

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO DE
UMA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO**

**CURITIBA
2014**

CAROLINA SOARES FIORENZA

**PLANEJAMENTO E CONTROLE ORÇAMENTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO DE
UMA EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Aplicadas da UFPR – Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a conclusão do Curso de Contabilidade e Finanças e para obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientadora:

Professora Doutora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo

**CURITIBA
2014**

AGRADECIMENTOS

A **Deus**, que sempre guiou minha trajetória, me dando força para lutar pelos meus ideais, mesmo nos momentos mais difíceis.

A minha mãe Geni Soares Ribeiro, que me ensinou o melhor caminho, sendo um exemplo de mulher, mãe e profissional.

Ao meu esposo Edson Ritz Fiorenza, pelo seu apoio, amor, companheirismo, carinho e dedicação à família.

Ao meu filho Edson Antonio Fiorenza Neto, ele me faz querer ir mais longe sempre, você é a RAZÃO do meu viver. É para você e por você que dedico todos os meus esforços, todo meu amor incondicional.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Componentes do sistema orçamentário e sua seqüência

FIGURA 2 - Do orçamento Empresarial ao Orçamento Perpétuo

FIGURA 3 - Orçamento por atividades inverte as relações causais da CPA

FIGURA 4 - Processo de elaboração do orçamento Perpétuo

FIGURA 5 – Organograma empresa de Telecomunicação

FIGURA 6 - Premissa Orçamentária

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Cronograma do orçamento de Opex

LISTA DE TABELAS

TABELA 2 - Componentes Sistema Orçamentário

Resumo

O orçamento empresarial é considerado um dos processos fundamentais para qualquer organização, pois é por meio desta ferramenta que poderá se avaliar a performance do resultado operacional da empresa. O objetivo deste estudo de caso é apresentar como é desenhada a estrutura do orçamento de despesa operacional em uma empresa do ramo de telecomunicação localizada na região de Curitiba. O presente estudo é estruturado em duas etapas. A primeira etapa consiste em pesquisa bibliográfica a fim de explorar minuciosamente os conceitos de planejamento estratégico e orçamento empresarial. A segunda etapa é formada pela coleta de dados com profissionais que estão inseridos direta ou indiretamente no planejamento, execução e controle do orçamento de Opex. Através das pesquisas, pode-se concluir que as metas organizacionais são definidas pela alta administração e delas derivam-se as demais metas e orçamento. O planejamento do orçamento de despesas operacionais são definidos pelos gerentes de cada área e, a execução e controle fica a cargo dos analistas com *report* para todos os gestores. A pesquisa revela que o tempo destinado ao orçamento de Opex é insuficiente e que as pessoas não se envolvem de forma efetiva o que compromete a eficiência do processo.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	1
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	1
1.2 OBJETIVOS	2
1.2.1 OBJETIVO GERAL.....	2
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	2
1.2.3 JUSTIFICATIVA	3
2 REFERENCIAL TEÓRICO	4
2.1 ORIGEM DO PLANEJAMENTO	4
2.1.1 PRINCIPIOS E APLICAÇÃO DO PLANEJAMENTO	4
2.1.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	6
2.2 ORÇAMENTO	7
2.2.1 Conceitos	7
2.3 PLANEJAMENTO E CONTROLE.....	8
2.4 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ORÇAMENTO	8
2.5 TIPOS DE ORÇAMENTO	10
2.5.1 Orçamento Empresarial.....	11
2.5.2 Orçamento Contínuo.....	11
2.5.3 Orçamento Base Zero.....	12
2.5.4 Orçamento Flexível.....	13
2.5.5 Orçamento por Atividades.....	14
2.5.6 Orçamento Perpétuo	15
2.6 ETAPAS DO ORÇAMENTO	16
2.6.1 Vendas	16
2.6.2 Produção, Suprimentos e Estocagem.....	17
2.6.3 Despesas Operacionais (OPEX)	18
2.6.4 Orçamento de Investimento/Capital (CAPEX)	19
2.6.5 Recursos Humanos	21
3 METODOLOGIA.....	21
4 ESTUDO DE CASO	22
4.1 CARACTERÍSTICA DA EMPRESA.....	22

4.2 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA	23
4.3 DESIGN DO OPEX	25
4.3.1 Planejamento.....	25
4.3.2 Execução	28
4.3.3 Controle	29
4.3.4 Dificuldade e Sugestões	29
5 CONCLUSÃO.....	31
6 REFERÊNCIAS	33
APENCIDE – PESQUISA PRÁTICA (PESSOAS ENVOLVIDAS NO PROCESSO DE ORÇAMENTO DE OPEX)	35

1 INTRODUÇÃO

O objetivo desta pesquisa é apresentar como é desenhada a estrutura do orçamento de despesa operacional em uma empresa do ramo de telecomunicação na região de Curitiba. Trata-se de uma pesquisa descritiva, realizada em uma empresa de telecomunicação.

O mercado de telecomunicação apresentou no ano de 2010 crescimento de 16,60% o número de assinantes no Brasil, em 2011 o crescimento foi de 19,36%, com 242,2 milhões de assinantes de telefonia móvel. No ano de 2012 houve queda elevada no crescimento deste mercado, encerrando o período com crescimento de 8,09% em relação ao ano anterior, o que corresponde a 261,8 milhões de clientes. A região sul do Brasil finalizou o ano de 2012 com 38,2 milhões de clientes. (Anatel, 2013)

Este mercado é altamente competitivo, onde as quatro principais operadoras, Vivo, Claro, Tim e Oi apresentam disputa acirrada por participação de mercado. Neste sentido é de extrema importância o planejamento e controle orçamentário, para auxiliar ao alcance das metas, sustentando a competitividade.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Em 2012, a operadora Vivo era líder do mercado brasileiro, com 29,08% de participação de mercado, seguida pela operadora Tim, com 26,46%, a Claro com 24,93% e por fim a operadora Oi com 18,81%.(Teleco, 2013)

Segundo informações da Anatel (Agencia Nacional de Telecomunicações) o Brasil encerrou o mês de maio de 2013 com 265,52 milhões de linhas ativas, com teledensidade (número de celulares por habitantes) de 134,24 acessos por habitante.

Existem dois fatores importantes que irão impulsionar o crescimento do mercado de Telecom, que é a Copa do mundo em 2014 e as Olimpíadas em 2016. A Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) investiu em 2012, R\$ 52,5 milhões em projetos relacionados à Copa do Mundo de 2014. (Anatel, 2013)

A Anatel exigiu que as operadoras de telefonia móvel também investissem em suas redes, com a ampliação para a tecnologia de quarta geração. Todas as operadoras tiveram o prazo de dezembro de 2013 para apresentar cobertura desta tecnologia, nas regiões sede da Copa do Mundo.

O Brasil espera estar apto para suportar o aumento de tráfego que acontecerá nestes eventos. Para mensurar a expectativa podem-se utilizar dados que ocorreram na Copa das Confederações realizada no mês de junho de 2013 em algumas regiões do Brasil. De acordo com a SindiTeleBrasil, 2013 (sindicato das empresas de telefonia no Brasil), durante a Copa das Confederações, foram registradas 1,7 milhões de ligações telefônicas e 4,6 milhões de comunicação através de dados, entre e-mail, SMS e fotos enviadas. Estes fatores indicam crescimento do setor para os próximos anos. Juntamente com este crescimento surgirão desafios, decorrente do aumento da demanda de investimento.

Diante dos fatores apresentados, onde o mercado de telecomunicações é de extrema importância para geração de emprego, desenvolvimento econômico do país e inserção social é fundamental o planejamento e controle orçamentário de despesa operacional, para que este setor se manter com uma vida financeira saudável. Neste sentido chega-se à questão de pesquisa que orienta este estudo de caso: Qual é o desenho do orçamento de Opex em uma empresa de telecomunicação?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Descrever como é desenhada a estrutura do orçamento de despesa operacional em uma empresa do ramo de telecomunicação na região de Curitiba.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Demonstrar como é feito o planejamento orçamentário de despesa operacional;
- Descrever os tipos de orçamentos utilizados pela empresa de Telecom;
- Apresentar como é feito o controle e revisão do orçamento;
- Demonstrar como são feitas as projeções orçamentárias.

1.2.3 JUSTIFICATIVA

Este estudo justifica-se pela importância no planejamento e controle do orçamento das despesas para a manutenção das operações da organização, como também para obtenção de resultado financeiro e operacional saudável e sustentável ao longo dos anos.

Segundo Frezatti (2000, p.36), “Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia”.

O planejamento é uma das ferramentas mais importantes para que as organizações possam vislumbrar os objetivos de curto, médio e longo prazo. É por meio do planejamento estratégico que é definida a missão, visão e valores da organização. Contudo, para que o planejamento esteja ajustado com os anseios dos acionistas, uma etapa fundamental para auxiliar no alcance dos resultados é o controle.

A acessibilidade aos dados da empresa de telecomunicação permite que o estudo de caso seja abordado de uma forma precisa, onde poderão ser avaliados os sistemas de controle orçamentário utilizados pela empresa e a eficácia de cada um deles no processo de planejamento e controle orçamentário de despesas operacionais.

