

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO**

**ORÇAMENTO MATRICIAL:
uma proposta metodológica aplicada à uma instituição
privada de ensino superior**

JOSÉ NILTON LEITE DE OLIVEIRA

**MANAUS
2019**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE
PRODUÇÃO**

JOSÉ NILTON LEITE DE OLIVEIRA

**ORÇAMENTO MATRICIAL:
uma proposta metodológica aplicada à uma instituição
privada de ensino superior**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Amazonas, como parte do requisito para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, na área de concentração Otimização de Sistemas e Processos.

Orientador: Prof. Dr. Armando Araújo de Souza Júnior

**MANAUS
2019**

Ficha Catalográfica

Ficha catalográfica elaborada automaticamente de acordo com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

O48o Oliveira, José Nilton Leite de
Orçamento matricial: uma proposta metodológica aplicada à uma instituição privada de ensino superior / José Nilton Leite de Oliveira. 2019
104 f.: il. color; 31 cm.

Orientador: Armando Araújo de Souza Júnior
Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Amazonas.

1. Orçamento. 2. Processo orçamentário. 3. Orçamento Matricial.
4. Custos. I. Souza Júnior, Armando Araújo de II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

JOSÉ NILTON LEITE DE OLIVEIRA

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DE CUSTEIO: UMA PROPOSTA DE
MODELO APLICADO À UMA INSTITUIÇÃO PRIVADA
DE ENSINO SUPERIOR

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Amazonas, como parte do requisito para a obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, área de concentração Pesquisa Operacional.

Aprovada em 21 de dezembro de 2019.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. ARMANDO ARAÚJO DE SOUZA JÚNIOR, Presidente.
Universidade Federal do Amazonas



Prof. Dr. DÉRCIO LUIZ REIS, Membro.
Universidade Federal do Amazonas



Prof. Dr. HYGGOR DA SILVA MEDEIROS, Membro.
Universidade La Salle

Dedico essa nova conquista aos meus pais, que foram responsáveis pela maior herança da minha vida: minha educação; a minha esposa, Consuelo Lima, com quem compartilho a vida; e aos meus preciosos filhos, Artur Bruno e Hayate Bruna.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por todos os dias iluminar, fortalecer e não me deixar desistir dessa caminhada!

A Consuelo Lima, esposa e amiga, pelo seu companheirismo, paciência, compreensão e apoio incondicional. Obrigado por estar ao meu lado nos melhores e difíceis momentos dessa jornada.

Aos meus filhos, Artur Bruno e Hayate Bruna, que mesmo sem terem a real dimensão do entendimento, em vários momentos deixei de estar em suas companhias para me dedicar a esta pesquisa.

Aos colegas e professores do programa de pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Amazonas (UFAM) que comungaram seus conhecimentos, experiências e me ajudaram na realização desse projeto.

Ao Prof. Armando Júnior, eu agradeço pela incansável orientação, pela dedicação, empenho, paciência e confiança.

À Faculdade de Rondônia (FARO) que abriu suas portas e possibilitou a realização desta pesquisa.

A todos o meu carinho e meu muito obrigado!

“Não se pode planejar o futuro pelo passado.”
Edmund Burke

*“O conhecimento aplicado aos processos, serviços e produtos existentes é
produtividade; o conhecimento aplicado ao novo é inovação.”*
Peter Drucker

RESUMO

A gestão estratégica de custos é uma importante ferramenta gerencial para o desenvolvimento das Instituições de Ensino Superior, na qual enfatiza todas as etapas do processo organizacional, para obter vantagem competitiva e criar valor para o consumidor final. O objetivo geral desta pesquisa foi propor um modelo de gestão e execução orçamentária para uma Instituição Privada de Ensino Superior. A pesquisa foi desenvolvida em uma instituição privada de ensino superior, localizada na cidade de Porto Velho, capital de Rondônia, que atua há mais de trinta anos no segmento da educação. A metodologia utilizada foi conduzida por meio de uma pesquisa qualitativa, empregando o estudo de caso como forma investigativa; uma pesquisa bibliográfica para subsidiar o registro e a redação do trabalho, bem como prover a sustentação teórica do estudo; com vistas a subsidiar a operacionalização do estudo, foi realizada uma pesquisa-ação; tiveram como sujeitos da pesquisa os principais executivos da IES; junto aos sujeitos da pesquisa, as informações foram coletadas por meio de entrevistas não estruturadas. Os resultados indicam que: (a) a IES pesquisada não dispõe de um processo orçamentário efetivamente implantado; (b) os processos da IES que representam as fontes imprescindíveis de entrada e saída de recursos financeiros, devem estar em sintonia com o propósito do planejamento orçamentário, e que os gestores diretos dos processos de matrícula, aquisição de bens e serviços e de pagamento de pessoal podem contribuir efetivamente com a proposta elaborada nessa pesquisa; (c) o processo orçamentário ainda é operacionalizado numa vertente mais tradicionalista, numa visão *top-down*; (d) o estudo pode contribuir sobremaneira para a área de gestão orçamentária, gestão de custos e gestão estratégica a partir do momento que favorece para melhor entender como agem as instituições privadas de ensino superior no sentido de manterem-se financeiramente sustentáveis perante o concorrido mercado em que atuam; (e) o estudo mostrou resultados e possibilidades de que poderá beneficiar outras instituições no segmento educacional; e (f) há um alto grau de dificuldade em obter dados para a pesquisa relacionados às Instituições Privadas de Ensino Superior, uma vez que as informações são estratégicas para o crescimento da empresa.

Palavras-chave: Orçamento. Processo orçamentário. Orçamento Matricial. Custos.

ABSTRACT

Strategic cost management is an important management tool for the development of Higher Education Institutions, in which it emphasizes all stages of the organizational process, to gain competitive advantage and create value for the end consumer. The general objective of this research was to propose a budget management and execution model for a Private Higher Education Institution. The research was conducted in a private institution of higher education, located in the city of Porto Velho, capital of Rondônia, which has been active in the education segment for over thirty years. The methodology used was conducted through a qualitative research, using the case study as an investigative form; a bibliographic research to support the registration and writing of the work, as well as provide the theoretical support of the study; In order to support the operationalization of the study, an action research was conducted; The research subjects were the main executives of the IES; With the research subjects, the information was collected through unstructured interviews. The results indicate that: (a) the researched HEI does not have a budget process effectively implemented; (b) HEI processes that represent the essential sources of inflow and outflow of funds should be in line with the purpose of budget planning, and that the direct managers of the registration, procurement of goods and services, and payment of staff can effectively contribute to the proposal elaborated in this research; (c) the budget process is still operationalized in a more traditionalist aspect, in a top-down view; (d) the study can greatly contribute to the area of budget management, cost management and strategic management from the moment it favors to better understand how private higher education institutions act in order to remain financially sustainable in the competitive market. in which they operate; (e) the study showed results and possibilities that could benefit other institutions in the educational segment; and (f) there is a high degree of difficulty in obtaining research data related to Private Higher Education Institutions, as the information is strategic for the growth of the company.

Keywords: Budget. Budget process. Matrix budget. Costs

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Tipos de planejamento	21
Figura 2 – Forças competitivas básicas	23
Figura 3 – Processo de gestão estratégica	23
Figura 4 – Modelo de planejamento estratégico proposto às IESP	24
Figura 5 – Conectando a estratégia ao orçamento	27
Figura 6 – Evolução dos processos orçamentários	35
Figura 7 – Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento.....	36
Figura 8 – Visão geral de planejamento e controle do negócio.....	37
Figura 9 – Visão geral do plano orçamentário.....	38
Figura 10 – Modelo de alocação de OCC	41
Figura 11 – Fluxos de gastos nas organizações universitárias	43
Figura 12 – Fase 1: Planejamento e gestão da elaboração do PDI	45
Figura 13 – Fase 2: Preparação para elaboração do PDI	45
Figura 14 – Fase 3: Diagnóstico institucional	46
Figura 15 – Fase 4: Elaboração do PDI	47
Figura 16 – Fase 5: Monitoramento e controle da execução do PDI.....	48
Figura 17 – Fluxo de levantamento bibliográfico	53
Figura 18 – Fluxograma da Pesquisa.....	57
Figura 19 – Organograma Institucional	63
Figura 20 – Processo Orçamentário da IES com abordagem <i>top-down</i>	67
Figura 21 – Centros de Custos.....	69
Figura 22 – Processo de Matrículas.....	73
Figura 23 – Processo de Aquisição de Bens e Serviços	75
Figura 24 – Processo de Pagamento de Pessoal	77
Figura 25 - Fluxo de Implementação do Modelo Proposto	79
Figura 26 - Matriz dos Centros de Resultados	80
Figura 27 - Modelo de Alocação dos Pacotes às Entidades	82
Figura 28 - Matriz de Acompanhamento de Pacotes	85
Figura 29 - Matriz de Acompanhamento de Entidades	86
Figura 30 – Processo Orçamentário com abordagem <i>bottom-up</i>	87

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estrutura proposta para o PDI.....	49
Quadro 2 - Fases e procedimentos envolvidos no processo de validação.....	55
Quadro 3 - Instituições de Ensino superior Privada em Rondônia	60
Quadro 4 - Perfil dos entrevistados – Cargo / Função	65
Quadro 5 - Perfil dos entrevistados - Escolaridade	655
Quadro 6 - Componentes orçamentários da IES.....	688

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABMES	Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior
ANDIFES	Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior
BB	<i>Beyond Budgeting</i>
BBRT	<i>Beyond Budgeting Round Table</i>
BPM	<i>Business Process Modeling</i>
BPMN	<i>Business Process Modeling and Notation</i>
CAPEX	<i>Capital Expenditure</i>
FORPLAD	Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e Administração
GMD	Gerenciamento Matricial de Despesas
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IES	Instituições de Ensino Superior
IESP	Instituições de Ensino Superior Privadas
IFES	Instituições Federais de Ensino Superior
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IPES	Instituições Privadas de Ensino Superior
MBA	Master of Business Administration
MEC	Ministério da Educação
NAE	Número de Aluno-Equivalente
OCC	Orçamento de Custeios e Capital
PDI	Plano de Desenvolvimento Institucional
PIB	Produto Interno Bruto
RCA	Registro e Controle Acadêmico
SAPIENS	Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior
SINAES	Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior
UBC	Unidade Básica de Custeio

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Contextualização do tema	14
1.2	Problematização da pesquisa	15
1.3	Objetivos da pesquisa	17
1.3.1	Objetivo Geral.....	17
1.3.2	Objetivos Específicos	17
1.4	Justificativa	17
1.5	Estrutura do trabalho	19
2	REVISÃO DE LITERATURA	20
2.1	Planejamento Estratégico	20
2.2	Gestão por Processos	25
2.3	Orçamento Empresarial	28
2.4	Processo Orçamentário	36
2.5	Orçamento no Ensino Superior	40
2.6	Plano de Desenvolvimento Institucional	44
3	PERCURSO METODOLÓGICO	51
4	RESULTADOS	59
4.1	As instituições de ensino superior no contexto regional	59
4.2	Breve histórico da instituição	61
4.3	Perfil dos entrevistados	64
4.4	Componentes orçamentários	66
4.5	Mapeamento do processo orçamentário	70
4.5.1	Mapeamento do Processo de Matrículas	71
4.5.2	Mapeamento do Processo de Aquisição de Bens e Serviços.....	74
4.5.3	Mapeamento do Processo de Pagamento de Pessoal	76
4.6	Proposição de modelo orçamentário	78
4.6.1	Etapa 1 – Planejar	80
4.6.2	Etapa 2 – Elaborar.....	82
4.6.3	Etapa 3 – Efetivar	83
4.6.4	Etapa 4 – Acompanhar	84
4.6.5	Etapa 5 – Corrigir.....	86

5	CONCLUSÕES	88
6	CONTRIBUIÇÕES.....	91
6.1	Acadêmicas.....	91
6.2	Econômicas	91
6.3	Sociais	92
	REFERÊNCIAS.....	93
	APÊNDICE.....	103

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do tema

A educação superior brasileira vem sofrendo significativas mudanças na legislação. Em 14 de abril de 2004 o governo brasileiro promulgou a Lei nº 10.861 que institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), o qual inclui nesse processo avaliativo o planejamento estratégico, mais conhecido no meio acadêmico como o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) (BRASIL, 2004a).

Para as instituições de ensino superior (IES) o Plano de Desenvolvimento Institucional é um dos principais instrumentos de planejamento e gestão, pois nele estão definidas a missão e as estratégias para o alcance das metas e dos objetivos traçados (BRASIL, 2004b). Por meio do PDI se propõe um estudo para um período de cinco anos no qual se contempla, além de outros fatores, o cronograma, a metodologia de implementação dos objetivos e o orçamento (GRIBOSKI, PEIXOTO e HORA, 2018).

Vale ressaltar o valor que o PDI possui para o sistema de avaliação das instituições de ensino superior. O artigo terceiro da referida Lei que institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), estampa como primeiro quesito a ser objeto de avaliação “a missão e o plano de desenvolvimento institucional” (BRASIL, 2004a).

O Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) é o documento formal que consiste no planejamento estratégico de toda IES sendo utilizado em diversos procedimentos inerentes à IES tais como os de credenciamento, recredenciamento e avaliação, processos nos quais se estabelece e institucionaliza o caminho que a IES pretende percorrer em termos de visão, de estrutura das atividades e de objetivos, devendo estar materializado no planejamento estratégico.

O aspecto financeiro e orçamentário também é descrito no PDI, em obediência ao inciso X, do art. 21 do Decreto Nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017, (BRASIL, 2017), no qual fica estabelecido que toda IES deve demonstrar sua capacidade e sustentabilidade financeira.

Aliado a isso, as instituições de ensino superior no Brasil enfrentam grandes dificuldades associadas ao alto custo de sua própria manutenção. Para manter ensino, pesquisa e extensão são necessários um grande número de profissionais altamente

qualificados e seus gastos com pessoal representam uma parte significativa no orçamento da IES.

Na tomada de decisões financeiras, um dos mais importantes instrumentos utilizados é o orçamento empresarial. O orçamento empresarial ainda é uma das ferramentas de gestão mais utilizadas pelas empresas para planejar e controlar suas atividades empresariais (LIBBY e LINDSAY, 2010; MUCCI, FREZATTI e DIENG, 2016). Por meio do orçamento é possível planejar as principais fontes de entrada e saída de recursos financeiros, elaborar as principais demonstrações contábeis e a partir dessas peças projetadas tomar decisões gerenciais.

O sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa. É a expressão quantitativa e formal dos planos da Administração, utilizado para implementar esses planos (OLIVEIRA, 2015).

Ademais, se destaca pela importância de poder executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos (MOREIRA, 2013), bem como é uma ferramenta de apoio a gestão capaz de identificar situações desviadas do planejado, auxiliar na correção, evitar sua reincidência e aprimorar o sistema.

O Estado de Rondônia está localizado na parte setentrional do Brasil, que é composto por 52 municípios incluindo, a capital, Porto Velho e ocupa uma área de 237.765 km², é proveniente de dois outros estados, Amazonas e Mato Grosso, e que não depende diretamente de um rio, mas da rodovia BR-364, para a entrada na Amazônia brasileira (RONDÔNIA, 201-?).

Nesse contexto, surge o desafio de otimizar e alinhar estrategicamente a gestão orçamentária de uma instituição privada de ensino superior com o seu Plano de Desenvolvimento Institucional de forma a sistematizar o processo de gestão e o controle da execução orçamentária, observando as diretrizes estratégicas da instituição.

1.2 Problematização da pesquisa

De acordo com dados do Censo da Educação Superior (INEP, 2017a), realizado anualmente pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais

Anísio Teixeira (INEP), em 2016, quase 3 milhões de alunos ingressaram em cursos de educação superior de graduação, sendo 82,3% em instituições privadas.

Entre os anos de 2015 e 2016, houve uma queda no número de alunos que ingressaram em cursos de educação superior na rede pública (0,9%), e um aumento na rede privada na ordem de 2,9%. Analisando a variação ocorrida no período compreendido entre 2006 e 2016, a rede privada mostra um crescimento de 53,8%, enquanto que na rede pública, no mesmo período, cresceu 43,7%.

Em estudo realizado pela Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior (ABMES, 2018) verificou-se que de modo geral, o ensino superior segue em processo de expansão, em especial no segmento privado. A pesquisa constatou que das instituições de educação superior do país, 87,70% correspondem ao setor privado. Esse cenário constata uma crescente competitividade entre as Instituições de Ensino Superior (IES), sendo exigido cada vez mais dos gestores uma atuação com o foco estratégico nos custos, na busca pela otimização de seus recursos para a manutenção do nível de ensino que o mercado exige.

Uma ferramenta estratégica disponível para as IES é o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), que além de ser uma exigência da legislação é um documento no qual se encontra a definição da sua missão e os planos para atingir seus objetivos e metas dentro de um período de cinco anos (BRASIL, 2002).

Outro aspecto relevante a ser considerado na gestão de uma Instituição de Ensino Superior é a execução orçamentária, a qual torna indispensável a correta apropriação dos custos inerentes ao processo de ensino, pesquisa e extensão. Por esse ângulo é imperioso que o PDI, além de estar bem definido e bem estruturado, deva também estar alinhado com o orçamento da organização.

Estudos recentes no Brasil (REIS, OLIVEIRA, SILVEIRA e CUNHA, 2017; SANTOS e MOURA, 2017; ARAÚJO, CABRAL, SANTOS e PESSOA, 2018) demonstram que o rateio orçamentário elaborado pelas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) tem como base um modelo matemático estabelecido pelo MEC e proposto pela Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior (ANDIFES). Esse modelo leva em consideração, dentre outras variáveis, o desempenho acadêmico da instituição e busca induzir as IFES a adotar procedimentos de gestão voltados ao resultado.

Todavia, nas instituições privadas de ensino superior poucas pesquisas são realizadas sobre esse tema. A abordagem sobre rateio orçamentário é tratada de

maneira superficial em pesquisas que versam sobre Planejamento Estratégico. Nesse sentido é essencial que planejamento estratégico e a execução orçamentária da organização estejam integrados.

Como sustentam Chang e Chao (2016), o orçamento é sempre o primeiro passo para planejar as soluções. Portanto, é necessário discutir sobre como alocar adequadamente os fundos disponíveis para atingir o objetivo de seus projetos. E vão além quando afirmam que a eficiência financeira é o elemento chave que deve ser alcançado por meio de orçamentos eficazes.

No entanto, é importante frisar que a aplicação de recursos escassos para otimização da eficiência do serviço de educação e a alocação estratégica dos custos é fundamental para a sustentabilidade financeira das IES. Diante desse contexto, a questão norteadora desta pesquisa ficou assim definida: **“Como otimizar e alinhar estrategicamente a Gestão Orçamentária de uma Instituição Privada de Ensino Superior com o seu Plano de Desenvolvimento Institucional?”**.

1.3 Objetivos da pesquisa

1.3.1 Objetivo Geral

Propor um modelo de gestão e execução orçamentária para uma Instituição Privada de Ensino Superior.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) inventariar os componentes orçamentários da Instituição;
- b) mapear o processo de gestão e execução orçamentaria;
- c) sistematizar o processo de gestão e o controle da execução orçamentária, observando as diretrizes estratégicas do Plano de Desenvolvimento Institucional.

1.4 Justificativa

Nos últimos anos, verificou-se um significativo crescimento do mercado educacional (INEP, 2017b), trazendo grandes desafios aos gestores das IES relacionados ao custo e a competitividade, fatos que exigem cada vez mais uma eficaz

atuação centrada na estratégia de custos, para a otimização dos recursos e garantia da qualidade do ensino exigido pelo mercado.

Em decorrência dessa conjuntura, Machado (2008), Spanholi e Model (2017) salientam ser necessário que as IES tenham uma gestão centrada na estratégia, de forma que os gestores sejam ajudados a suportarem às pressões competitivas do mercado.

Com um outro olhar sobre esse aspecto, Fernandes, Garcias, Rasoto, Carvalho e Lima (2019) atestam que para fazer frente as mudanças e desafios impostos pela nova realidade mundial que impactam na gestão dos processos destas entidades, os gestores das universidades recorrem cada vez mais à metodologia do planejamento, a fim do atendimento dos anseios e propósitos da organização por continuados períodos de tempo.

A sustentabilidade financeira é vital para as IES, contudo é importante que o processo de planejamento estratégico considere a interação da empresa não somente no ambiente interno, mas também com o ambiente externo. Se no ambiente interno são identificados e analisados os pontos fortes e fracos, no externo, por sua vez, é possível evidenciar as ameaças e as oportunidades.

No planejamento do ambiente interno, o controle e a alocação dos recursos devem ser bem administrados, surgindo, portanto, a necessidade e a preocupação em discutir e propor melhores formas de distribuição orçamentária nas unidades acadêmicas. Estudos sobre modelos de alocação de recursos orçamentários em instituições públicas de ensino superior vêm ganhando maior ênfase nos debates e fóruns de pesquisas (REIS *et al.*, 2017; SANTOS e MOURA, 2017; ARAÚJO *et al.*, 2018), no entanto, existe uma lacuna no que diz respeito às pesquisas no setor das instituições privadas de ensino superior.

Seja por um critério técnico ou por um critério estratégico de não divulgação sobre a forma como as IES alocam e executam a gestão orçamentária, é imprescindível para que as estratégias sejam implantadas, que a organização disponha seus recursos no momento certo, pois mesmo quando uma estratégia pareça ótima para a IES a falta de recursos ou atraso na liberação pode fazer com que estratégias bem formuladas sejam fracassadas (P. QUEIROZ, V. QUEIROZ e HÉKIS, 2011).

Dessa forma, a pesquisa se justifica pela importância que a ferramenta de gestão, o orçamento empresarial, representa para os gestores em todos os

segmentos empresariais, bem como para os mais diversos tamanhos de empresas, seja de pequeno, médio ou de grande porte.

Na tomada de decisões financeiras, um dos mais importantes instrumentos utilizados é o orçamento empresarial. O sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa (MOREIRA, 2013). Assim, pode-se destacar que o orçamento é uma ferramenta de apoio a gestão, sendo capaz de identificar situações desviadas do planejado, auxiliar na correção, evitar sua reincidência e aprimorar o sistema.

Outro aspecto relevante da pesquisa é a importância que o orçamento desempenha dentro do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), destacando a demonstração da sustentabilidade financeira da IES.

O Plano de Desenvolvimento Institucional é o retrato do planejamento estratégico da IES. É nesse plano que a instituição estabelece as metas, os objetivos e os métodos para uma jornada de cinco anos (BRASIL, 2002). O PDI norteia o caminho que a IES pretende percorrer em termos de visão, de estrutura das atividades cotidianas, de objetivos a serem perseguidos, tudo isso deve estar materializado no planejamento estratégico e o orçamento custeio pode ser uma importante peça de valor para demonstrar sua capacidade, controle e suporte financeiro.

1.5 Estrutura do trabalho

Este estudo está fracionado em cinco capítulos, sendo o primeiro esta introdução, no qual apresenta o objeto de estudo e o problema de pesquisa, os objetivos e sua justificativa. A segunda parte destina-se à apresentação do referencial teórico, discutindo sobre Planejamento Estratégico, Gestão por Processos, Processo Orçamentário e Plano de Desenvolvimento Institucional. O terceiro capítulo abarca discussões sobre a pesquisa e os procedimentos metodológicos que nortearam a realização do estudo e, em seguida, o quarto capítulo descreve os resultados obtidos com a pesquisa, no qual também é proposto um modelo de gestão e execução orçamentária para Instituições Privadas de Ensino Superior. Finalmente, no quinto capítulo, serão apresentadas as conclusões, retratando as contribuições deste estudo, seguido das referências.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A fase de revisão de literatura consistiu na identificação de estudos recentes publicados na área de pesquisa, selecionando dados primários e extraindo informações para subsidiar teoricamente a realização da pesquisa. O presente estudo buscou o suporte teórico nos seguintes temas: planejamento estratégico, gestão por processos, orçamento empresarial, processo orçamentário, orçamento no ensino superior e Plano de Desenvolvimento Institucional.

Inicialmente, recorreu-se aos fundamentos do Planejamento Estratégico para compreender o processo de gestão das instituições privadas de ensino superior, em termos de organização, estrutura e tomada de decisão. Na gestão por processo firmou-se a conexão entre estratégia e orçamento. O respaldo conceitual e evolutivo sobre orçamento empresarial tratou de expor os diversos tipos de orçamento, bem como as distintas perspectivas sobre o tema. A base teórica do processo orçamentário fez-se necessária para descrição das peças que compõem o plano orçamentário.

O amparo teórico em estudos específicos sobre o orçamento no ensino superior foi necessário, a fim da compreensão do procedimento adotado por instituições de ensino. Os conceitos e as fases de elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional subsidiaram os dados coletados na pesquisa e na proposição do modelo orçamentário.

2.1 Planejamento Estratégico

A Estratégia é um dos conceitos de gestão muito empregado no dia a dia empresarial e está vinculado ao processo de tomada de decisão das organizações, porém, inexistente um conceito único sobre o termo, uma única definição que seja aceita universalmente, sendo, assim, um vocábulo utilizado por vários autores de maneira diferente (MINTZBERG, LAMPEL, QUINN e GHOSHAL, 2007).

De forma mais abrangente, a estratégia visa à integração de todas as atividades da empresa com o propósito da obtenção de vantagem competitiva, conseqüentemente, os resultados dependem da eficiência operacional e o sucesso dessa estratégia está sujeito a sua eficiente integração (PORTER, 1996; IRELAND, HOSKISSON e HITT, 2014). Porém, com o passar do tempo, o conceito de estratégia evoluiu e foi aplicado em um contexto mais amplo de planejamento estratégico, que

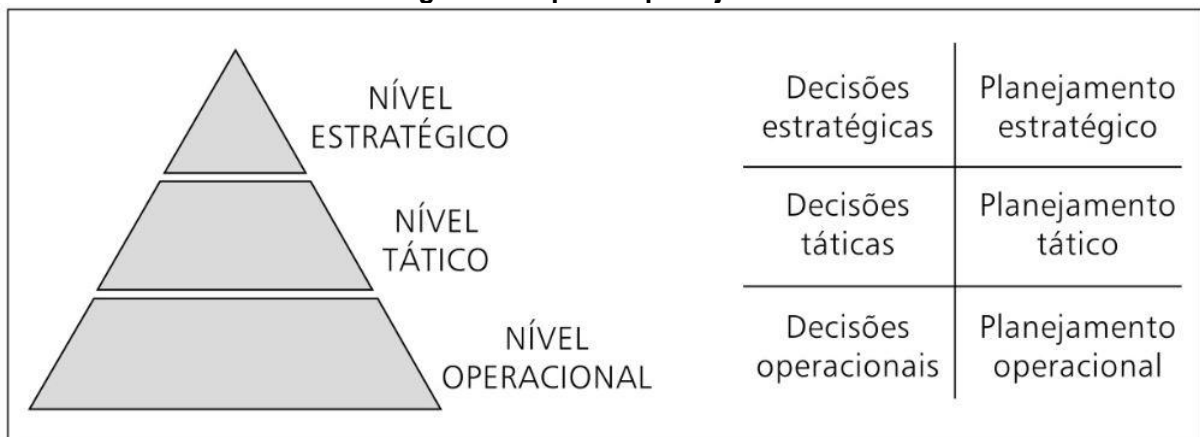
se mostrou insuficiente para a contemplação do que dele era requerido como produto final, ou seja, a garantia da sobrevivência e do crescimento da empresa a longo prazo (GONÇALVES, GONÇALVES FILHO e REIS NETO, 2006).

O Planejamento é uma função administrativa que dá origem aos objetivos, e por meio deles a estratégia planejada para a organização será executada. Assim, o estabelecimento dos objetivos é o primeiro passo do planejamento, que pode ser formalizado de tal ordem que possa gerar resultados a partir de um sistema integrado de decisões (PEREIRA, 2010; CRUZ, 2017).

É importante que o processo de planejamento considere a interação da empresa não somente no ambiente interno, mas também com o ambiente externo. Se no ambiente interno identifica-se seus pontos fortes e fracos, a análise do ambiente externo possibilita evidenciar as ameaças e as oportunidades (CASARTELLI, RODRIGUES, BITTENCOURT e GARIBOTTI, 2010).

Considerando os grandes níveis hierárquicos, é possível distinguir três tipos de planejamento: o estratégico, o tático e o operacional. Os níveis de decisão estão relacionados aos tipos de planejamento, conforme mostrado na Figura 1 (OLIVEIRA, 2015).

