveira Marques

Av. Ipiranga, 200 - Loja 40

São Paulo, SP

Ou pelo reembolso postal. Pedidos para a Editora da Fundação Getúlio Vargas, Praia de Botafogo, 188, C.P. 9 052, ZC-02, Rio de Janeiro, RJ.