De acordo com Pereira e Espejo (2012, p.124)

Para que as funções do orçamento sejam mais bem desempenhadas, deve-se associá-las às funções administrativas, abrangendo o planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação (WELSCH, 1973 *apud* LUNKES, 2003). A eficiência no desempenho e acompanhamento das atividades realizadas nas organizações é extremamente relevante para que estas possam ser bem sucedidas. Portanto, são cada vez mais necessários o planejamento, a organização e o controle dos acontecimentos que envolvem recursos destinados aos diversos setores da empresa. Diante dessas considerações, é interessante ressaltar que o fator fundamental para que a empresa tenha um bom desempenho é a responsabilidade que a administração tem em realizar um planejamento adequado para conseguir que as pessoas que compõem a organização desempenhem atividades condizentes com os objetivos dos gestores (ESPEJO, 2008).

Contudo, pode-se concluir que o planejamento, execução e controle devem estar interligados e alinhados, para que se execute de forma adequada o que foi alinhado anteriormente na fase do planejamento e por fim, que haja o fiel controle das ações que foram planejadas e executadas. Com isto haverá a possibilidade do acompanhamento da performance dos três pilares.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORIGEM DO PLANEJAMENTO

De acordo com Lunkes (2003) para entender a evolução do pensamento estratégico empresarial, faz-se necessário analisar seu ponto de partida, as estratégias militares. A origem da palavra *estratégia* vem do termo grego *strategos*, que combina *stratos* (exército) com *ag* (liderar) e significa literalmente “a função do general do exercito”. O termo foi utilizado largamente pelos exércitos para determinar as ações ofensivas, com o único propósito de alcançar a vitória sobre o inimigo.

Somente na segunda metade do século XIX, após a Segunda Revolução Industrial, é que essa palavra começou a ser adaptada ao contexto dos negócios, com o intuito de criar uma vantagem competitiva sustentável.

2.1.1 PRINCIPIOS E APLICAÇÃO DO PLANEJAMENTO

Segundo Frezatti (2000, p.31 *apud* Lunkes, 2003), “...uma vez tendo feito um adequado trabalho na montagem do plano estratégico, o orçamento tem muita chance de ser elaborado com coerência e consistência”.

A Figura 1 exemplifica todas as etapas e áreas envolvidas no planejamento estratégico, estratégias de vendas, planejamento de pessoal que sustentarão a elaboração do orçamento empresarial e posteriormente serão sustentadas pelo orçamento.

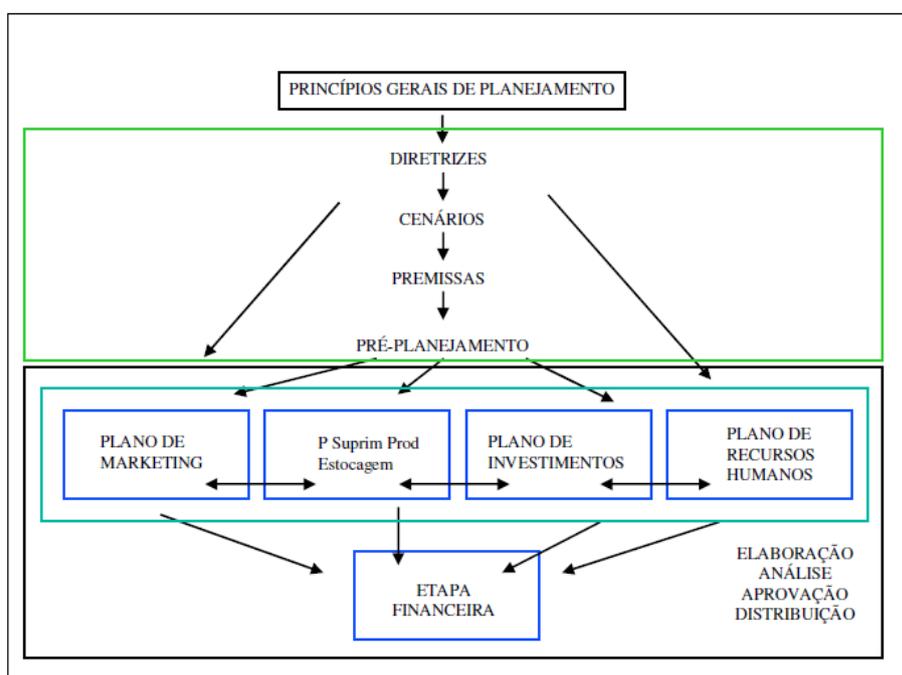


Figura 1 – Componentes do sistema orçamentário e sua seqüência

Fonte: Frezatti (2000, p.31)

As diretrizes organizacionais são definidas pela alta gerência da empresa, e nelas são determinadas as metas para o próximo exercício, tais como: investimento em infraestrutura; aumento de participação de mercado; mudanças de políticas de preços com definições de subsídios para captação de novos clientes; lançamento de novas ofertas que neste caso refere-se a abrangência nacional, entre outras. O mercado de telecomunicações é altamente competitivo fazendo com que a alta gerência obrigue-se a realizar manobras repentinas para atender o nível de concorrência, aumentando sua participação de mercado e ao mesmo tempo estar com ofertas atrativas e competitivas com as aplicadas pela concorrência.

A fim de sustentar as diretrizes desenhadas pela organização, os responsáveis pela definição das estratégias da empresa precisam avaliar o mercado em que atuam, a economia do país e região de atuação, seus concorrentes diretos e indiretos e até mesmo o comportamento de consumo de seus clientes e futuros clientes. Esta análise detalhada do ambiente externo, possibilita a projeção de cenários conforme o comportamento de cada um dos itens citados.

Após a definição das diretrizes e cenários, pode-se estruturar as premissas que poderão ser aplicadas para que os objetivos macro definidos pela alta administração. Nesta fase, as

diretrizes estratégicas poderão ser divididas e analisadas levando em consideração o que será feito, como será feito e qual será a contribuição de cada área para o alcance dos objetivos.

No pré-planejamento as metas são divididas para cada área de empresa bem como avaliado e comunicado qual o retorno esperado de cada diretoria. Todas as áreas da empresa devem estar bem alinhadas e a comunicação entre todos os colaboradores deverá ser efetiva, pois todos contribuem para o alcance das metas, sejam elas micro ou macro. Por fim, chega-se a estruturação do planejamento orçamentário. É de extrema importância que todos os envolvidos no planejamento orçamentário estejam alinhados e tenham o conhecimento claro das diretrizes organizações. Desta forma, haverá efetividade no planejamento estratégico e operacional, execução e controle do orçamento.

2.1.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O processo de gestão pode ser dividido em quatro partes, conforme descrito por Santos *et al* (2008, p.14):

- 1) Planejamento estratégico: tem como objetivo o conhecimento do cenário em que a empresa está inserida, a fim de otimizar o efeito das interações com as demais entidades e variáveis ambientais;
- 2) Planejamento operacional: nesta fase ocorrerá a quantificação dos planos, bem como a elaboração de orçamentos e programações para períodos adequados ao ciclo econômico da empresa;
- 3) Execução: essa fase consiste na implementação das transações e eventos aprovados no orçamento. Cada gestor deve identificar todas as alternativas possíveis, escolher a que melhor cumpra os planos operacionais e acompanhar as ações da área até a efetiva conclusão da transação;
- 4) Controle: nessa fase, são confrontados os resultados alcançados com os resultados projetados, permitindo, se necessário, a correção de rumos. O sistema de informação deve estar estruturado para possibilitar a evidência das variações e das possíveis responsabilidades.

Em conformidade com Padoveze (2010), o planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão administrativa, pois é nesta fase que são definidas as políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, tendo como objetivo a interação dinâmica da empresa com suas variáveis existentes.

2.2 ORÇAMENTO

2.2.1 Conceitos

Segundo Lunkes (2003), a origem da palavra *orçamento* deve-se aos antigos romanos que usavam uma bolsa de tecido chamada de *fiscus* para coletar os impostos. Posteriormente, a palavra foi também utilizada para as bolsas da tesouraria e também para os funcionários que as usavam.

Ainda de acordo com o autor, no Brasil, o orçamento passou a ser foco de estudos a partir de 1940, mas nem mesmo na década seguinte ele foi muito utilizado pelas empresas. O orçamento só teve seu apogeu no Brasil a partir de 1970, quando empresas passaram a adotá-lo com mais frequência em suas atividades (ZDANOWICZ, 1983).

Welsch (1983, p.27 *apud* Lunkes, 2003) define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração pra a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões.

De acordo com Padoveze (2010, p.31 *apud* Lunkes, 2003) “orçar significa processar todos os dados constante do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício.” Contudo, o orçamento é de extrema importância para as organizações, pois ele prevê os acontecimentos futuros e trás a atualidade para que assim sejam cumpridos os planos traçados e as estratégias elaboradas.

Em conformidade com Frezzatti (2009, p.46) “orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa pois deve ser baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.”

Brookson (2000, p.6) assevera que orçamento é um plano de atividades futuras. Ele pode assumir diversas formas, mas normalmente reflete os departamentos e o conjunto da empresa em termos financeiros, fornecendo as bases para se aferir o desempenho da organização. O orçamento é uma declaração de planos financeiros e não financeiros para um período que esta por vir, normalmente de um ano.

2.3 PLANEJAMENTO E CONTROLE

Padoveze (2010) afirma que o processo orçamentário deverá ter a participação de todos os responsáveis em planejar, executar e cumprir o orçamento, tendo a abrangência por todos os escalões da organização, onde compreende toda a estrutura hierárquica. Portanto, não deverá obedecer ordem *top-down*, e sim, uma profunda análise de todas as variáveis que poderão influenciar no processo orçamentário, resultando em uma gestão participativa.