Figura 1 – Tipos de planejamento



Fonte: Oliveira (2015, p. 15).

Na gestão organizacional, o planejamento estratégico tem como primordial função a identificação dos fatores competitivos de mercado e de potencial interno, com o propósito de alcance dos objetivos e implementação dos planos de ação que possam gerar vantagem competitiva sustentável para a organização (CASARTELLI *et al.*, 2010). Como ferramenta de gestão, esse recurso ajuda o administrador

educacional no processo decisório para que as instituições de ensino busquem resultados mais significantes e mantenham-se competitivas (COLOMBO *et al.*, 2007).

Dessa forma, Andrade (2016) ressalta que a função do planejamento estratégico é de responsabilidade dos dirigentes de cúpula das organizações, porém, é imprescindível a participação integrada dos níveis intermediário e operacional para que o processo de planejamento possa gerar resultados efetivos.

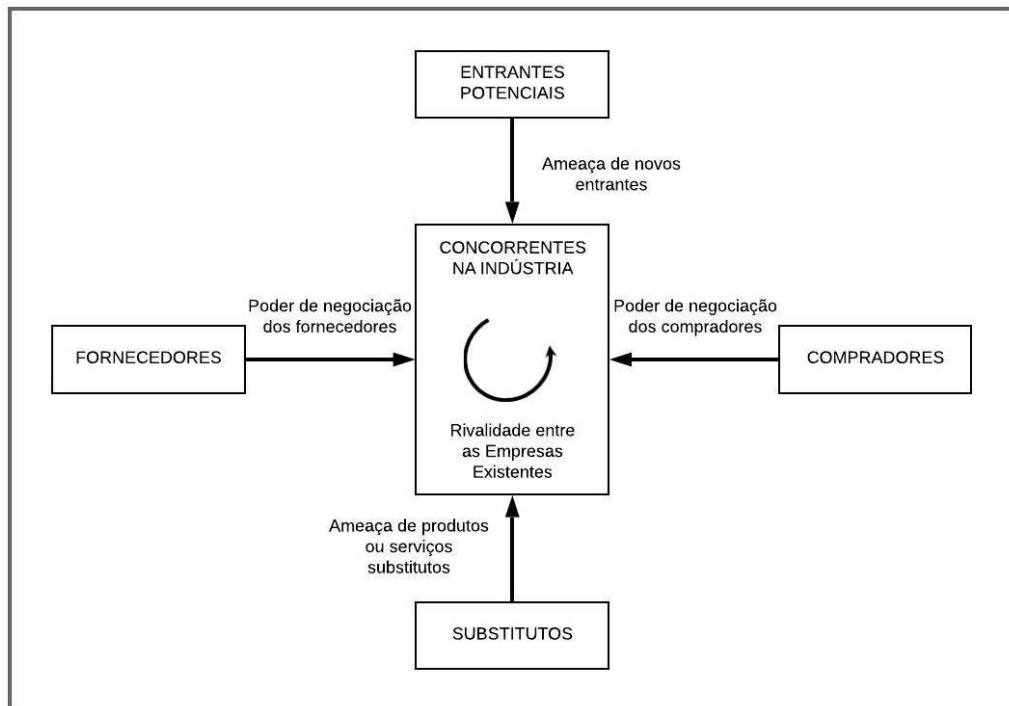
Na formulação e implantação de uma estratégia de sucesso, a companhia consegue ser competitiva estrategicamente e nesse ponto estabelece posição de criação de valor para seus clientes de maneira que a concorrência não consiga duplicar seus produtos/serviços ou, ainda, que possa considerar muito oneroso a imitação (IRELAND *et al.*, 2014). Essa vantagem competitiva se torna possível quando a empresa é capaz de gerar maior valor econômico do que suas concorrentes (BARNEY e HESTERLY, 2017).

Segundo Porter (2004), a estratégia competitiva é a busca por uma posição favorável no terreno em que ocorre a concorrência e visa ao estabelecimento de uma situação lucrativa e sustentável contra as forças adversárias e sua essência é relacioná-la à companhia com o seu meio ambiente.

Ainda de acordo com esse autor, o grau de concorrência em uma organização depende de cinco forças competitivas básicas, apresentadas na Figura 2: Concorrentes na Indústria, Compradores, Substitutos, Fornecedores e Entrantes Potenciais.

A interação dessas forças é que vai determinar o potencial de lucro da entidade, medido em termos de retorno a longo prazo sobre o capital investido.

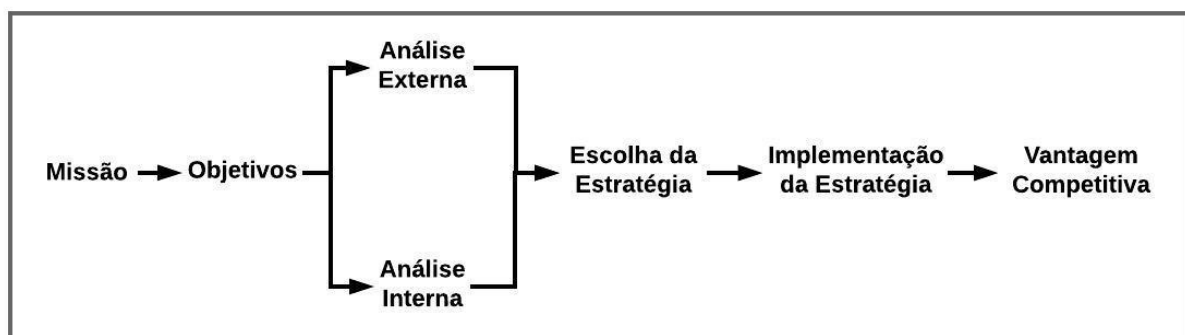
Figura 2 – Forças competitivas básicas



Fonte: Elaborado a partir de Porter (2004).

Diferente do planejamento estratégico tradicional, a gestão estratégica permite a organização adaptação de sua maneira de ser, entendendo, aproveitando e antecipando as transformações em seu ambiente, contribuindo para que as escolhas de uma boa estratégia possam aumentar a probabilidade de gerar vantagens competitivas para a companhia (CASARTELLI *et al.*, 2010 e BARNEY e HESTERLY, 2017). A Figura 3 apresenta um modelo proposto por Barney e Hesterly (2017), no qual um conjunto de elementos em sequência caracterizam o processo de gestão estratégica.

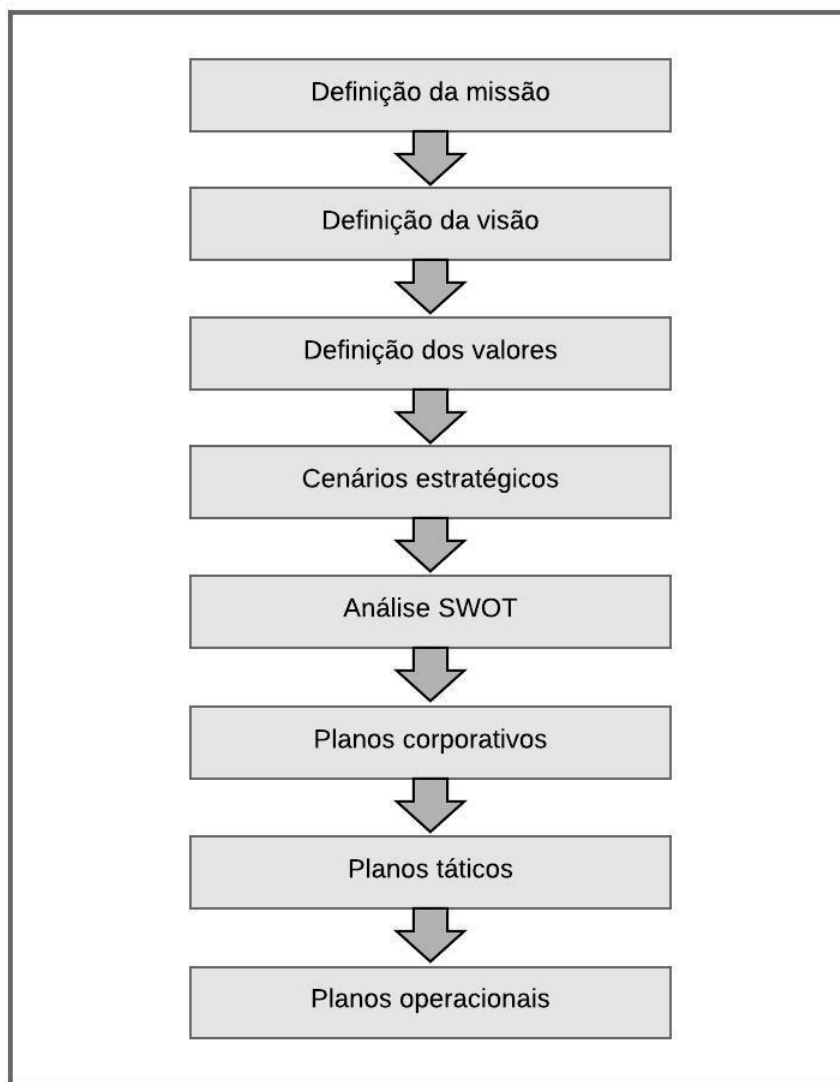
Figura 3 – Processo de gestão estratégica



Fonte: Elaborado a partir de Barney e Hesterly (2017).

O planejamento estratégico é uma ferramenta muito empregada para organização e estruturação das Instituições de Ensino Superior Privadas (IESP), pois é necessário englobar todas as áreas da instituição, sob a ótica da competitividade e da excelência no desempenho. Nesse sentido, Machado (2008) propõe um modelo semelhante para o caso de IESP, conforme ilustrado na Figura 4.

Figura 4 – Modelo de planejamento estratégico proposto às IESP



Fonte: Elaborado a partir de Machado (2008).

O modelo proposto pelo autor inicia-se com a Declaração de missão, que é a oportunidade na qual a instituição tem para explicar as razões e os motivos de sua existência. Em seguida a Declaração de visão, no qual se propõe o desafio institucional, o alvo a ser alcançado pela corporação.

A seguir, a Declaração dos valores, na qual a IESP assevera os princípios, comportamentos, atitudes e os componentes desejáveis às pessoas e instituições que se relacionam com ela. Por conseguinte, constrói-se os Cenários Estratégicos, cuja principal função é análise do contexto, interno e externo, no qual a IESP está inserida, para fundamentação das estratégias a serem implantadas.

A Análise SWOT, é um acróstico que deriva das iniciais das palavras inglesas: *Strengths, Weakness, Opportunities e Threats*, e refere-se à identificação dos pontos fortes e fracos, bem como às oportunidades e às ameaças encontradas pelas empresas.

O próximo item do modelo é o desenvolvimento do Plano corporativo, no qual serão estabelecidos os objetivos estratégicos, tais como: posicionamento competitivo, posicionamento de preço, de valor agregado, de atendimento à demanda, além da designação dos indicadores para a mensuração das metas corporativas.

Depois do Plano corporativo é a vez do Plano tático, de responsabilidade da unidade de negócio. No caso das IESP, cada área de aplicação, que pode ser o curso ou departamento, deve ter seu próprio planejamento, realizado a partir do planejamento corporativo e considerando-o em sua integralidade.

O Plano operacional é o plano de ação, sendo o momento de colocar em prática o que foi idealizado nos planos anteriores. É o esquema de curto prazo que descreve as atividades a serem realizadas pelos colaboradores a fim de alcançar os objetivos da empresa.

Nesse cenário, vale salientar a relevância da política educacional institucionalizada nas organizações de ensino superior, no que tange ao planejamento estratégico, visando ao desempenho, à inovação e à criação de valor para alcançar a vantagem competitiva e diferenciação de seus concorrentes.

2.2 Gestão por Processos

Processo é um conjunto de atividades que são realizadas em sequência lógica para produção de um bem ou serviço. É por meio dos processos que as empresas exercem suas funções, conquistam seus respectivos objetivos e gerenciam suas atividades de maneira eficaz (VALLE e OLIVEIRA, 2013).

As modernas organizações adotam uma arquitetura mais flexível em detrimento das organizações com formato fordista e tayloristas, passando a uma postura de

gestão por processos, abordagem que mira a horizontalização dos processos de negócio da empresa, enfatizando, com isso, o campo das atividades necessárias a realização dos processos internos da organização (STADLER, MUNHOZ, GUERREIRO e FERREIRA, 2013).

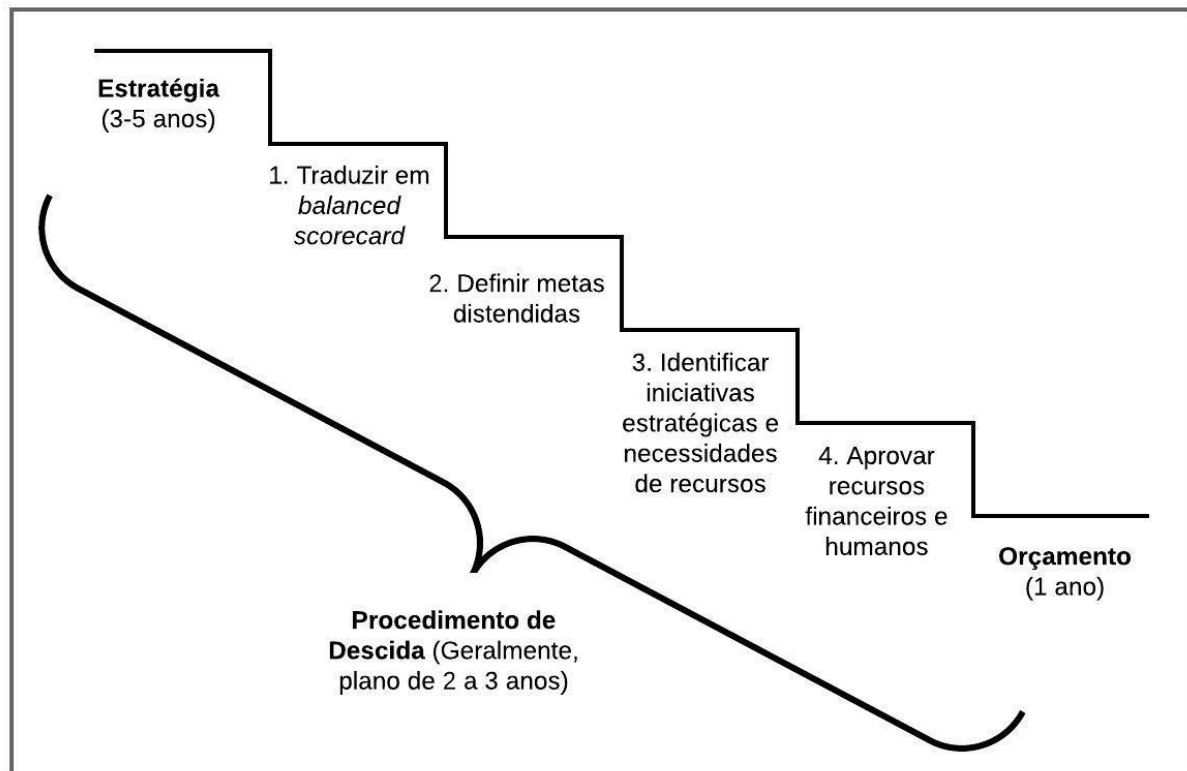
Nesse entendimento, os autores sustentam que as organizações que aplicam a gestão por processos a utilizam como uma forma de redução do tempo entre a identificação de um problema de desempenho nos processos e a implementação das soluções necessárias, agregando valor em seus produtos e serviços em decorrência da flexibilidade.