Segundo Welsch (1996, p. 72), o estabelecimento de objetivos específicos, tem “a finalidade deste passo é tornar mais específica a definição dos objetivos gerais e passar do campo das informações genéricas para o da administração interna”

É de suma importância que todos os colaboradores da organização, de todos os níveis participem de forma direta ou indireta no planejamento e/ou controle do orçamento. Desde a alta administração que é responsável pela elaboração das diretrizes e planos estratégicos, passando pelo planejamento tático que é responsável pelo cumprimento do plano de ação designado pela alta gerência, chegando por fim ao nível operacional da organização, que diz respeito ao acompanhamento das metas orçadas e realizadas e as atividades rotineiras da empresa. Quando houver o conhecimento do plano e o entendimento do que cada um pode contribuir para o alcance dos objetivos, a organização certamente terá o alcance do sucesso.

Welsch (1973, p.31-41 *apud* Lunkes, 2003) associa o orçamento às funções administrativas, abrangendo o planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação. Zdanowicz (1983, p.20 *apud* Lunkes, 2003) assevera que objetivo principal do orçamento é relacionar-se com as duas funções administrativas: o planejamento e o controle. Para Tung (1994, p.33 *apud* Lunkes, 2003), o objetivo principal é atingir maior eficiência nas diferentes atividades empresariais, com base nos recursos aplicados.

2.4 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ORÇAMENTO

Savicante e Santos (2000, p.23 *apud* Lunkes, 2003,p.46) consideram inúmeras as vantagens do orçamento. Entre as mais significativas, podem-se mencionar:

- a) “a existência e a utilização do sistema para que sejam concretamente fixados objetivos e políticas para a empresa e suas unidades. Para Welsch (1973, p.42) e Zdanowich (1983, p.31), o orçamento obriga a

empresa à análise antecipada das políticas básicas. Fezzatti (2000, p.19) aduz que as atividades de uma empresa podem ser coordenadas de maneira apropriada com base no processo de planejamento”;

- b) “por meio de uma integração de diversos orçamentos parciais num orçamento global, este sistema de planejamento força todos os membros da administração a fazerem planos de acordo com os planos de outras unidades da empresa, aumentando seu grau de participação e fixação de objetivos. Para Welsch (1973, p.42) e Zdanowicz (1983, p.31), isso exige uma estrutura administrativa adequada, isto é, um sistema definido de atribuições de responsabilidades a cada função da empresa. Nesse sentido, Tung (1994, p.37) complementa descrevendo que o orçamento fortalece a administração, por meio do aperfeiçoamento de seus sistemas de registro, análise, relatórios, entre outros”;
- c) “obriga os gestores a quantificarem e datarem as atividades pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com as metas ou alvos vagos e imprecisos. Para Welsch (1973, p.43), o orçamento obriga todos os membros da administração a participar do processo de estabelecimento dos objetivos e preparação dos planos, além de obrigar os gestores dos diversos setores a fazerem planos em harmonia com os planos de outros setores e de toda a empresa. Fezzatti (2000, p.20) adiciona que, sem a definição de responsabilidades, tanto a autoridade como a cobrança de resultados não podem ser exercidas; deve haver um comprometimento *a priori*”;
- d) “reduz o envolvimento dos altos administradores com as operações diárias, por meio de delegação de poderes e de autoridade que se refletem nos orçamentos das diferentes unidades operacionais. Para Welsch (1983, p.64), isso liberta os executivos internos rotineiros, graças a políticas predeterminantes e relações de autoridade bem definidas, dando-lhes mais tempo para planejar e usar sua criatividade”;
- e) “identifica os pontos de eficiência e ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso para a consecução dos objetivos gerais e parciais da empresa. Welsch (1983, p.65) assevera que neste aspecto o orçamento obriga os

gestores a planejar o uso mais econômico de matéria-prima, mão-de-obra, instalações e capital. Reduz custos, bem como destaca áreas de eficiência e ineficiência. Zdanowicz (1983, p.31) afirma que a elaboração do orçamento obriga a empresa a se planejar economicamente”;

- f) “finalmente, a preparação de um orçamento para toda a empresa tende a melhorar a utilização dos recursos a ela disponíveis, bem como ajustá-los às atividades consideradas prioritárias, para que seja alcançados seus objetivos. Para Welsch (1973, p.43), o orçamento permite a verificação de progresso em relação aos objetivos da empresa. Frezzati (2000, p.21) afirma que, quando dada área da empresa vislumbra o plano de negócios, pode auto-avaliar-se diante de desafios que pretende superar o futuro. Welsch (1973, p.42) e Zdanowicz (1983, p.31) concluem que o orçamento força uma auto-análise periódica da empresa”.

Cokins (1999, p.4) cita algumas desvantagens do processo de planejamento orçamentário:

O processo orçamentário leva um tempo extraordinariamente longo, que às vezes excede um ano, dificultando ainda mais as previsões, além de frequentemente não poder acomodar reações e mudanças no comportamento dos clientes e competidores que ocorrem durante esse processo. Segundo a empresa PriceWaterhouseCooper, as grandes levam em média 110 dias para a elaborar o orçamento.

2.5 TIPOS DE ORÇAMENTO

Os tipos de orçamento existentes são: Orçamento Empresarial, Orçamento Contínuo, Orçamento de Base Zero, Orçamento Flexível, Orçamento por Atividades, e Orçamento Perpétuo.

A evolução de alguns dos tipos de orçamentos bem como sua evolução, poderão ser avaliados na figura 2.

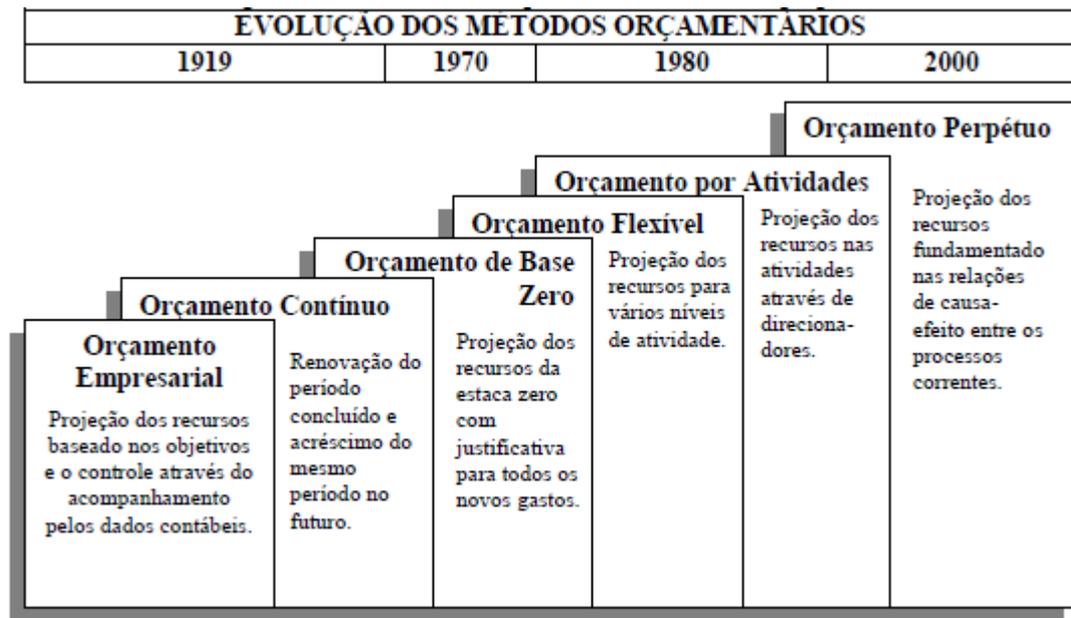


Figura 2: Do orçamento Empresarial ao Orçamento Perpétuo

Fonte: Lunkes (2003, p.38)

2.5.1 Orçamento Empresarial

Segundo Lunkes (2003, p. 53), “o orçamento empresarial ganhou relevância a partir da metade do século XX, mais precisamente entre os anos de 1950 e 1960, quando grandes empresas passaram a utilizá-lo em suas operações. O orçamento empresarial como se conhece hoje teve seu apogeu a partir de 1950, quando surgiram grandes obras de escritores, como Welsch, Gordon e Hilton, entre outros, que difundiram o orçamento empresarial pelo mundo”.

Em conformidade com Sobanski (2000), o orçamento empresarial é um instrumento da administração que permite à qualquer organização quantificar as ações e resultados de curto médio e longo prazo, visando o alcance de seus objetivos com maior eficiência.

2.5.2 Orçamento Contínuo

O orçamento contínuo tem com principal objetivo atualizar o orçamento periodicamente, revisando os desvios para que se torne mais realista possível ao

acontecimentos do setor e da economia do país. A revisão pode ser realizada por trimestre ou semestre, dependendo da necessidade da organização.

Para Welsch (1983, p.82 *apud* Lunkes, 2003), “o orçamento contínuo é frequentemente usado quando se acredita que planos realistas podem ser feitos para curtos períodos e é desejável ou necessário replanejar e refazer projeções continuamente por força das circunstâncias”.

De acordo com Lunkes (2003, p.90) “esse sistema é fácil de implementar, fácil de gerenciar, requer muito menos tempo de elaboração, assegura verdadeira responsabilidade, prediz o fluxo monetário e resulta em um orçamento mais preciso que as aproximações dos orçamentos tradicionais”.

Ainda de acordo com o autor, o orçamento contínuo tem três grandes vantagens em relação aos outros métodos orçamentários:

- 1) facilidade em orçar períodos menores, de forma contínua e no menor tempo;
- 2) incorporação de novas variáveis;
- 3) resulta em um orçamento mais preciso e detalhado.