Para planejamento e controle de suas atividades empresariais, uma das ferramentas de gestão mais empregadas é o orçamento empresarial, pois com ela é possível antever as principais fontes de entrada e saída de recursos financeiros, delinear as principais demonstrações contábeis e tomar decisões gerenciais a partir dessas peças projetadas (LIBBY e LINDSAY, 2010; MUCCI *et al.*, 2016).

Como sistema gerencial básico, o orçamento ainda é utilizado pela maioria das organizações para definir metas, alocar recursos e avaliar seu desempenho, todavia a execução dos processos de orçamento e planejamento estratégico são realizados separadamente. Dessa forma a atenção gerencial se concentra na consecução das metas financeiras de curto prazo, visto que a principal ferramenta de controle das organizações são os orçamentos (KAPLAN e NORTON, 2000).

O *balanced scorecard* se destaca como uma opção ao sistema de gestão da estratégia para conectar e converter a estratégia de alto nível em orçamento de operações locais, nesse contexto os autores sugerem que essa conexão, entre estratégia e orçamento, definido por eles como “Procedimento de Descida”, seja operacionalizada em quatro etapas, ilustradas na Figura 5.

Figura 5 – Conectando a estratégia ao orçamento



Fonte: Elaborado a partir de Kaplan e Norton (2000).

O primeiro desafio é traduzir a estratégia em *balanced scorecard*, ou seja, especificar cada um dos objetivos e estabelecer os indicadores estratégicos. Em seguida deve-se definir as metas para cada indicador, especificando o tempo futuro e, ainda, buscar identificar lacunas de planejamento para motivar e estimular a criatividade.

Na terceira etapa, o objetivo é identificar iniciativas estratégicas e caracterizar os recursos necessários para fechar as lacunas de planejamento, possibilitando a realização das metas distendidas.

O próximo passo é aprovar no orçamento anual os recursos financeiros e humanos para as iniciativas estratégicas. Nesse caso abrange dois componentes: orçamento estratégico, para gerenciar programas discricionários, e orçamento operacional, para gerenciar a eficiência dos departamentos, funções e itens de linha”.

As quatro etapas sugeridas por Kaplan e Norton (2000) mencionadas conectam o orçamento ao processo de planejamento estratégico, alocando recursos e determinando metas de desempenho de longo prazo. Essa metodologia permite que a empresa possa agir de forma ágil, melhorando seus processos e desenvolvendo

mecanismos e intervenções que permitam a aproximação entre o planejamento estratégico e o orçamento empresarial.

2.3 Orçamento Empresarial

A origem dos orçamentos está relacionada diretamente ao poder de tributar e está atrelado aos acontecimentos políticos, econômicos e financeiros que se sucederam ao longo do tempo. O orçamento empresarial originou-se do orçamento público e esse, surgiu das revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII. Com o surgimento do Estado Moderno e início do regime representativo, o orçamento empresarial torna-se mera peça de previsão das receitas e autorização das despesas públicas e assume principal função para a disciplina das finanças e promoção do controle político sobre o Executivo aos órgãos de representação (LUNKES, 2003; SILVEIRA, 2015; PASSEROTTI, 2017).

O orçamento financeiro possui dois objetivos: planejar e controlar (DEARDEN, 1976), com esse propósito as empresas privadas, inspiradas pelos modelos do setor público, passaram a adotar o orçamento como instrumento de planejamento e controle.

A utilização da técnica orçamentária em organizações privadas aconteceu por volta de 1919 e é atribuída ao norte americano Donaldson Brown, gerente financeiro da Du Pont de Nemours. Na época, foi considerada muito importante para superar a crise de 1921, diferentemente de outras grandes empresas que não estavam preparadas, em termos de planejamento e sofreram graves consequências. Uma delas foi a General Motors, que posteriormente contratou Donaldson para aplicar sua metodologia de trabalho (ZDANOWICZ, 1984; LEITE, CHEROBIM, SILVA e BUFREM, 2008; SILVEIRA, 2015).

Foi a partir de 1940 que o orçamento passou a ser foco de estudos no Brasil (LUNKES, 2010), no entanto, para Zdanowicz (1984), a introdução da técnica orçamentária no Brasil se deu no início da década de 1950. Inicialmente de forma tímida e primária, as empresas nacionais movidas pela globalização e o acirramento da concorrência despertam para a importância do planejamento e do controle de suas principais atividades, a fim de fazerem uma previsão para os resultados a serem alcançados.

Para Moreira (2013), esse momento ocorreu por volta do início da década de

1960, quando o ensino do Planejamento Financeiro foi introduzido por alguns professores brasileiros que estagiaram em universidades ou em empresas norte-americanas, mesmo com um material de ensino não adaptado a realidade das empresas brasileiras.

No entanto, o emprego da técnica orçamentária teve seu apogeu somente na década de 1970, quando as empresas passaram a adotá-la com mais frequência (LUNKES, 2010).

Na tomada de decisões financeiras, um dos mais importantes instrumentos utilizados é o orçamento empresarial que tem como principais razões, a função de planejamento e de diálogo. No planejamento, é importante pois coordena, estabelece a direção da organização em determinado período orçamentário, aloca os recursos e os volumes operacionais. Quanto à função de diálogo, o orçamento se presta para comunicação das diretrizes organizacionais, criação da consciência orçamentária e motivação da equipe de trabalho. Por consequência, são os orçamentos que fornecem a base para previsões de ganhos que os executivos revelam ao mercado acionário (EKHOLM e WALLIN, 2011; ATKINSON, KAPLAN, MATSUMURA e YOUNG, 2015).

No que concerne ao orçamento, Moreira (2013) se posiciona dizendo que o orçamento geral é um conjunto de planos e políticas que são utilizados para permitirem à administração o conhecimento sobre os resultados operacionais da empresa. Dessa forma, são estabelecidos de maneira formal, a fim do acompanhamento dos resultados e dos possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

Nessa sequência, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2015) destacam que o termo “orçamento empresarial” é uma expressão quantitativa e formal utilizada para referir-se aos planos da Administração, pensados e executados para o apoio à coordenação e à implementação desses planos.

No entanto, Frezatti (2009) é mais objetivo, nessa perspectiva, ao defender que o orçamento é um plano financeiro empregado para implementação da estratégia da empresa. Independentemente de qual a técnica utilizada para condução do planejamento estratégico, existem críticas desfavoráveis, assim como defensores da utilização do orçamento empresarial.

Assim, o sistema orçamentário traduz, em quantidades físicas e valores monetários, o desenvolvimento e os resultados de todos os planos das unidades operacionais e órgãos administrativos da empresa.

Assim, é possível o destaque ao fato de que o orçamento é uma ferramenta de apoio a gestão que atua na identificação de situações desviadas do planejado, auxílio na correção, evitando sua reincidência e aprimorando o sistema.

As principais vantagens do orçamento empresarial estão relacionadas à facilidade de coordenação das atividades, obrigando o gestor a utilizar os recursos disponíveis de forma mais eficiente, além de promover mais transparência e exigir a definição das funções e responsabilidades de cada área para o resultado da empresa (FREZATTI, 2009). Outro ponto que merece destaque diz respeito à comunicação de maneira adequada, disseminando as políticas, as diretrizes da alta administração, o estabelecimento dos objetivos e das metas definidas pela direção (WELSCH, 2011).

Para Ching (2006) muitas pessoas costumam associar a palavra “orçamento” às limitações de gastos, no entanto, orçamento transcende à mera limitação dos gastos, sendo uma ferramenta que ajuda os gestores, sejam eles de empresas privadas ou governamentais, em suas funções de planejamento e controle, na gestão financeira e na previsão dos resultados operacionais.

No sentido de projeção, previsão, simulação, programação, dentre outros conceitos similares, Padoveze e Taranto (2009) definem orçamento como o ato de colocar à frente aquilo que está acontecendo hoje, mas que o orçamento tem um potencial enorme e não é somente empregado como uma metodologia em que os gestores planejam visualizando ao futuro, mas também, quando necessário, ser utilizado para avaliar o desempenho passado (CHING, 2006).

Sob este prisma, o orçamento, além de ser um parâmetro para implantação das estratégias, com o olhar no futuro, permite, também, o emprego em situações de análise da performance de exercícios passados com o objetivo de aprimoramento e busca pelas metas traçadas.

Porém, nem tudo são vantagens, algumas limitações devem ser levadas em consideração quando se trata da metodologia do orçamento: os resultados podem apresentar variações, pois baseiam-se em projeções e estimativas; o custo do sistema é caro, já que o processo deve ser constantemente adaptado, ajustado e aperfeiçoado às circunstâncias existentes; exige a participação de todos, visto que a eficácia da execução está sujeita a participação de todos e, principalmente, dos esforços contínuos dos gestores; essa metodologia se ajusta melhor ao estilo de administração com uma filosofia de gestão participativa (FREZATTI, 2009; WELSCH, 2011; e SANVICENTE e SANTOS, 2013).

É importante conhecer as vantagens e as críticas ao processo orçamentário para fortalecimento e aprimoramento do sistema de planejamento. Como qualquer ferramenta de gestão é natural que ao longo do tempo sofra um processo de modificações, ajustes e aperfeiçoamentos na sua aplicação. O orçamento empresarial também passou por essa evolução.

Mesmo admitindo suas limitações e críticas à metodologia, o orçamento empresarial ainda é considerado uma das ferramentas gerenciais mais utilizadas pelas grandes e médias empresas para o apoio aos processos de planejamento e controle empresarial (JERONIMO, 2018).

O orçamento empresarial, em sua fase inicial, deu ênfase à projeção dos resultados e posterior controle (LUNKES, 2003). A raiz conceitual desse modelo é o orçamento estático, é o mais comum e o mais utilizado pelas organizações, também conhecido como *budget* (PADOVEZE e TARANTO, 2009). Sua principal característica é a manutenção da projeção inicial inalterada, independentemente de qualquer modificação ocorrida no ambiente de atuação da organização (JERONIMO, 2017d).

Dentre suas principais características evidencia-se que é a partir do volume de vendas que são elaboradas as demais peças orçamentárias, ou seja, o perfil das vendas estabelecerá o volume das atividades que serão realizadas para todos os departamentos da companhia, servindo de base para os demais orçamentos.

O primeiro desdobramento do *budget* é o orçamento ajustado, também conhecido como *forecast*, ou ainda, orçamento revisado. Este, além de possibilitar uma certa flexibilização, tem o objetivo de revisar as projeções da empresa, quando por ocasião de alguma mudança significativa nas variáveis do orçamento original (PADOVEZE e TARANTO, 2009; JERONIMO, 2017c).

Seguindo essa linha de pensamento, os autores afirmam que na metodologia *Forecast*, a empresa elabora a previsão, a análise e revisão do orçamento utilizando os períodos já realizados e acrescenta a nova projeção para aqueles que ainda restam para encerrar o ciclo orçamentário.

O próximo desdobramento é o orçamento flexível, que surgiu com o propósito de corrigir o problema do orçamento estático. Considerando que o ponto de partida é o orçamento de vendas e que alterações no volume dessa variável são absolutamente normais, o orçamento, portanto, não deve fixar as demais peças orçamentárias com base em um volume de vendas preestabelecido, admitindo-se uma faixa de oscilação por conta da variação dos volumes de vendas (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Nessa lógica, os custos e as despesas que estão diretamente relacionadas ao orçamento de vendas não devem ser fixados, surgindo daí a flexibilidade por conta dessa variação. Mantendo, desse modo, a metodologia do orçamento para os custos e as despesas fixas.

Em seguida vem o *Rolling Forecast*, que também pode ser tratado como orçamento contínuo. Esse modelo destaca a contínua renovação de seus dados, onde a empresa exclui o período já realizado e inclui a nova projeção para o final do ciclo orçamentário. Como a peça orçamentária está constantemente sendo atualizada, período a período, ela não se limita ao planejamento anual, mas faz a projeção de, pelo menos, os próximos 12 meses independentemente do encerramento do ano calendário ou período orçamentário que pratique (LUNKES, 2010 e JERONIMO, 2018).

O Orçamento Incremental parte do pressuposto de que é necessário utilizar os dados de um período anterior para a elaboração do orçamento do ano seguinte. Com isso pode surgir alguns vícios na preparação dos dados orçamentários e a fim de evitar essa prática, o Orçamento Base Zero (OBZ) inicia-se sempre do zero, onde os recursos são destinados à determinada atividade não com base em seus valores históricos. Por esse ângulo, adota-se a técnica onde o ponto de partida de cada item orçado é zero, ou seja, é como se as operações estivessem começando da estaca zero (LUNKES, 2003; FERNANDES, 2005; GIMENEZ e OLIVEIRA, 2013).

Além de iniciar toda a concepção do orçamento do zero, é necessário que os gestores justifiquem os gastos, item a item. Isso demanda dos dirigentes uma grande responsabilidade e cuidados especiais por ocasião da elaboração do orçamento, visto que este deverá ser construído sem levar em consideração as receitas e despesas realizadas no passado (COSTA, MORITZ e MACHADO, 2007).

Com essa perspectiva o OBZ segue uma linha de pensamento mais tradicionalista, onde o orçamento é empregado como o principal instrumento de controle e avaliação do desempenho organizacional (PADOVEZE e TARANTO, 2009)

As medidas tradicionais de desempenho financeiro funcionaram muito bem para as organizações da era industrial, porém, não estão em sintonia com as habilidades e competências que as empresas dominam atualmente (KAPLAN e NORTON, 1992).

Por conseguinte, o *Balanced Scorecard* (BSC) surgiu com o propósito de ser um sistema onde as empresas monitoram não somente os indicadores financeiros,

mas também monitoram com medidas não financeiras, tais como clientes, processos, funcionários e sistemas, para apurar se estão construindo ou destruindo suas competências no sentido do crescimento e rentabilidade futura (ATKINSON *et al.*, 2015).

O custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*) surgiu por volta da década de 80 tendo como principal fundamento buscar o princípio da causa, ou seja, rastrear e identificar o agente causador do custo para lhe importar o devido valor (APARECIDO CREPALDI e SIMÕES CREPALDI, 2018).

Nesse contexto, como parte dos sistemas de controle gerencial o ABC ganhou ampla aceitação, pois foi visto como uma metodologia de custos focada numa abordagem mais estratégica, evoluindo inicialmente, para o gerenciamento baseado em atividades (*Activity Based Management – ABM*) e posteriormente para o gerenciamento estratégico de custos (*Strategic Cost Management – SCM*). Essas ideias forneceram aos gerentes uma abordagem aprimorada para aplicar o controle de maneira mais estratégica (CHENHALL e MOERS, 2015).

Dessa forma não somente o BSC, mas tanto o Custeio e o Gerenciamento Baseado em Atividade (ABC/ABM) são conceitos recentes de gestão que estabelecem a possibilidade de uma ligação entre eles no que diz respeito a evolução do entendimento do planejamento orçamentário (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Numa fase mais recente e se contrapondo aos modelos mais tradicionais, surge o *Beyond Budgeting (BB)*, esse conceito é atribuído a um grupo de empresas descontentes com a utilização do orçamento como instrumento de gestão, denominado *Beyond Budgeting Round Table (BBRT)*, fundado no Reino Unido em 1998 por Jeremy Hope, Robin Fraser e Peter Bunce, que se reuniram com o propósito de formular um modelo de gestão que pudesse ser aplicado sem a utilização de orçamentos. O *BB* é tido hoje como o conceito que mais contesta a utilização do orçamento, o qual propõe o uso de metas como alternativa a ele (PADOVEZE e TARANTO, 2009; BBRT, 2018).

Para o BBRT (2018), o *Beyond Budgeting* é um modelo de gestão, que aqui no Brasil é traduzido como “Além do Orçamento”, que ultrapassa os conceitos de comando e controle e busca uma gestão mais adaptativa. Isto é, um modelo que trata de repensar a forma como se gerencia as organizações em um mundo pós-industrial, no qual modelos inovadores de gestão representam a única vantagem competitiva sustentável.

A palavra "orçamentação", para o *BBRT*, não é usada em seu sentido estrito de planejamento e controle, mas como um termo genérico para o modelo tradicional de gerenciamento de comando e controle. Nesse contexto, descreve uma cultura de gerenciamento e um sistema de gerenciamento de desempenho, aplicando um modelo de gestão adaptativa. Isso permite adotar um modo de gestão mais descentralizado, substituindo a hierarquia e liderança centralizada por tomadas de decisões e senso de responsabilidade sobre o resultado previamente fixados (LUNKES, 2010).

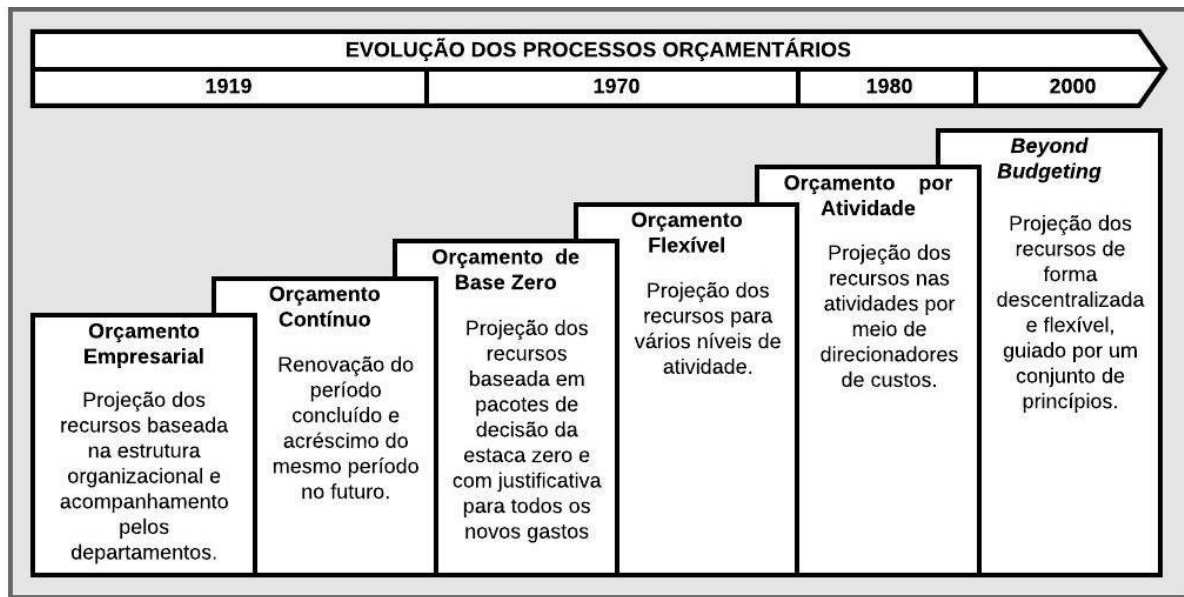
Na direção oposta ao *BB* encontra-se o controle Matricial. Este é um dos mais recentes conceitos de controle orçamentário, pois defende um duplo controle nos principais elementos de receitas e de despesas (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Esse conceito surgiu na década de 60 por ocasião do início da indústria aeroespacial, inicialmente teve o foco na gestão de projetos, posteriormente sua metodologia migrou para a administração de gastos e alinhamento estratégico das organizações (JERONIMO, 2017b).

O Orçamento Matricial também é conhecido como Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD) e é recomendado para as empresas que buscam acompanhar diariamente seus custos, de forma a tornar a empresa mais competitiva em termos de preço, qualidade dos serviços ofertados (VOLTZ, SCHMIDT e DOS SANTOS, 2017).

Lunkes (2010) apresenta na Figura 6 a descrição sintetizada de cada processo orçamentário ao longo do tempo.

Figura 6 – Evolução dos processos orçamentários

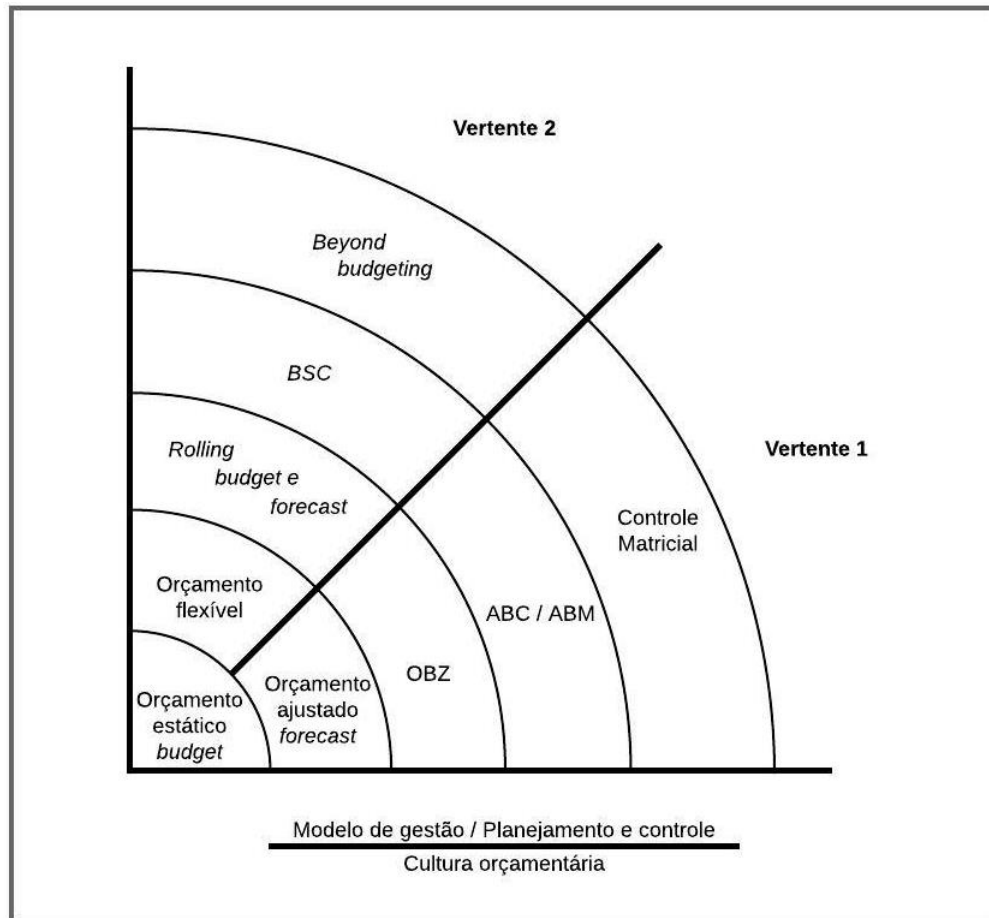


Fonte: Elaborado a partir de Lunkes (2010).

Embora os orçamentos tradicionais tenham evoluído ao longo dos anos, considera-se que sem o aprimoramento eles não poderiam enfrentar as mudanças na economia e no ambiente dos negócios, portanto métodos alternativos de orçamentação devem ser criados (RÉKA, ŞTEFAN e DANIEL, 2014). Em vista disso surgem críticas por parte de executivos e estudiosos pelo fato da falta de melhorias significativas na forma de concepção e na utilização do orçamento (BORNIA e LUNKES, 2007).

O olhar de Padoveze e Taranto (2009) quanto a evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento visualizada na Figura 7 retrata duas vertentes bem distintas. Uma vertente mais tradicionalista, em que defende a aplicação do orçamento como uma das principais ferramentas de planejamento e controle empresarial; e uma vertente que tende a eliminar, ou pelo menos diminuir a utilização do orçamento como ferramenta de gestão.

Figura 7 – Evolução dos conceitos e dos tipos de orçamento



Fonte: Elaborado a partir de Padoveze e Taranto (2009).

O aprimoramento das técnicas de orçamento e o efetivo emprego da ferramenta devem estar alinhados com a cultura e o modelo de gestão adotado pela empresa. Qualquer que seja a vertente empregada pela empresa, seja uma postura mais flexível ou mais tradicionalista, deve-se estar alinhada ao planejamento estratégico da organização.

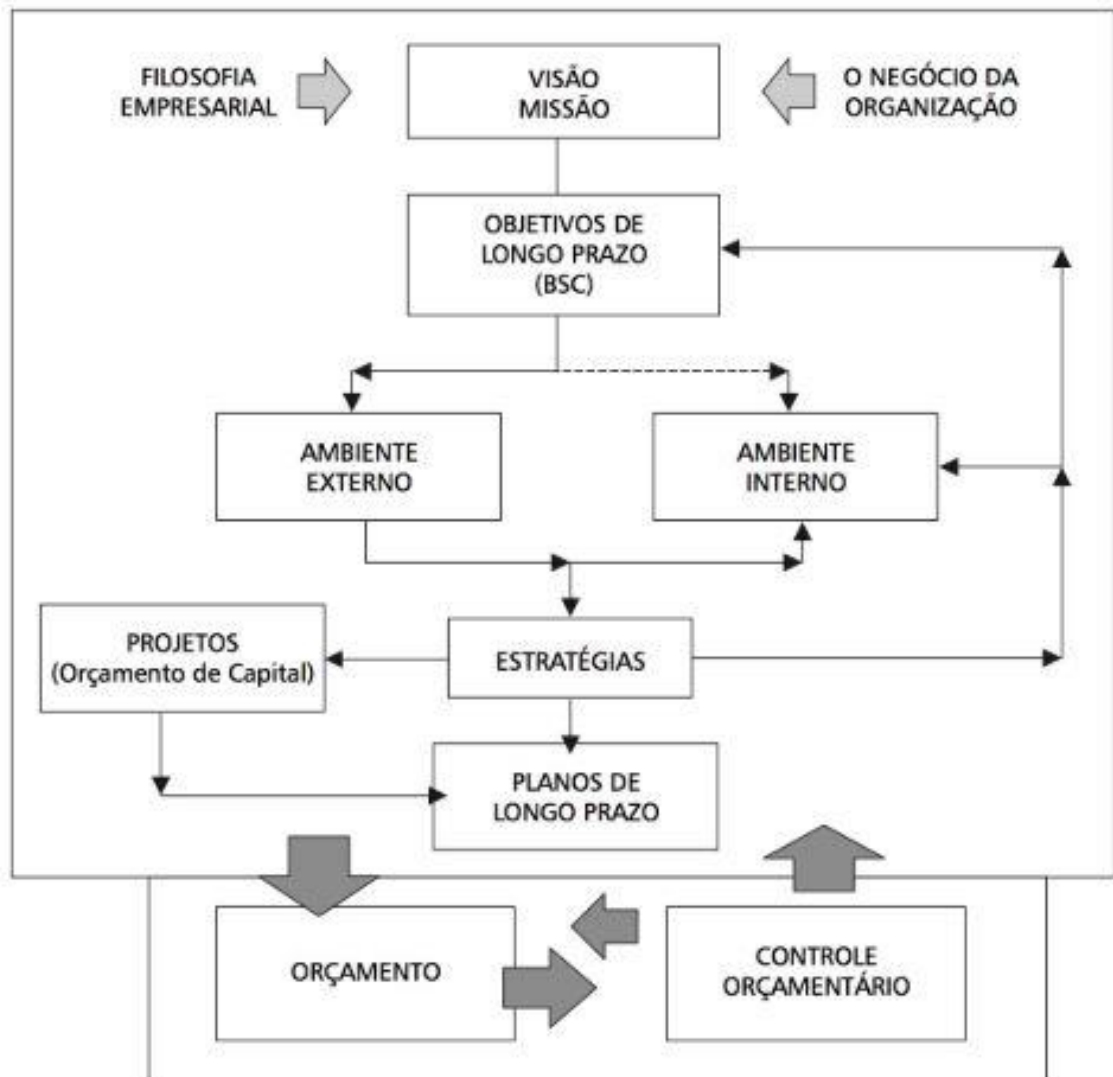
2.4 Processo Orçamentário

As organizações contemporâneas, não importando seu tamanho ou segmento de mercado, precisam cada vez mais de instrumentos que possam apoiar a sua gestão. Na atual conjuntura e dinâmica de mercado, as empresas têm experimentado pressões competitivas sem precedentes, nesse sentido são continuamente incentivadas a criar mecanismos para diferenciar-se e fomentar o nível de competitividade (BORNIA e LUNKES, 2007), para tanto é necessário que todas as

suas atividades, custos e projetos estejam permanentemente sob controle.