2.5.3 Orçamento Base Zero

Segundo Lunkes (2003, p.92) “o orçamento base zero rejeita a visão tradicional e, principalmente, a ideia do orçamento incremental, que leva em consideração os dados ano passado mais um adicional. Em vez disso, o orçamento de base zero projeta todas as peças como se estivessem sendo compiladas pela primeira vez”.

De acordo com Warren, Reeve e Fess (2001, p.184 *apud* Lunkes, 2003), “o orçamento de base zero exige que os gestores estimem as vendas, a fabricação e outras peças orçamentárias em detalhe, a partir do ponto zero, para serem avaliadas por análises sistemáticas e classificadas por ordem de importância em diferentes etapas operacionais”.

O orçamento base zero tem como premissa avaliar o custo benefícios de todos os projetos e/ou investimentos que é determinado para o próximo exercício. Com isto, os recursos serão alocados da melhor forma, priorizando os projetos que se espera um retorno maior.

Lunkes (2003, p. 94) os gastos de orçamento de base zero são realizados por meio de pacotes de decisão, que devem ser definidos e priorizados conforme critérios previamente fixados.

Para Pyhrr (1973, p.5 *apud* Lunkes, 2003) “o orçamento de base zero segue dois passos importantes:

- a) identificação dos pacotes de decisão;
- b) priorização dos pacotes de decisão”.

Ainda de acordo com Pyhrr (1973, p.6 *apud* Lunkes, 2003) “a identificação do pacote de decisão envolve a análise e a descrição de cada atividade em separado, as atuais e as novas, em um ou mais pacotes de decisão. Tendo identificado e priorizado os pacotes de decisão, a administração pode alocar recursos de acordo com isso, destinando recursos financeiros às atividades mais importantes (ou pacotes de decisão), sejam elas atuais ou novas”.

Lunkes (2003, p. 102) discorre sobre as vantagens e desvantagens do orçamento base zero. Em sua obra o autor afirma que a principal desvantagem do orçamento de base zero é o tempo de elaboração. Onde avalia ser um processo bastante burocrático, com inúmeros papéis e controles. Por sua vez, uma das vantagens é que o OBZ pode ser implementado em qualquer organização, com ou sem fins lucrativos, em atividades industriais, comerciais e de serviço.

É importante que todos os colaboradores estejam envolvidos e alinhados com as estratégias da empresa, para que haja maior comprometimento ao alcance das metas.

2.5.4 Orçamento Flexível

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p.154 *apud* Lunkes, 2003), “o orçamento flexível é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real ou receita e medidas de custo reais. O orçamento flexível permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento empresarial. Nesse sentido, Hansen e Mowen (2001, p.264) afirmam que o orçamento flexível fornece os custos para uma faixa de atividades. Eles podem ser usados no planejamento ao mostrarem quanto os custos serão em níveis das atividades”.

Para Garrison e Norren (1996, p. 480 *apud* Lunkes, 2003), o orçamento flexível tem duas diferenças básicas em face do orçamento empresarial. Primeiro, não limita a projeção a um nível de atividade, mas para uma gama de atividades. Segundo, os resultados atuais não são comparados com os custos no nível de atividade do orçamento original; ou seja, os custos incorridos são comparados com os necessários para esse nível de atividade.

O orçamento flexível, ao avaliar o resultado do exercício comparado ao que tinha sido orçado, permite uma comparação mais próxima da realidade, em comparação com o orçamento flexível. Pois o orçamento flexível compara o que foi realizado com o que era necessário para a realização do projeto e não apenas com o que tinha sido orçado no início do exercício.

2.5.5 Orçamento por Atividades

Segundo Ching (1997, p.275 *apud* Lunkes 2003), “um orçamento eficaz deve preocupar-se com a alocação apropriada dos recursos, como pessoas, tecnologia, ativo imobilizado, entre outros, para atingir determinadas necessidades e objetivos estratégicos relativos aos produtos e à base de clientes. Neste sentido o orçamento por atividades permite mais flexibilidade na alocação dos recursos em definição de suas prioridades. Permitindo um enfoque maior em seus projetos de destaque”.

Para Kaplan e Cooper (1998, p.328), “o orçamento por atividade nada mais é do que a contabilidade por atividade invertida. A CPA(custo por atividade) começa com a atribuição às atividades dos recursos utilizados e, via direcionadores, os custos das atividades aos objetos de custo, formados por produtos, ou clientes”.

Hornngren, Foster e Datar (1997, p.134 *apud* Lunkes, 2003) asseveram que “o orçamento por atividades revelou as seguintes vantagens:

- Capacidade de elaborar orçamentos mais realistas;
- Melhor identificação dos recursos necessários;
- Associação dos custos à produção;
- Vinculação mais clara dos custos com as responsabilidades do quadro funcional; e
- Identificação das folgas orçamentárias”.

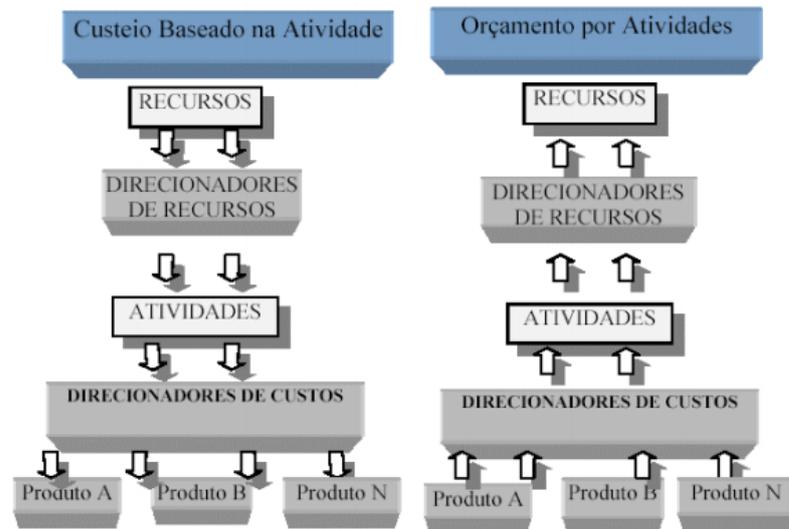


Figura 3: Orçamento por atividades inverte as relações causais da CPA(custo por atividade) - Fonte: Kaplan E Cooper (1998, P.328)

2.5.6 Orçamento Perpétuo

De acordo com Lunkes (2003, p.142), “o orçamento perpétuo é um sistema de planejamento que prevê custos e uso de recursos fundamentado nas relações causa efeito entre os processos correntes (BRIMSON, 2000). Seus atributos chaves são, entre outros, os seguintes:

- Atualiza os planos quando ocorrem eventos-chave;
- Modela relatório de dados de numerosas fontes;
- Usa dados atualizados para validar os processos”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p.332 *apud* Lunkes) “adotando a relação causa-efeito, os gestores podem identificar a variável que causa o consumo de recursos.”

O orçamento perpétuo faz com que a empresa avalie os elementos relevantes e esporádicos no ambiente externo, tais como: desemprego, variações cambiais, elevação da taxa de juros, entre outros, e trazer à realidade para avaliação e/ou formulação do planejamento orçamentário.



Figura 4: Processo de elaboração do orçamento Perpétuo

Fonte: Lunkes (2009, p.146)

2.6 ETAPAS DO ORÇAMENTO

De acordo com administradores.com (2012), as principais etapas para uma empresa elaborar o orçamento empresarial são: orçamento de vendas, orçamento de produção ou fabricação, orçamento dos custos de matéria-prima, orçamento dos custos de mão-de-obra direta, orçamento dos custos indiretos de fabricação, despesas de vendas e administrativas, projeção dos financeiros.

2.6.1 Vendas

De acordo com Welsch (1996, p. 98), “o plano de vendas representa os componentes de receita e despesas de vendas no plano global dos resultados”. O autor afirma que, para evitar certas concepções errôneas que parecem ser muito frequentes é conveniente encarar o

planejamento de vendas como uma série de elementos que podem ser generalizados da seguinte maneira:

- a) Elementos de Planejamento de Vendas. Que estabelece as bases por meio da formulação de: Objetivos da empresa, Estratégias da Empresa e Previsão de Vendas.
- b) Preparação de um Plano de Vendas por meio da elaboração de: um plano de promoção de vendas e publicidade, um plano de despesas de vendas e, um plano de marketing.

Segundo Padoveze (2004, p.139), “o ponto-chave do orçamento operacional é o orçamento de vendas. Na realidade, o orçamento de vendas é o ponto de partida de todo o processo de elaboração das peças orçamentárias. Portanto o orçamento de vendas deve ser o mais próximo da realidade e nele deve estar composto as questões do ambiente externo e interno da empresa, pois é por meio do orçamento de vendas que vai devirar os demais orçamentos contidos na empresa”.

Em conformidade com Lunkes (2003, p. 53), “a previsão de vendas constitui ponto de partida do orçamento empresarial. Savicente e Santos (2000, p. 43 *apud* Lunkes), asseveram que “o orçamento de vendas constitui um plano de vendas futuras da empresa, para determinado período de tempo”.

2.6.2 Produção, Suprimentos e Estocagem

Segundo Welsch (1996, p. 129):

O orçamento de produção é o primeiro passo do planejamento de operações de fabricação. Além do orçamento de produção, há três outros orçamentos importantes relacionados ao processo de fabricação:

- 1) O orçamento de *matérias-primas* que envolve as estimativas das exigências de matérias-primas;
- 2) O orçamento de mão-de-obra, que indica a quantidade e o custo de mão-de-obra direta;
- 3) Orçamento dos *custos indiretos de produção*, que inclui as estimativas de todos os custos de produção além da matéria-prima ou de mão-de-obra direta.