A figura 8 ilustra os elementos que compõem o planejamento estratégico de uma organização, este pode ser variável conforme as especificidades de cada entidade.

Figura 8 – Visão geral de planejamento e controle do negócio



Fonte: Frezatti (2009, p. 23).

Seguindo essa linha de pensamento, o processo de gestão estratégica preocupa-se desde a filosofia da organização, definição da visão e missão, passando pelos objetivos de longo prazo, a análise dos ambientes internos e externos, estratégias de negócio até o plano orçamentário e seu acompanhamento.

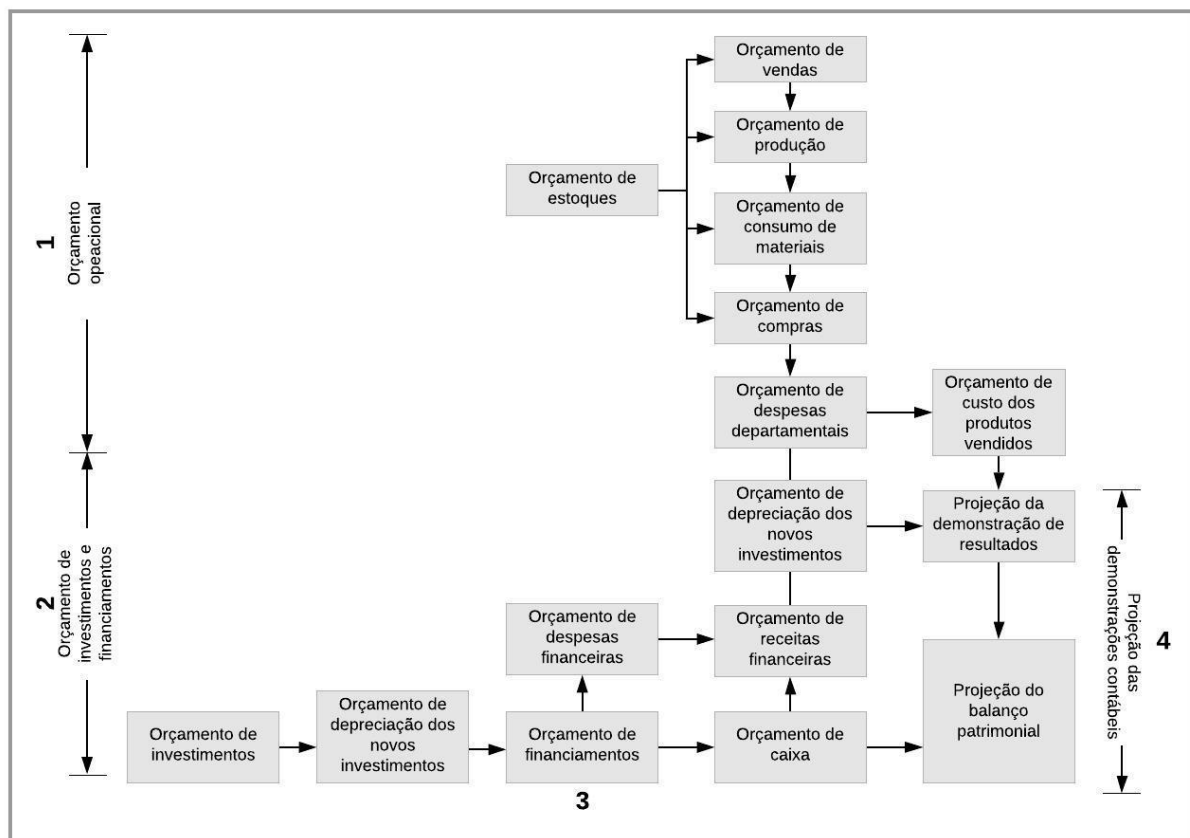
Nesse contexto, o sucesso do planejamento estratégico depende do controle e

da avaliação que ocorrem a partir do orçamento e do efetivo controle orçamentário (FREZATTI, 2009).

Em linhas gerais o orçamento é o instrumento tático dos gestores e estruturado com um foco nas atividades operacionais, nas atividades financeiras e nas projeções das demonstrações financeiras, devendo conter: premissas, plano de marketing, plano de produção, suprimentos e estocagem, plano de recursos humanos, plano de investimentos, e a projeção das demonstrações contábeis (FREZATTI, 2009).

A figura 9 esquematiza o plano orçamentário, discriminando as peças que compõem cada uma das grandes atividades.

Figura 9 – Visão geral do plano orçamentário



Fonte: Padoveze e Taranto (2009, p. 26).

Em conformidade com o entendimento de Padoveze e Taranto (2009), o orçamento operacional é composto pelas peças: orçamento de vendas, de produção, materiais, mão-de-obra e orçamento das despesas. Já as peças que compõem as atividades financeiras estão vinculadas aos investimentos e financiamentos. Após a consolidação de todas as peças orçamentárias preparam-se as projeções das

demonstrações financeiras.

Nesse caso o orçamento empresarial é o “mapa” que será utilizado pelas organizações para conduzir aos objetivos traçados no planejamento estratégico. Para Santos, Schmidt, Pinheiro e Martins (2008), algumas etapas são necessárias para que se possa implantar um planejamento orçamentário na empresa: a) ter uma estrutura organizacional que permita a participação de todos os níveis hierárquicos no planejamento orçamentário; b) criar um comitê de Planejamento Orçamentário para que possa estabelecer os objetivos e as metas da organização; c) estabelecer um comprometimento com todos os integrantes não somente com o planejamento orçamentário, mas com a elaboração e o controle do orçamento; d) integrar o sistema de custos com a contabilidade; e) dividir a contabilidade por centros de lucro ou de resultado, a fim de que possa estabelecer metas para cada unidade de negócio; e f) operacionalizar um sistema orçamentário informatizado flexível, de forma que possa ser ajustado conforme as mudanças na conjuntura econômica.

A atividade do controle na organização serve para identificar se os objetivos e os planos delineados para alcançá-los estão sendo observados, ou atingidos, em todos os níveis hierárquicos da organização. Controlar o processo é orientar as atividades das pessoas em direção à realização das metas organizacionais. É uma forma adotada pelos gestores para garantir que as atividades sigam conforme foram planejadas (BATEMAN e SNELL 2012).

O sistema de controle orçamentário para Sanvicente e Santos (2013) nada mais é que um sistema de relatórios nos quais são registrados o efetivo desempenho das atividades e quando for necessário deve ser comparado ao planejado para os ajustes devidos.

Contudo Santos *et al.* (2008) veem um sistema orçamentário completo aquele que dispõe de um eficiente e eficaz controle, que seja possível apurar e analisar os valores orçados e realizados, para fins de correções de rumo em tempo oportuno.

Ainda, segundo os autores, a finalidade do controle é assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos, permitindo à organização verificar se os resultados alcançados estão de acordo com o planejado e de que forma foram atingidos. O controle serve, portanto, para retroalimentar o sistema orçamentário e esta é uma importante etapa, já que as variações permitem aprimorar o processo de planejamento.

2.5 Orçamento no Ensino Superior

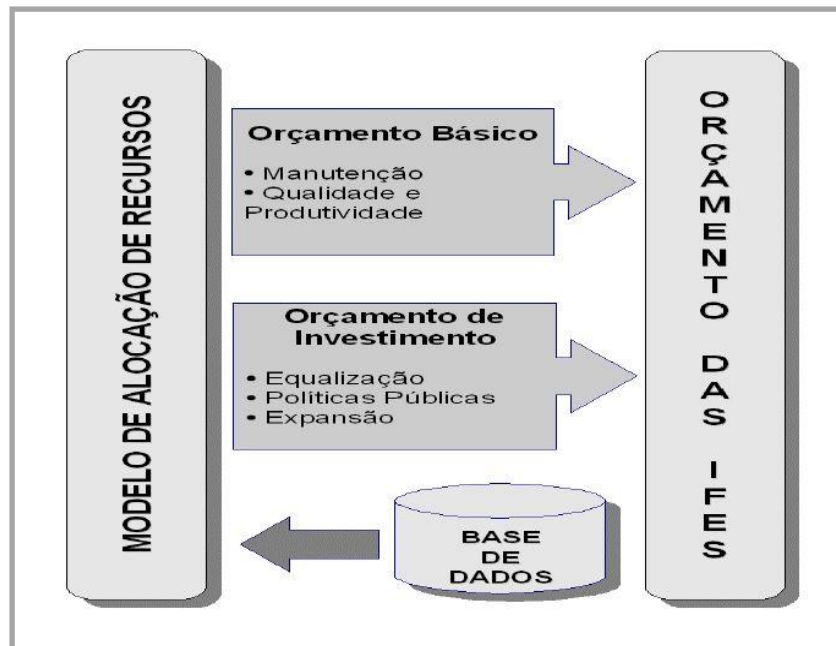
Antes de rever a literatura quanto aos modelos de gestão e execução orçamentária para instituições privadas de ensino superior, vale primeiro destacar como é realizado o rateio nas Instituições Federais de Ensino Superior – IFES.

Estudos recentes no Brasil (REIS *et al.*, 2017; SANTOS e MOURA, 2017; ARAÚJO *et al.*, 2018) demonstram que o rateio orçamentário elaborado pelas Instituições Federais de Ensino Superior – IFES tem como base um modelo matemático estabelecido pelo MEC e proposto pela Associação Nacional de Dirigentes das Instituições Federais de Ensino Superior – ANDIFES. Esse modelo leva em consideração, dentre outras variáveis, o desempenho acadêmico da instituição e busca induzir as IFES a adotar procedimentos de gestão voltados ao resultado.

A metodologia atual de distribuição de recursos orçamentários entre as universidades, denominados de Orçamento de Custeios e Capital – OCC, é composta por dois componentes: o Orçamento de Manutenção, ou Orçamento Básico e o Orçamento de Investimento. O Orçamento Básico é dividido em duas parcelas, uma correspondente a 80% desse valor que é destinada a manutenção da IFES, cujo cálculo é multiplicação entre a Unidade Básica de Custeio – UBC e o número de alunos equivalentes de cada unidade. Os 20% restante, denominada Parcela de Qualidade e Produtividade – IQP, é destinada considerando diversos indicadores qualitativos (BRASIL, 2006).

O modelo de alocação proposto na Figura 10, visa a distribuição os recursos orçamentários para realização das despesas de custeio e investimento das universidades, ou seja, do orçamento total da universidade exclui-se os recursos destinados a despesas relacionadas com pessoal (REIS *et al.*, 2017).

Figura 10 – Modelo de alocação de OCC



Fonte: Brasil (2006, p. 8).

Utilizar um modelo para alocar os recursos orçamentários nas Universidades Federais é uma demonstração por parte da administração pública para institucionalizar uma ferramenta que possa promover maior controle e eficiência na gestão de recursos públicos e na gestão universitária (REIS *et al.*, 2017).

O principal indicador utilizado para fins de análise dos custos de manutenção das IFES referentes ao orçamento de custeio e capital – OCC é o Número de Aluno-Equivalente (NAE), esse cálculo agrega quatro indicadores parciais referentes às atividades educacionais nos níveis de graduação, mestrado, doutorado e residência médica (BRASIL, 2006) e são calculados da seguinte forma:

Para o cálculo do NAE de graduação, são considerados o número de diplomados, a duração média do curso, um coeficiente de retenção, o número de alunos ingressantes, um bônus de 10% por turno noturno, um bônus de 15% por curso fora de sede e um coeficiente denominado Peso do Grupo. (verificar se é da mesma fonte)

Quanto ao cálculo do NAE de mestrado, leva-se em consideração o número de alunos matriculados efetivos do mestrado, o tempo dedicado a cursar as disciplinas e o coeficiente denominado Peso do Grupo.

Já para o cálculo do NAE de doutorado são considerados os seguintes indicadores: o número de alunos efetivos matriculados do doutorado, o tempo dedicado a cursar as disciplinas e o coeficiente denominado Peso do Grupo.

O NAE de residência médica corresponde exatamente ao número de alunos matriculados nos Programas de Residência Médica.

Para efetuar o cálculo do aluno equivalente total, soma-se os alunos equivalentes dos diversos níveis de escolaridade existentes na educação superior brasileira, graduação, mestrado, doutorado e residência médica.

O planejamento financeiro é considerado um dos principais instrumentos de gestão educacional das organizações de ensino superior, e este inicia-se com a elaboração do orçamento, que é uma ferramenta indispensável para a administração da instituição de ensino e que serve para prever as necessidades econômicas e financeiras. A gestão financeira e orçamentária das IES deve ser realizada a fim de garantir a sustentabilidade da organização. São diversos indicadores que devem ser utilizados para a tomada de decisão. Eles são empregados para auxiliar os gestores educacionais no bom funcionamento da organização e que permita que todos tenham uma visão sistêmica da gestão escolar (QUEIROZ *et al.*, 2011).

Considerando as particularidades das instituições de ensino, Merchede e Moreira (2011) sugerem, em linhas gerais, o fluxo de gastos e investimentos dessas organizações de educação superior, conforme ilustrado na Figura 11.

O fluxo de gastos e investimentos das organizações de educação superior na visão de Merchede e Moreira (2011) - Figura 11, demonstra as principais fontes de saída de recursos financeiros. De maneira genérica, são quatro áreas que consomem os recursos financeiro das IES por meio das atividades de ensino, sendo elas: Pessoal, Material, Serviços de Terceiros e CAPEX.