De acordo com Lunkes (2003, p.58), “quando o orçamento de vendas for completado, a próxima fase entra em ação, ou seja, o orçamento de fabricação. O objetivo é assegurar nível de fabricação suficiente para atender a demanda de vendas.

Wood e Sangster (1996, p.445 apud Lunkes) descrevem que, nas estimativas de fabricação, deve-se levar em consideração fatores como: espaço de armazenamento, disponibilidade de mão-de-obra, prazo de entrega de materiais, capacidade dos equipamentos, entre outros.

Padoveze (2004, p. 144) ressalta que o orçamento de produção é totalmente decorrente do orçamento de vendas e salienta que este orçamento é puramente quantitativo. O autor afirma que o orçamento de produção é fundamental para a programação operacional da empresa, “e dele decorre o orçamento de consumo e compra de materiais diretos e indiretos, bem como a base de trabalho para os orçamentos de capacidade e logística.

Ainda de acordo com Padoveze (2004, p. 146),

O orçamento de estoque de materiais é decorrente da política de estocagem, que pode ser uma opção da empresa, como pode ser determinada por fatores exógenos, alheios a vontade da organização. A política de estocagem normalmente é mensurada em dias de consumo.

2.6.3 Despesas Operacionais (OPEX)

Segundo Padoveze (2004, p. 137):

O orçamento operacional é o que contém a maior parte das peças orçamentárias, pois engloba todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura hierárquica da empresa, englobando as áreas administrativas, comercial e de produção. O orçamento operacional equivale na demonstração de resultados da empresa, às informações que evidenciam o Lucro Operacional, ou seja, vendas, custos de produtos, despesas administrativas e comerciais.

De acordo com Lunkes (2003, p.64), “as despesas administrativas, de vendas, financeiras e de pessoal incluem todos os gastos necessários para a gestão das operações e uma empresa e também os itens relativos a pessoal, viagens, telefone, correio, entre outros”. Conforme Zdanowicz (1983, p.103) “essas despesas estão relacionadas à alta administração da empresa, ao pessoal burocrático e aos gastos de expediente, incluindo comerciais, marketing, custos financeiros e custos tributários”.

Com base nas afirmações dos autores, pode-se concluir que o orçamento de despesas operacionais é uma das principais etapas do processo orçamentário da organização. Pois ele liga várias áreas da empresa, desde o planejamento de vendas, produção, marketing, no sentido de que todas as áreas e ações de alta complexidade ou não, deverão ter as despesas operacionais orçadas, pois só assim serão sustentadas as operações da empresa.

As despesas de vendas são baseadas no resultado do período anterior considerando as mudanças previstas para o setor econômico do país. Onde os fatores externos poderão contribuir no crescimento e queda das vendas.

As despesas financeiras e de pessoal incluem todas aquelas relacionadas a gestão da operação e, é importante ressaltar que o orçamento de folha de pagamento muitas vezes está relacionado com as políticas de recursos humanos, como avaliação de desempenho, programa de participação nos lucros da empresa. Desta forma, o orçamento deverá estar alinhado com todas as políticas de remuneração da organização.

Para elaboração do orçamento de alugueis são considerados os índices de reajustes, que usualmente são utilizados o IGPM (Índice Geral de Preço do Mercado) e IPC (Índice de Preços ao Consumidor).

O orçamento de todas as despesas deverá sempre obedecer os critérios de histórico do período anterior acrescido dos acontecimentos do ambiente externo que poderá impactar a organização, como também os reajustes aplicados de acordo com cada despesa, como: reajuste de energia elétrica, telefone, alugueis, condomínio, etc.

De acordo com Welsch (1996, p. 177), “os custos e despesas de cada unidade administrativa (centro de responsabilidade), devem ser cuidadosamente planejados na preparação do plano anual de resultados”. O autor afirma que, com o princípio de participação, o planejamento de despesas deverá envolver todos os níveis administrativos para que um orçamento de despesas realista (detalhado por item de despesa) possa ser elaborado para cada departamento, divisão, ou qualquer outra unidade administrativa superior.

2.6.4 Orçamento de Investimento/Capital (CAPEX)

Segundo Lunkes (2003, p. 66),

O gerenciamento dos investimentos é fundamental para o desenvolvimento e o atingimento das metas orçamentárias. As empresas que querem permanecer competitivas necessariamente terá que investir montantes cada vez maiores de recursos em seus ativos, sem qualquer certeza de colher resultados positivos. Para piorar a situação, as necessidades e os cenários mudam a qualquer momento, portanto fica evidente que não há margem para erros quando se definem, elaboram e implementam investimentos de longo prazo.

Em função disso, a organização que não investir constantemente em máquinas, infraestrutura, mão-de-obra qualificada, dificilmente será uma empresa competitiva e terá seu ciclo de vida interrompido. Atualmente a concorrência está muito acirrada, obrigando as organização a entregar produtos e serviços de qualidade e com preço atrativo.

Em matéria publicada Portal Brasil (2013), o secretário-executivo de Comunicações, Genildo Lins afirma que o governo antecipou os investimentos em infra-estrutura no setor de telecomunicações, devido ao Brasil ser o país sede da Copa do Mundo de 2014. Na entrevista ele diz: "A grande contribuição da Copa foi antecipar investimentos. Nós calculávamos que, para completar a distribuição das fibras da Telebras pelo Brasil, demoraríamos de 5 a 10 anos. Mas demoramos apenas três", afirmou. "Temos trabalhado nos últimos anos para levar as telecomunicações a todo o Brasil, tanto para a área urbana quanto para o meio rural. O MiniCom está acompanhando de perto todas as ações para que tanto a população brasileira quanto os estrangeiros que vierem para a Copa tenham acesso a serviços de qualidade", ressaltou.

Neste sentido pode-se concluir que o país está em constante investimento no ramo de telecomunicações principalmente nos anos de 2013 e 2014 devido ao aumento significativo de utilização de serviços de voz e dados por parte dos turistas regionais e de outros países, devido a Copa do Mundo.

Padoveze (2004, p. 138) afirma que o orçamento de investimento contém as seguintes peças orçamentárias:

- a) Orçamento de investimentos (aquisição de investimentos, imobilizados, e diferidos);
- b) Orçamento de financiamento e amortizações;
- c) Orçamento de despesas financeiras.

O autor ressalta que este segmento de plano orçamentário normalmente fica restrito a algumas pessoas, em geral da direção, o responsável pela Tesouraria e o *controller*.

As técnicas mais usadas para elaboração do orçamento de investimento são: Payback, VPL, valor presente líquido e TIR, taxa interna de retorno. Estes indicadores deverão auxiliar na avaliação do retorno sobre o investimento. O payback avalia em quanto tempo a organização terá retorno sobre seu investimento; o valor presente líquido, é a concentração de todos os valores esperados por um fluxo de caixa e por fim, a TIR, taxa interna de retorno, permitindo a avaliação de retorno e risco de um projeto. Por sua vez, sob a óptica de risco, a

organização pode se dispor de algumas técnicas como: análise de cenários, simulação de monte Carlo e análise de sensibilidade.

2.6.5 Recursos Humanos

O orçamento de recursos humanos está relacionado com a remuneração de seus funcionários, seja ela direta ou indireta. Primeiramente toma-se como premissa a quantidade de funcionários existentes na empresas e as vagas que serão abertas no próximo ano. Para elaboração do orçamento de recursos humanos, os critérios do orçamento deverão estar bem alinhados com a cultura, visão e missão organização, pois destes fatores será derivada as políticas de remuneração, de premiação, que deverão estar contempladas no orçamento.

Segundo Lunkes (2003, p. 71), “há três aspectos cruciais a serem considerados na implementação e sucesso dos projetos de investimento: compromisso, treinamento e remuneração de gestores e empregados valorizando as atitudes e ações que agregam valor a empresa.” O autor ressalta ainda, que se a empresa não considerar a motivação e a capacidade de seus funcionários e gestores, poderá alimentar tomada de decisão de investimento equivocada e desastrosa.

De acordo com Wood e Picarelli (1999, p.112 apud Lunkes), “a remuneração variável pode ser classificada em dois grandes grupos: participação nos lucros e remuneração por resultado.” Na remuneração por lucros, os colaboradores e seus gestores recebem prêmios e bonificação onde suas metas estão vinculadas aos resultados financeiros. Por sua vez, a remuneração por resultado está diretamente ligada a metas ou aumentos de salários.

Lunkes (2003, p.73), afirma que: “o orçamento deve abordar questões com trabalho em grupo, melhoria contínua e orientada para resultados, gestão do conhecimento, inovação, entre outros aspectos.

3 METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa qualitativa descritiva, realizada em uma empresa de telecomunicação. O método de pesquisa utilizada neste estudo é pesquisa bibliográfica em

livros, artigos científicos, sites, bem como entrevista com gestores que participam diretamente do planejamento e controle orçamentário.

Será realizada entrevista com a gerente da área de Planejamento e Performance e Planejamento Financeiro, nesta oportunidade poderão ser avaliadas questões como: a percepção sobre o tipo de orçamento aplicado pela empresa, quais suas vantagens e desvantagens, como é feito o acompanhamento e controle do orçamento e realizado de todas as áreas da empresa, entre outros fatores; o gerente de vendas corporativas; gerente de vendas do canal consumo; coordenadora do canal consumo; gerente de vendas do canal de Lojas Próprias; coordenador de vendas corporativas; analista sênior de vendas corporativas; gerente de marketing; analista sênior de planejamento financeiro; especialista de planejamento e performance; analista sênior de planejamento e performance; analista pleno do canal de Lojas Próprias; diretor regional; assistente da diretoria.