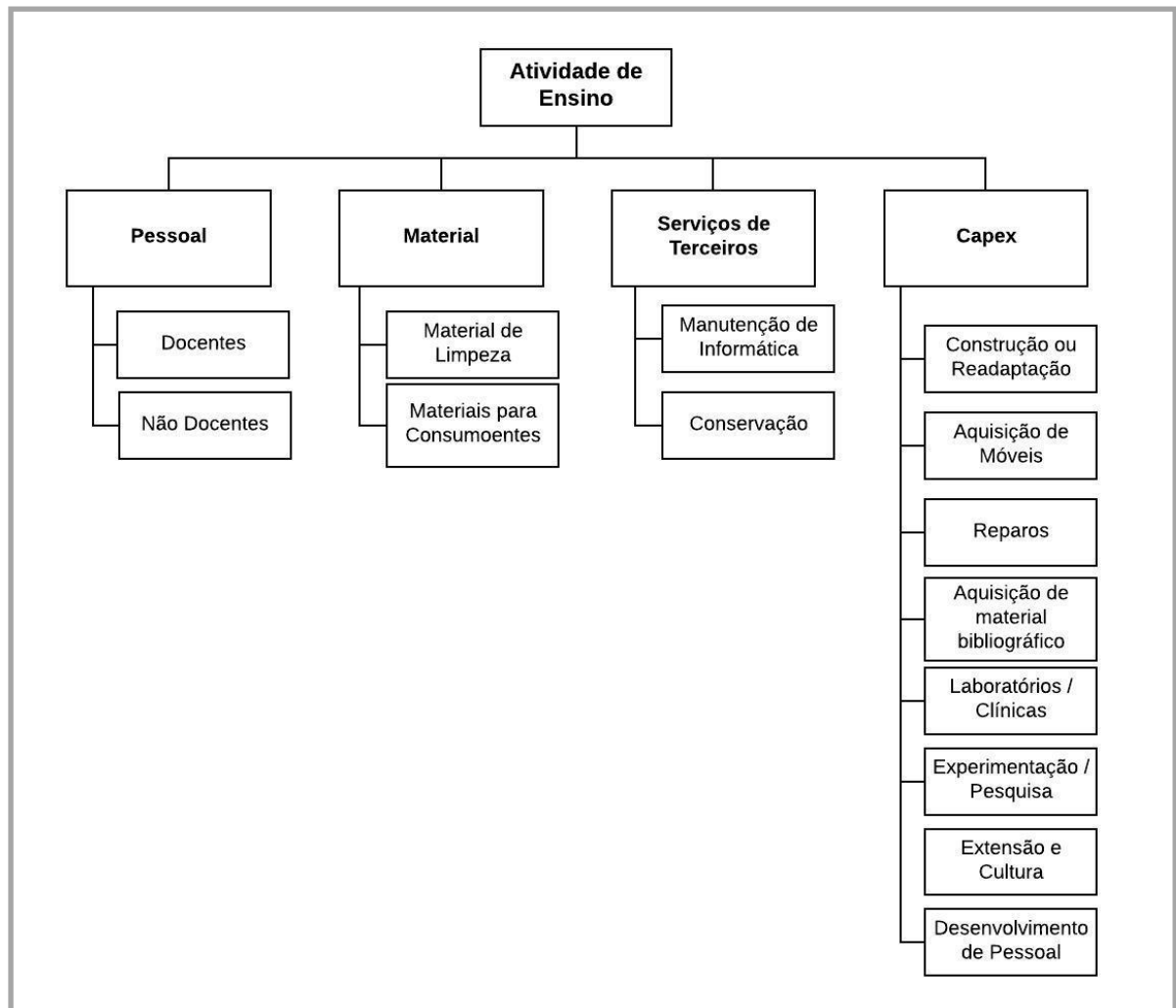
No plano orçamentário com pessoal deve incluir não somente os gastos com o corpo docente, mas também com o capital intelectual administrativo da organização educacional. O plano orçamentário de Materiais inclui a previsão de gastos com os diversos tipos de materiais de limpeza, bem como os materiais que são utilizados no dia a dia pelo público interno da IES.

Quanto ao plano de previsão de gastos com Serviços de Terceiros, diz respeito aqueles serviços definidos pela IES que exigem uma atuação mais especializada, enquanto concentra-se suas energias na atividade principal.

O termo CAPEX é a sigla para a expressão inglesa “*Capital Expenditure*”, que

representa a quantidade de recursos financeiros que são alocados na compra de bens de capital de uma determinada companhia, ou seja, reflete o montante de investimento aplicado em equipamentos e instalações de forma a manter o funcionamento um negócio.

Figura 11 – Fluxos de gastos nas organizações universitárias



Fonte: Elaborado a partir de Merchede e Moreira (2011).

Obviamente a ilustração (Figura 11) demonstra as principais fontes de saída de recursos financeiros, no entanto, é indispensável a realização do plano de entrada de recursos, que é o orçamento de vendas. Nessa linha de pensamento cabem aos gestores controlar as variáveis desse fluxo de maneira que possa melhorar os resultados, visto que estes só serão factíveis em uma janela temporal de médio a longo prazo.

2.6 Plano de Desenvolvimento Institucional

O Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) é o documento formal da Instituição de Ensino Superior (IES) que retrata o planejamento estratégico. Nesse plano, a instituição estabelece as metas e os métodos propostos para a jornada de cinco anos (GUEDES e SCHERER, 2015).

O PDI é um importante documento que é utilizado em diversas etapas da vida da IES, tais como: processo de credenciamento, reconhecimento e avaliação. De acordo com o Ministério da Educação – MEC (2004b), em seu Sistema de Acompanhamento de Processos das Instituições de Ensino Superior (SAPIENS), o Plano de Desenvolvimento Institucional é um documento elaborado para um período de vigência de cinco anos, documento em que são definidos a missão da instituição de ensino superior e as estratégias adotadas para atingir suas metas e objetivos. Esse plano deve contemplar o cronograma e a metodologia empregada para alcançar os objetivos almejados. Deve conter, ainda, as metas, o orçamento e as ações pertinentes ao plano da IES. Ressalta, ainda, a importância de conter indicadores de desempenho, de modo que possa comparar a situação atual e futura (BRASIL – MEC, [s. d.]).

Outro ponto importante na apresentação do PDI são os aspectos financeiros e orçamentários, pois dentre os diversos elementos que deve conter no PDI, conforme o inciso X, do art. 21 do Decreto Nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017, (BRASIL, 2017) a IES deve demonstrar sua capacidade e sustentabilidade financeira.

Na 3ª Reunião Ordinária do Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e Administração (FORPLAD), realizada no período de 24 a 26 de agosto de 2016 foi apresentado o Documento de referência para elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI (SANT’ANA *et al.*, 2016), que consistia em uma proposta de um processo de elaboração para o PDI. Esse documento contendo cinco fases descreve o processo de elaboração, execução e acompanhamento do PDI.

A primeira fase trata do Planejamento e gestão da elaboração do PDI e é subdividida em seis etapas conforme as características do processo, ilustrado na Figura 12: Plano de gerenciamento do projeto; Elaboração da estrutura analítica do projeto; Definição das atividades; Definição da sequência das atividades; Elaboração do cronograma; e Estruturação da política de comunicação.

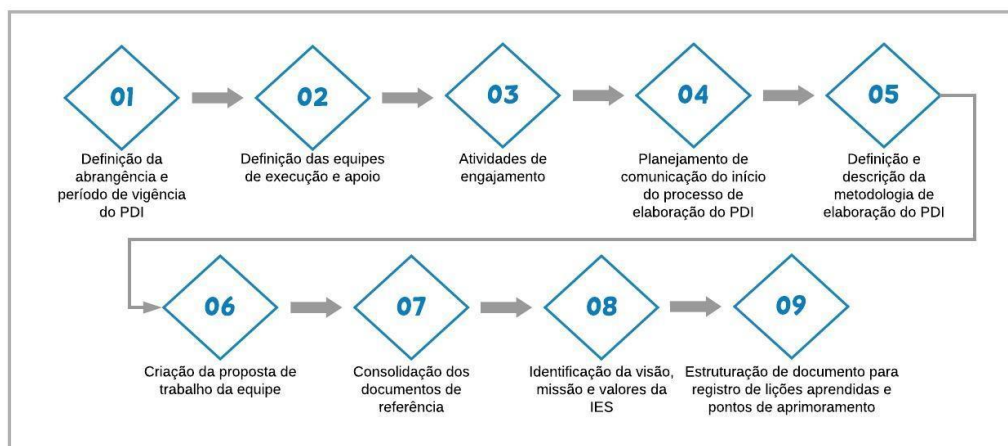
Figura 12 – Fase 1: Planejamento e gestão da elaboração do PDI



Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Em seguida vem as etapas relacionadas à Preparação para elaboração do PDI, conforme ilustra a Figura 13, que são: Definição da abrangência e período de vigência do PDI; Definição das equipes de execução e apoio; Atividades de engajamento; Planejamento de comunicação do início do processo de elaboração do PDI; Definição e descrição da metodologia de elaboração do PDI; Criação da proposta de trabalho da equipe; Consolidação dos documentos de referência; Identificação da visão, missão e valores da IES; e Estruturação de documento para registro de lições aprendidas e pontos de aprimoramento.

Figura 13 – Fase 2: Preparação para elaboração do PDI



Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Nas fases de planejamento e preparação leva-se em consideração todas as atividades e recursos que serão necessários para a elaboração do PDI. As duas primeiras fases são dedicadas aos processos relacionados de planejamento, são atividades prévias ao início da elaboração do PDI propriamente dito.

Após a realização dos preparativos para elaborar o PDI, segue-se para a terceira fase, a qual refere-se ao Diagnóstico institucional (Figura 14), e divide-se em cinco etapas: Análise do PDI anterior e seus resultados; Análise SWOT; Construção de cenários; Inventário das necessidades; e Consolidação das necessidades.

Figura 14 – Fase 3: Diagnóstico institucional

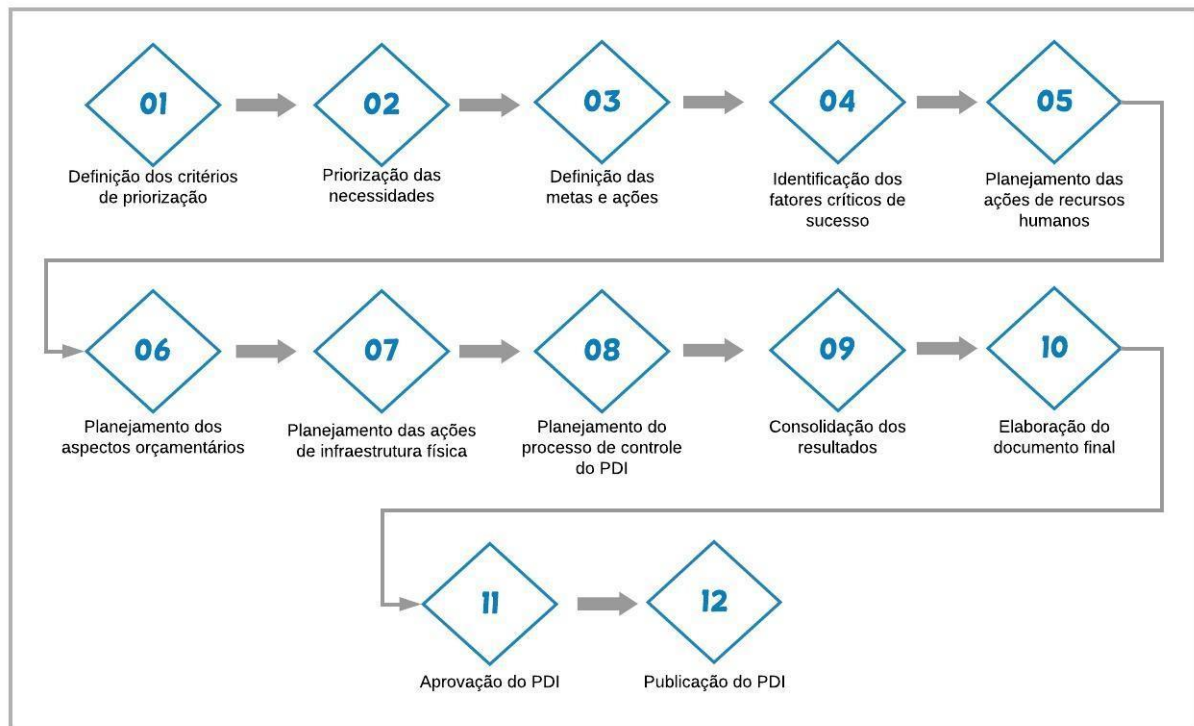


Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Nesse momento busca-se entender a atual situação em que se encontra a IES, de maneira que possa identificar os pontos fortes e as fraquezas no ambiente interno da organização, além de mapear as ameaças e oportunidades no ambiente externo e, a partir desse resultado, compor estratégias para ações futuras.

A quarta fase (Figura 15), concentra-se na Elaboração do PDI propriamente dito e esta é composta de doze etapas: Definição dos critérios de priorização; Priorização das necessidades; Definição das metas e ações; Identificação dos fatores críticos de sucesso; Planejamento das ações de recursos humanos; Planejamento dos aspectos orçamentários; Planejamento das ações de infraestrutura física; Planejamento do processo de controle do PDI; Consolidação dos resultados; Elaboração do documento final; Aprovação do PDI; e Publicação do PDI.

Figura 15 – Fase 4: Elaboração do PDI



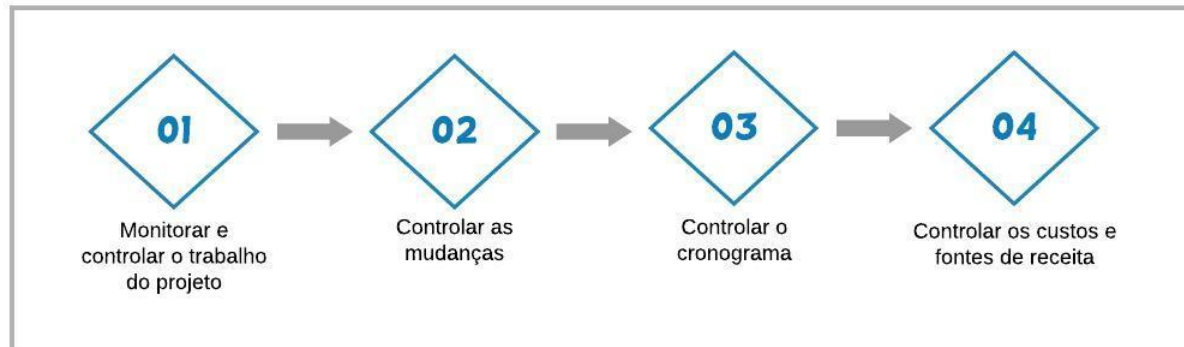
Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Das informações levantadas na fase de diagnóstico, segue-se para o efetivo planejamento estratégico, que em outras palavras, é o próprio PDI da IES. Nele deve conter os planos e as ações necessárias para se alcançar os objetivos traçados.