De acordo com Andrade,(1995), o objetivo principal da pesquisa é estabelecer relações entre as variáveis analisadas e levantar hipóteses ou possibilidades para explicar estas relações. Na pesquisa descritiva um fator de grande importância é a imparcialidade por parte do pesquisador. Devido a este comportamento não há interferência e/ou manipulação dos dados analisados fazendo com que aumentem as probabilidades de sucesso da pesquisa em questão.

Quanto ao procedimento utilizado, trata-se de um estudo de caso, no qual foram utilizados dados verídicos utilizados pela empresa para fazer o *input* e controle do orçamento.

Os dados financeiros analisados pertencem a uma empresa multinacional do ramo de telecomunicação. Atualmente possui 10 filiais que abrange todo o território nacional. A filial analisada no presente estudo de caso, pertence à região sul do Brasil e teve suas atividades iniciadas no ano de 2005.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 CARACTERÍSTICA DA EMPRESA

A regional situada nos estados do Paraná e Santa Catarina foi fundada em 2005. As características da empresa são definidas por meio de sua missão, que consiste na razão de ser

da organização, em sua visão, que resulta aonde a empresa quer chegar e por fim, seus valores que definem no que ela acredita e o que permeia as atividades e colaboradores.

A missão da organização é oferecer serviços de comunicações de qualidade, conquistando a preferência dos clientes para atingir a liderança de mercado, com a finalidade de superar os objetivos financeiros e de crescimento dos acionistas e a satisfação de todos, que formamos a companhia.

A visão é ser a empresa de telecomunicação preferida e mais admirada do Brasil. E por fim, a visão da organização é definida sob duas ópticas: valor da marca e valor organizacional. O que define a essência da marca é a forma como a empresa deseja ser percebida por seus clientes e pelo mercado onde ela está inserida, que está diretamente ligada a experiência de consumo que o cliente tem dos produtos e serviços comercializados. Com isto, os valores relacionados a marca são: ousadia, proximidade e engajamento. O valor organizacional é definida através de sua cultura. A cultura define o comportamento, a forma de agir e também a experiências dos colaboradores, que podem ser descritas como: respeito, ousadia, foco do cliente e experiência. O respeito está relacionado transparecer a credibilidade para se construir uma sociedade melhor, apresentando as melhores soluções através da entrega de qualidade.

4.2 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA

Para Certo (1993) existem dois tipos básicos de estrutura organizacional. Há uma estrutura organizacional formal, que representa o relacionamento entre os recursos na forma planejada pela administração. E a estrutura organizacional informal, que representa o relacionamento social baseado nas amizades ou interesses compartilhados entre os diversos membros de uma organização.

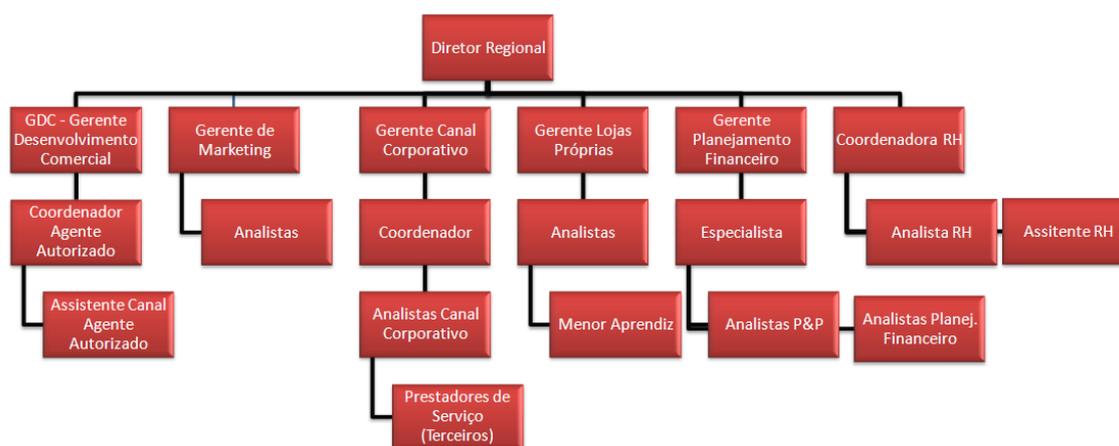


Figura 5: Organograma empresa de Telecomunicação

Fonte: Dados da Pesquisa

Todas as áreas da organização estão envolvidas diretamente no planejamento, execução e controle do orçamento de Opex e todos os colaboradores deverão ter conhecimento das despesas orçadas para o próximo período, mesmo que estes, não estejam envolvidos diretamente no processo orçamentário.

A elaboração do orçamento de despesas operacionais obedece a um cronograma, conforme descrito na quadro 1. O cronograma tem como objetivo servir de direcionador para o estabelecimento de premissas, regras, prazos, etc.

ASSUNTO	DESCRIÇÃO	DATA
Premissas	Definição de todos os pontos relevantes e impactos no orçamento, tais como: taxa de reajuste, variação cambial, crescimento do setor, etc.	Maio
Custos e despesas realizado no período	Levantamento de todos os custos e despesas realizados em cada conta contábil e centro de custos, no período de 6 meses	Junho
Processo orçamentário	Confecção do orçamento de opex por todas as áreas	Julho
Validação do orçamento	Planejamento Financeiro compila e valida o orçamento de todas as áreas	Agosto
Report Matriz	Envio do orçamento para validação da matriz	Agosto
Devolução Regional	Ajustes solicitado pela matriz, como corte de despesas de algumas linhas	Setembro
Envio Matriz	Ajuste realizado pela regional e devolução para matriz	Setembro
Validação Acionistas	Orçamento enviado para aprovação dos acionistas	Outubro
Aprovação	Orçamento aprovado e divulgado para regional	Novembro
Input no sistema	Input do orçamento no sistema e divulgação para todas as áreas	Dezembro
Forecast 6 + 6	média realizado dos ultimos 6 meses e ajuste para os próximos 6 meses	Junho

Quadro 1: Cronograma do orçamento de Opex

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 DESIGN DO OPEX

Para desenhar o processo de orçamento de despesas operacionais em uma empresa de telecomunicação, foi realizada uma pesquisa, através da aplicação de um questionário com perguntas fechadas e abertas. O questionário foi auto-preenchível, apresentando 23 questões compostas por perguntas relacionadas diretamente ao tema estudado e, as entrevistas foram realizadas entre os dias 31/03/2014 a 17/04/2014, com funcionários de diversas áreas como: Planejamento Financeiro, Logística, Vendas Corporativa, Vendas Consumo e Planejamento e Performance. Para que às respostas refletissem a realidade da organização, as perguntas foram aplicadas a profissional de diversos níveis, como analistas, coordenadores, gerentes, entre outros.

O questionário foi dividido em três blocos: Planejamento, Controle e Execução. Trata-se de uma pesquisa quantitativa descritiva com abordagem transversal única, pois é extraída somente uma amostra de entrevistados da população-alvo e as informações são obtidas desta amostra somente uma vez.

A população da pesquisa é composta por 13 pessoas, sendo 46,2% composta por gerente e coordenadores, 46,2% representada por analistas e 7,7% com o cargo de especialista. Com relação ao tempo de empresa, 61,54% possuem 5 anos ou mais de empresa.

4.3.1 Planejamento

De acordo com Padoveze (2010), o planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão administrativa, pois é nesta fase que são definidas as políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, tendo como objetivo a interação dinâmica da empresa com suas variáveis existentes. Sendo assim, o primeiro bloco de perguntas do questionário aplicado aos entrevistados, é composto pela fase do planejamento.

O bloco do questionário voltado ao tema planejamento foi composto por 10 questões, abrangendo temas específicos relacionados ao planejamento do orçamento, tais como: premissas, cronograma, missão, visão e valores da organização, metas e estratégias.

Com relação às premissas utilizadas na elaboração do orçamento de despesas operacionais, 61,54% dos entrevistados afirmam utilizar a média de 12 meses das despesas

realizadas, seguido de 53,85% que afirmam utilizar como premissa o crescimento do setor onde atuam.

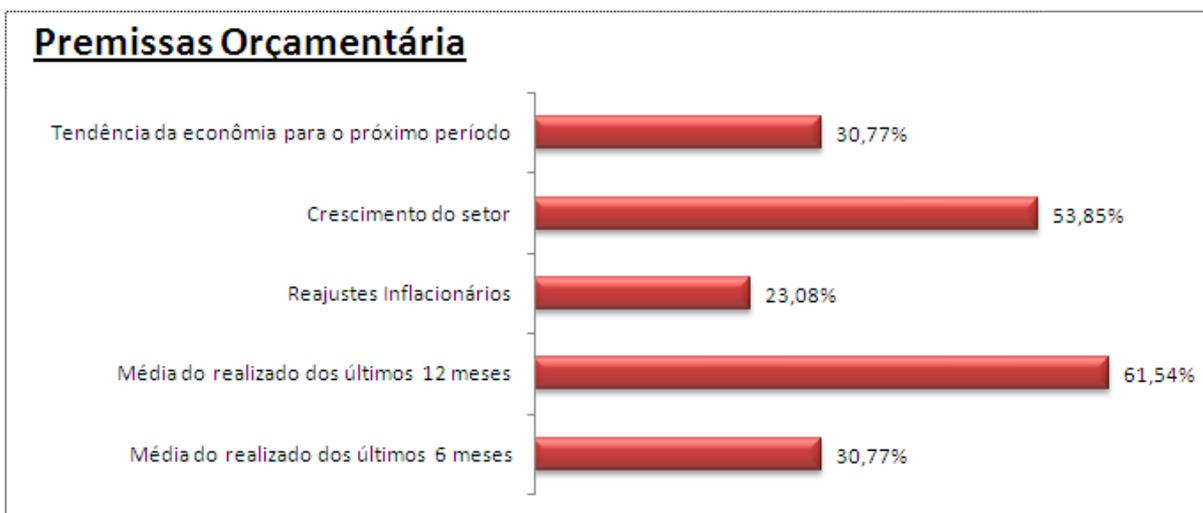


Figura 6: Premissa Orçamentária

No que diz respeito ao cronograma, 54% dos entrevistados dizem que o orçamento de despesas operacionais obedece um cronograma e afirmam ainda que o orçamento é feito de forma participativa, com o envolvimento das áreas de Engenharia, Comercial, Diretoria Regionais e Planejamento Financeiro.

Todas as pessoas envolvidas no processo de planejamento orçamentário, afirmam ter conhecimentos dos três pilares: Missão, Visão e Valores da organização. É de suma importância que todos os colaboradores tenham pleno conhecimento de qual é a razão de ser da organização onde atuam, onde a empresa quer chegar e o que deverá ser feito para que se alcancem os objetivos de curto, médio e longo prazo. Como também, quais são os valores que a empresa tem com parâmetro, no que ela acredita e o que se espera de todos seus funcionários.

Segundo Certo (1993) a missão organizacional é a proposta para a qual, ou a razão pela qual, uma organização existe. A missão organizacional de uma empresa contém informações tais como os tipos de produtos ou serviços que a organização produz, quem são seus clientes, quem são seus concorrentes diretos e indiretos, e que valores importantes possui.

Com isto, cada um dos envolvidos, poderá ter conhecimento de como poderá contribuir para o alcance das metas da organização.

Quando questionado, se o orçamento de Opex está alinhado com as metas da organização, 69% dos entrevistados responderam com afirmação, os demais dizem que no planejamento do orçamento, não é levado em consideração as metas da organização e, 62% desta população afirma ainda que o orçamento está alinhado com as estratégias macro, definida pela alta administração.

A tabela 2 aplicada na pesquisa apresenta os componentes do sistema orçamentário e a ordem em que deverá ocorrer para que se obtenha maior eficiência na elaboração do orçamento. O objetivo é avaliar principalmente os tópicos iniciais e finais ao orçamento, que contemplam as diretrizes gerais e a etapa financeira do orçamento.

Relacione em ordem crescente, sendo 1 para a primeira e 4 para o última, a sequência dos componentes do sistema orçamentário													
Entrevistado	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Plano de Marketing	4	4	3	1	3	4	3	4	3	4	2	3	4
Diretrizes Gerais	1	2	2	3	1	1	1	1	2	1	1	1	2
Etapa Financeira	3	1	1	4	4	3	4	3	4	2	4	2	1
Plano de Investimento	2	3	4	2	2	2	2	2	1	3	3	4	3

Tabela 2: Componentes Sistema Orçamentário

Fonte: Dados da Pesquisa

Pode-se avaliar que dos 13 entrevistados, 8 afirmam que as diretrizes gerais deverão servir como ponto de partida para elaboração do orçamento. Este fato confirma que 61,53% entendem que as diretrizes gerais compreendem o planejamento estratégico, como posicionamento da marca, participação de mercado, crescimento do setor, captação de novos clientes, etc. Em contrapartida, o quesito da etapa financeira foi compreendida apenas por apenas 38,46% da população como sendo a etapa final da elaboração do orçamento de despesas operacionais e que, 3 dos entrevistados acreditam que a etapa financeira deverá ser a primeira da lista na ordem da confecção do orçamento.

Frezatti (2000) afirma ainda que uma vez feito a montagem do plano estratégico de forma adequada, o orçamento tem muita chance de ser elaborado com coerência e consistência. Contudo, pode-se concluir que a etapa financeira deverá ser a última a ser trabalhada na elaboração do orçamento.

O orçamento de despesas operacionais deverá ser o último componente de todas as fases do planejamento orçamentário, pois nele deverá estar incluso o orçamento de vendas, de pessoal, viagens, alugueis, entre outros.

A gestão orçamentária deverá assegurar que todas as despesas planejadas para o próximo período deverão estar reconhecidas e justificadas, considerando as variáveis que influenciam direta ou indiretamente o futuro desembolso da organização.

Para exemplificar o orçamento de despesas operacionais, tomemos como ponto de partida o orçamento de vendas, que corresponde a quanto a empresa pretende vender de seus produtos ou serviços e como consequência direta, dá-se o orçamento de receita. Seguido ao orçamento de vendas, temos o orçamento de contratação de pessoal, para o alcance das metas definidas pela organização, como também a capacitação da mão-de-obra, com treinamentos, reciclagens, bem como uma política sólida de retenção dos talentos. Posteriormente, deverão ser reconhecidas todas as despesas com vendas, tais como: viagens dos vendedores, que engloba despesas com passagens, hospedagem e alimentação; ajuda de custo com combustível; comissão sobre as vendas, entre outros. Por fim, deve-se avaliar e reconhecer também os acordos coletivos com reajustes salariais, baseando no histórico apresentado no setor, bem como reajuste inflacionário.

O processo de planejamento de despesas operacionais consiste em antever os acontecimentos futuros relacionados aos desembolsos que serão necessários à organização, para que se mantenham as operações em pleno funcionamento.

Pode-se afirmar ainda que um orçamento bem estruturado, com premissas claras, deverá apresentar uma fotografia da realidade em que a organização está inserida.

4.3.2 Execução

A fase da execução corresponde à confecção do orçamento de despesas operacionais, onde cada área deverá estar envolvida na projeção relacionadas ao centro de custos de sua gestão. Foram aplicadas seis perguntas relacionadas ao processo de execução do orçamento.

Os ouvintes foram questionados quanto à dificuldade encontrada na execução do processo orçamentário e, 38,46% afirmam que foram encontradas dificuldades, entre elas, foram descritas: tempo insuficiente para elaboração do orçamento, falta de informação dos indicadores necessários para o embasamento das premissas, as políticas não são claras, maior envolvimento das áreas, e por fim, dificuldade na projeção do comportamento dos concorrentes para os próximos 12 meses. O comportamento dos concorrentes, está diretamente ligado a projeção de crescimento do setor, sendo um fator decisivo a ser

considerado na elaboração do orçamento de vendas, que irá derivar no orçamento de despesas operacionais.

Com relação ao tempo destinado a execução do orçamento, 54% afirmam que o tempo destinado a esta tarefa foi insuficiente e 38% diz que o cronograma estabelecido não foi cumprido.

No que diz respeito a assertividade na execução do orçamento, 69% afirmam que não obtiveram sucesso na primeira versão e que foi necessário o ajuste na projeção das despesas dos grupos de Opex.

4.3.3 Controle

Foram elaboradas sete perguntas para avaliar a percepção dos entrevistados com relação ao controle do orçamento. 38,46% dos entrevistados afirmam não ter conhecimento se o orçamento planejado está atendendo as necessidades de recursos para as despesas de sua área. Esta afirmativa permite concluir que não há controle e acompanhamento efetivo do que está sendo realizado, comparando com o que foi orçado. Este fato diverge com outros questionamentos, onde 100% dos entrevistados afirmam que há *report* de variações e que a área trabalha com variações realizado *versus* orçado. Ainda, 92,31% dos entrevistados, dizem que na sua área de atuação existem relatórios para controle orçamentário.

Quando questionados sobre a necessidade de realocação de verba entre contas contábeis e centros de custos, todos os entrevistados afirmam que esta é uma atividade rotineira. Com isto, pode-se afirmar que não há assertividade na confecção do orçamento para cada tipo de despesa, com isto, faz-se necessária a movimentação de verbas para honrar com a necessidade de cada grupo de despesa.

No que diz respeito a revisão do orçamento, 30,77% dizem que a revisão é realizada a cada 6 meses, este mesmo percentual afirmam que é feita mensalmente e 23,08% concluem que a revisão orçamentária é feita a cada 3 meses.

4.3.4 Dificuldade e Sugestões

As principais dificuldades encontradas na elaboração do orçamento descritas pelos entrevistados foram, o prazo curto para planejamento e execução do orçamento, falta de conhecimento das premissas, envolvimento de todas as áreas na elaboração.

O orçamento não é assertivo, pois as pessoas envolvidas na atividade não tem conhecimento da importância desta atividade e na maioria das vezes este é elaborado por uma pessoa da área do planejamento financeiro e apenas divulgada, para o conhecimento dos responsáveis de cada área. Com isto, não é considerado no planejamento do orçamento fatores extremamente importantes, tais como: o número de funcionários previsto para contratação no próximo período; definição de rotas para atendimento dos clientes, que irão impactar nas despesas de viagens, hospedagens e combustíveis; material que será utilizado em campanhas de marketing, entre outros.

Na prática, o orçamento de despesas operacionais na empresa de Telecom, não tem como ponto de partida a definição das metas macro e a definição do orçamento de vendas, sendo realizado em *top down*, ou seja, acaba sendo um orçamento arbitrário e não participativo.

A elaboração e execução do orçamento de opex terá maior assertividade quando realizado de forma participativa, e confeccionado depois de definidas as diretrizes gerais, orçamento de vendas, de contratação de pessoal. Pois todas as despesas operacionais estarão diretamente relacionadas a quantidade de produtos e serviços que serão comercializados no próximo período e a quantidade de funcionários serão necessário para o alcance das metas. Como também o entendimento de todas as áreas com relação a importância do orçamento para o resultado operacional da companhia.

5 CONCLUSÃO

O trabalho em questão analisou como é feito o desenho do processo orçamento de despesas operacionais em uma empresa de telecomunicações, que atua na região sul do Brasil, atendendo aos estados do Paraná e Santa Catarina.

Para a estruturação do presente trabalho, os temas foram divididos basicamente em quatro tópicos, sendo eles: problema de pesquisa, referencial teórico, metodologia e estudo de caso. O desenho do orçamento de Opex foi possível por meio do levantamento de dados bibliográficos que sustentou as análises ao longo do trabalho, pesquisa do mercado de atuação avaliando temas como: questões econômicas, participação de mercado, evolução tecnológica, entre outros e, a análise das diretrizes estratégicas que levantou questões macro ambientais, onde a empresa está inserida, pesquisa prática com profissionais atuantes na empresa. Sendo este último tópico dividido em três blocos ligados diretamente ao processo orçamentário: Planejamento, Execução e Controle.

As diretrizes estratégicas possibilitaram entender a cultura organizacional, por meio da descrição da visão, missão da empresa, possibilitando avaliar os impactos e interferências destes temas ao orçamento empresarial. Neste tema, pode-se avaliar que os colaboradores conhecem os três pilares, missão, visão e valores da empresa onde trabalham e que é de extrema importância este fator, pois demonstra o quanto estão envolvidos com a estratégia da empresa. Porém com relação às metas da organização, nem todos os colaboradores acreditam que estas são levadas em consideração para elaboração do orçamento de despesas operacionais. Sendo este um limitador para que se obtenha sucesso no planejamento orçamentário, visto que todas as premissas não são estudadas e nem todos os fatores são levados em consideração.

Na fase de execução do orçamento foi identificado alguns fatores que são determinantes para o sucesso ou fracasso do orçamento de despesas operacionais, tais como: tempo insuficiente para elaboração orçamentária, falta de indicadores que balizam e sustentam as tomadas de decisões e pouco envolvimento das áreas. Sendo assim, pode-se concluir que estes quesitos implicam em limitações para a organização.

Por fim foram analisados temas ligados ao controle orçamentário, que levaram a conclusão de que assertivo é o orçamento elaborado pelas áreas. Parte dos entrevistados afirmam não ter conhecimento se o orçamento elaborado para sua área está atendendo as despesas existentes e ainda afirmam que em sua área há necessidade de realocação de verba

entre contas contábeis e centros de custos. Estas afirmativas levam a conclusão de que o orçamento não é confeccionado de forma assertiva.

Podemos descrever algumas limitações e dificuldades identificadas pelos entrevistados como, prazo curto para o planejamento e execução do orçamento, falta de critérios para a definição das premissas e pouco envolvimento das áreas neste processo. Como também falta de conhecimento ou conhecimento limitado de orçamento de despesas operacionais, o que implica em falta de informação e não são levados em considerações fatores de extrema importância como: o número de funcionários previsto para a contratação no próximo período; definição de rotas para atendimento aos clientes, que irão impactar nas despesas de viagens, hospedagens e combustível; material que será utilizado em campanhas de marketing, entre outros.

6 REFERÊNCIAS

Administradores.com. disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/administracao-e-negocios/os-7-tipos-de-orcamentos-empresariais/67616/>. Acesso em 31/01/2014

Anatel. Disponível em <<http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalInternet.do>>. Acessado em 20 de agosto de 2013.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**, São Paulo: Atlas, 1993.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e Controle Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CERTO, Samuel C. **Administração estratégica**. São Paulo: Makron Books, 1993.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo & Desempenho**: administrar seus custos para ser mais competitiva. São Paulo: Futura, 1998.

LUNKES, R.J. **Manual de Orçamento**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2003

LUNKES, R.J. **Manual de Orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009

PEREIRA, F.A. ; ESPEJO, M.M.S.B: **Planejamento e Controle Orçamentário em Empresas Concessionárias de Rodovias: Uma Pesquisa Empírica**. Artigo recebido em 20/10/2010. Revisado por pares em 24/05/2012. Reformulado em 30/05/2012. Recomendado para publicação em 20/06/2012 por Sandra Rolim Ensslin (Editora Científica). Publicado em 28/06/2012.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Planejamento Orçamentário**. 2 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Básica**. 1 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004

PORTAL BRASIL. Brasília: **Copa do Mundo Antecipa Investimentos em Telecomunicações**. Disponível em < <http://www.brasil.gov.br/infraestrutura/2013/12/copa-do-mundo-antecipa-investimentos-do-governo-em-telecomunicacoes>>. Acesso em 31/01/2014.

SANTOS, José Luiz dos; [et al]. **Fundamentos de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2008.

SinditeleBrasil. Disponível em <<http://www.sinditelebrasil.org.br/>>. Acessado em 20 de agosto de 2013.

SOBANSKI, Jaert J. **Prática de Orçamento Empresarial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4. Ed São Paulo: Atlas, 1983

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial**. 4. Ed São Paulo: Atlas, 1996

APENCIDE – PESQUISA PRÁTICA (PESSOAS ENVOLVIDAS NO PROCESSO DE ORÇAMENTO DE OPEX)

Pesquisa realizada como quesito parcial para conclusão da monografia e certificado de Especialista em Contabilidade e Finanças ministrado pela Universidade Federal do Paraná. Esta pesquisa possui fins acadêmicos e faz parte da monografia, tendo como objetivo analisar a percepção/conhecimento das pessoas envolvidas no processo de elaboração do Orçamento de Opex.

Perfil Profissional:

Formação Acadêmica:

Tempo de Empresa:

Área:

Cargo:

Tempo no Cargo:

PLANEJAMENTO

- 1) Quais das premissas abaixo são utilizadas na elaboração do orçamento? Se optar pela opção "outros", descreva qual.
 - a) Média do realizado dos últimos 6 meses;
 - b) Média do realizado dos últimos 12 meses;
 - c) Reajustes Inflacionários;
 - d) Crescimento do setor;
 - e) Tendência da economia para o próximo período;
 - f) Outros

- 2) A elaboração do orçamento obedece um cronograma? Se sim, qual o cronograma?
 - a) SIM
 - b) NÃO

- 3) A elaboração do orçamento é planejada de forma participativa? Se sim, quem são os envolvidos?
 - a) SIM
 - b) NÃO

- 4) No planejamento do orçamento são consideradas metas a serem atingidas?
 - a) SIM
 - b) NÃO

- 5) Você tem conhecimento da missão, visão e valores da organização?
 - a) Tenho conhecimento dos três pilares;
 - b) Tenho conhecimento de dois pilares;

- c) Tenho conhecimento de um pilar;
 - d) Não tenho conhecimento.
- 6) Todas as pessoas envolvidas no orçamento de Opex tem conhecimento das metas da organização?
- a) Tenho conhecimento de todas as metas;
 - b) Tenho conhecimento de algumas metas;
 - c) Não tenho conhecimento.
- 7) O orçamento de Opex está alinhado com as metas da organização?
- a) SIM
 - b) NÃO
- 8) O orçamento está alinhado com as estratégias da empresa?
- a) SIM
 - b) NÃO
- 9) De que forma sua área pode contribuir para o alcance das metas?
- 10) Relacione em ordem crescente, sendo 1 para a primeira e 4 para a última, a seqüência dos componentes do sistema orçamentário:
- a) Plano de Marketing;
 - b) Diretrizes Gerais;
 - c) Etapa Financeira;
 - d) Plano de Investimento.

EXECUÇÃO

- 11) Você encontrou dificuldade na elaboração do orçamento? Se Não, pule para questão 13.
- a) SIM
 - b) NÃO
- 12) Caso tenha respondido sim na questão anterior, quais foram as dificuldades encontradas?
- 13) O cronograma estabelecido foi cumprido?
- a) SIM
 - b) NÃO
- 14) O tempo destinado para elaboração do orçamento foi suficiente?

- a) SIM
- b) NÃO

15) Houve reajuste no orçamento original?

- a) SIM
- b) NÃO

16) Para elaboração do orçamento deverão ser avaliados os ambientes internos e externos?

- a) Somente o ambiente interno, pois os fatores externos da organização não terão influência no orçamento;
- b) Somente o ambiente externo, pois o interno é consequência do externo;
- c) Deverão ser avaliados os ambientes internos e externos.

CONTROLE

17) Você tem conhecimento se o que foi orçado para sua área está atendendo as necessidades de recursos?

- a) SIM
- b) NÃO

18) Sua área trabalha com variações realizado versus orçado?

- a) SIM
- b) NÃO

19) Há report das variações da sua área?

- a) SIM
- b) NÃO

20) Nas linhas onde ocorreram maiores variações, há plano de ação?

- a) SIM
- b) NÃO

21) Em sua área, há necessidade de realocações de verba entre contas contábeis e/ou centro de custos?

- a) SIM
- b) NÃO

22) Em sua área, existem relatórios para controle de orçamento?

- a) SIM
- b) NÃO

23) Qual a periodicidade de revisão do orçamento?

- a) Não existe Forecast;
- b) Mensal;
- c) Trimestral;
- d) Semestral.