Vale destacar, ainda, que no PDI deve elencar não somente os aspectos legais, mas também deve conter as especificidades da IES.

Finalmente a quinta fase: Monitoramento e controle da execução do PDI. Dentre as atividades a serem realizadas nessa fase estão: Monitorar e controlar o trabalho do projeto; Controlar as mudanças; Controlar o cronograma; e Controlar os custos e fontes de receita. A Figura 16 demonstra a sequência de atividades dessa fase.

Figura 16 – Fase 5: Monitoramento e controle da execução do PDI



Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Após a elaboração do PDI e sua devida publicação é indispensável acompanhar o processo de implementação durante todo seu período de vigência. A mensuração do desempenho da IES, tendo como parâmetro a missão, a visão, os valores e as estratégias que foram definidas pela administração é uma condição fundamental para a sustentabilidade da instituição.

O PDI é um instrumento obrigatório que subsidia o desenvolvimento da instituição de ensino, existem diversas leis e normas que regulamentam a elaboração do plano, no entanto não há uma metodologia única que seja empregada na elaboração, desenvolvimento e acompanhamento.

Isso possibilita que o processo de construção e elaboração do PDI possa se fazer de forma livre, de modo que a Instituição exercite sua liberdade criativa (BRASIL, 2004b). Entretanto, Vale salientar que os eixos temáticos propostos pela legislação deverão estar todos presentes, uma vez que serão tomados como referenciais das análises subsequentes por parte do MEC.

Nesse contexto, a importância que o PDI desempenha na articulação entre a prática e os resultados da avaliação institucional, bem como a necessidade de contribuir para a relevância do tema, o Documento de referência para elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI (SANT'ANA *et al.*, 2016), elaborado na 3ª Reunião Ordinária do FORPLAD, propõe uma estrutura para a documentação do PDI composta de vinte e quatro partes. No Quadro 1 são apresentados esses elementos de forma detalhada.

Quadro 1 - Estrutura proposta para o PDI

	Itens que devem constar / breve descrição
1. Capa	Logotipo e nome da IES, título do documento, período de vigência, cidade/estado
2.1 Folha de rosto (anverso)	Nome da instituição, título do documento, período de vigência, mês/ano, cidade/estado
2.2 Folha de rosto (verso)	Ficha técnica com nomes dos gestores da IES e membros da equipe técnica que elaborou o PDI, dados para catalogação
3. Histórico de alterações	Registro das alterações realizadas no documento
4. Lista de abreviaturas e siglas	Elencar todos os termos e abreviações utilizadas ao longo do documento
5. Sumário	Sumário contendo os títulos dos capítulos/seções e as respectivas páginas
6. Apresentação	Finalidade do documento, fatores motivadores da elaboração do PDI, alinhamento do PDI com as ações da IES, objetivos do PDI, breve descrição do conteúdo tratado
7. Método	Método utilizado para a elaboração do PDI, ferramentas empregadas, boas práticas
8. Documentos de referência	Documentos relevantes utilizados para a elaboração do PDI
9. Resultados do PDI anterior	Análise e descrição dos resultados alcançados durante o período de vigência do PDI anterior, identificar lacunas e metas não cumpridas
10. Perfil institucional	Histórico da IES, finalidade, missão, área de atuação acadêmica
11. PPI	Inserção regional, princípios filosóficos e técnico-metodológicos gerais, organização didático pedagógico da instituição, políticas de ensino, políticas de extensão, políticas de pesquisa, políticas de gestão, responsabilidade social
12. Cronograma de implantação	Oferta de cursos
13. Perfil do corpo docente	Composição, plano de carreira, critérios de seleção e contratação, procedimentos para substituição, cronograma e plano de expansão do corpo docente
14. Perfil do corpo técnico administrativo	Composição, plano de carreira, critérios de seleção e contratação, procedimentos para substituição, cronograma e plano de expansão
15. Organização administrativa da IES	Estrutura organizacional, instâncias de decisão, organograma institucional e acadêmico, órgão colegiados, órgãos de apoio às atividades acadêmicas
16. Políticas de atendimento aos discentes	programas de apoio pedagógico e financeiro, estímulos à permanência, organização estudantil, acompanhamento dos egressos
17. Infraestrutura	Infraestrutura física, biblioteca laboratórios, recursos tecnológicos e audiovisuais, plano de promoção de acessibilidade e de atendimento diferenciado a portadores de necessidades especiais, cronograma de expansão da infraestrutura para o período de vigência do PDI
18. Avaliação e acompanhamento do desenvolvimento institucional	Autoavaliação institucional
19. Aspectos financeiros e orçamentários	Demonstração da sustentabilidade financeira, incluindo os programas de expansão previstos no PDI
20. Monitoramento, controle e revisão	Planejamento das atividades de controle que ocorrerão durante a vigência do PDI
21. Plano de gestão de riscos	Identificação dos riscos e proposição de possíveis caminhos alternativos.
22. Conclusão	Explicitar a importância do PDI para o alcance dos objetivos da IES
23. Anexos	Para as IES que estão propondo novos cursos, deve inserir o projeto pedagógico do(s) curso(s) solicitado(s) para primeiro ano de vigência do PDI
24. Apêndices	Textos ou documentos elaborados a fim de complementar a argumentação da IES, sem prejuízo de sua unidade nuclear

Fonte: Elaborado a partir de Sant'Ana *et al.* (2016).

Em um contexto mais amplo, o Plano de Desenvolvimento Institucional tem a incumbência de nortear as ações acadêmicas e administrativas da instituição de educação superior de maneira que possa se posicionar em um ambiente altamente complexo e competitivo (FRANCISCO, RAMOS, OTANI, HELOU e MICHELS, 2011). Isso quer dizer que o caminho que a IES pretende percorrer em termos de visão, de estrutura das atividades cotidianas, de objetivos a serem perseguidos, tudo isso deve estar materializado no planejamento estratégico.

3 PERCURSO METODOLÓGICO

O intuito desta pesquisa foi propor um modelo de gestão e execução orçamentária para Instituições Privadas de Ensino Superior, para isso foi adotada uma estratégia de pesquisa qualitativa.

A pesquisa qualitativa é um processo investigativo relacionado às ciências da natureza que busca compreender a plenitude dos fenômenos sociais dentro de seu contexto natural. Destaca-se mais o processo que o resultado em si (MICHEL, 2015), ou seja, busca atingir, muito mais, o "porquê" dos fenômenos sociais em detrimento ao "o quê".

Quando se busca aprender os processos organizacionais, bem como conectar-se com fenômenos ainda pouco explorados, trazendo à luz novos conceitos e aspectos de contextos mais específicos, os estudos qualitativos mostram-se mais vantajosos em relação aos quantitativos (SERRA e FERREIRA, 2016), isso porque cria a possibilidade de gerar novas teorias, além de considerar as já existentes.

O estudo qualitativo busca verificar a realidade em seu contexto natural, tal como ocorre na vida real, envidando esforços no sentido de interpretar os fenômenos de acordo com os significados que possuem para as pessoas implicadas no cenário em que atuam, de tal modo que possa compreender a realidade pela visão dos pesquisados como forma de ligar o caso real e o fato a ser investigado (MICHEL, 2015 e ZANETTE, 2017). Nesse sentido, a análise qualitativa é indicada quando se busca entender o fenômeno em si, na sua integralidade, no qual busca-se compreender o processo sobre o tema a ser investigado.

A pesquisa foi desenvolvida em uma instituição privada de ensino superior, localizada na cidade de Porto Velho, capital de Rondônia, que atua há mais de trinta anos no segmento da educação.

No campo da pesquisa educacional, o estudo de caso é uma das metodologias de investigação qualitativa mais utilizadas (YAZAN, 2015) e em pesquisas acadêmicas na área de administração pode ser considerado a principal estratégia metodológica (TAKAHASHI, 2013), além disso, têm sido aplicado em várias disciplinas, particularmente as ciências sociais, educação, negócios, direito e saúde, pois aborda uma ampla gama de questões de pesquisa (HARRISON, BIRKS, FRANKLIN e MILLS, 2017).

O estudo de caso como um instrumento de investigação pode ser aplicado em

diversas áreas do conhecimento para compreender fenômenos sociais complexos, uma vez que permite uma investigação para se preservar a abrangência das particularidades dos acontecimentos da vida real (YIN, 2015).

Com o propósito de compor o embasamento teórico, necessita-se consultar as referências literárias que são pertinentes a área de estudo a ser investigada. O levantamento bibliográfico é a essência do estudo exploratório e pode ser a própria pesquisa em si ou apenas uma fase de uma pesquisa descritiva ou experimental (MICHEL, 2015). No presente estudo, a pesquisa bibliográfica consistirá em uma fase da pesquisa que irá subsidiar o registro e a redação do trabalho, bem como prover a sustentação teórica da pesquisa.

Trata-se, portanto, de uma estratégia de pesquisa necessária para a condução dos estudos científicos, pois procura explicar e discutir sobre determinado assunto, tema ou problema com base em referências já publicadas. Além disso, é um excelente meio para a construção da plataforma teórica do estudo (MARTINS e THEÓPHILO, 2016), pois se dá na fase inicial da pesquisa, com o propósito de levantar informações sobre o assunto objeto de estudo.

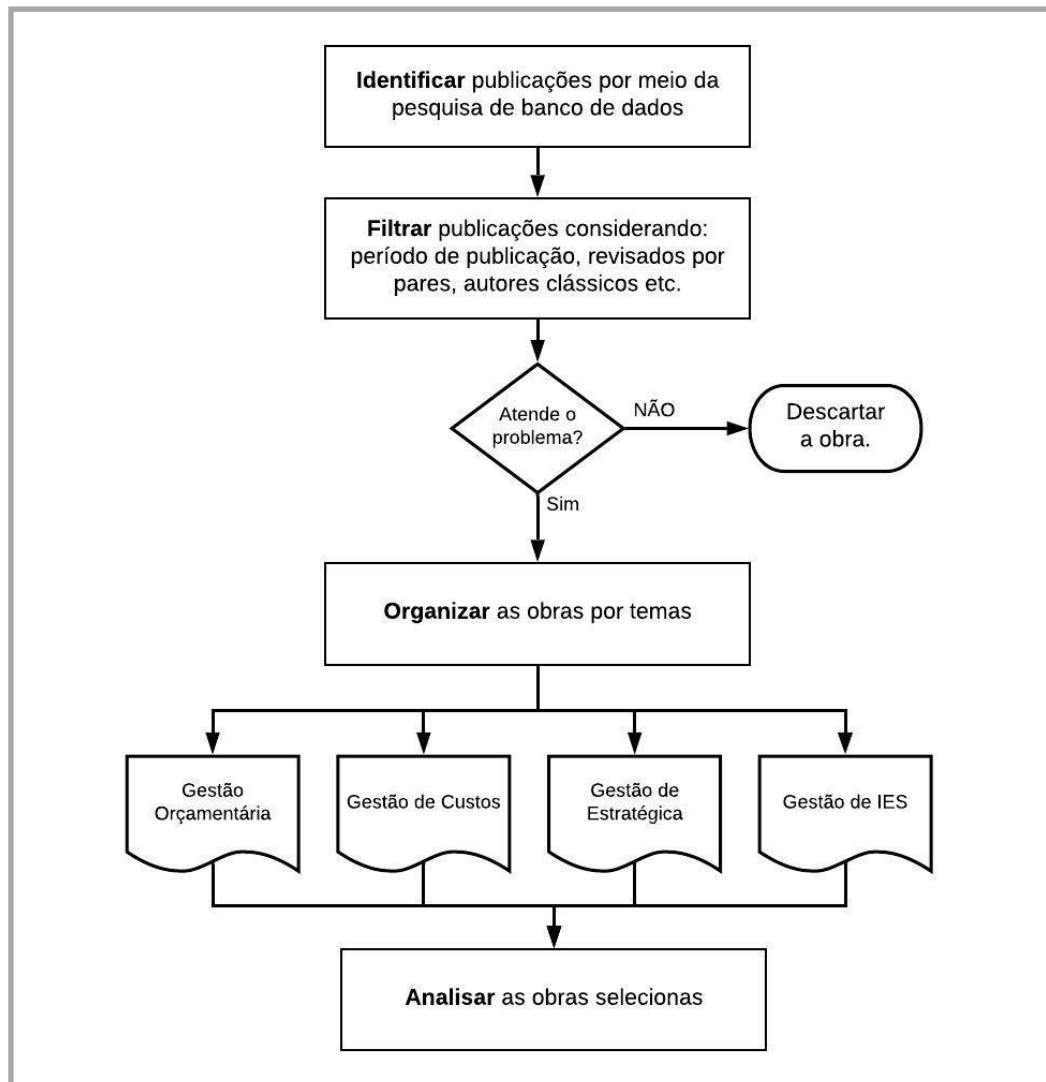
Neste estudo foram utilizados como suportes metodológicos a revisão analítica da literatura, que se respalda no ato de identificar, filtrar, selecionar, ler, analisar e organizar por tópicos relacionados à gestão de custos, gestão orçamentária, gestão estratégica e gestão das instituições de ensino superior, seguindo o fluxo de levantamento bibliográfico conforme Figura 17.

Com esse procedimento busca-se certificar de que a seleção bibliográfica tenha sido feita dentro de um universo de estudo contemporâneo e que possa de fato refletir o estado da arte, além de ressaltar critérios de qualidade, extensão e magnitude.

Com vistas a subsidiar a operacionalização do estudo, foi realizada uma pesquisa-ação. O termo "pesquisa-ação" origina-se no movimento internacional denominado *action research* e foi usado pela primeira vez em 1944 com os trabalhos do psicólogo social Kurt Lewin, pelo qual atribui-se a responsabilidade pela proposição da pesquisa-ação como estratégia de pesquisa. Lewin sugeriu um modelo de investigação que considerasse o envolvimento entre o pesquisador e os sujeitos pesquisados, promovendo a participação e comprometimento em questões sociais (SARMENTO e CASAGRANDE, 2015; MALLMANN, 2015 e SANTOS, CALÍOPE e BARROS NETO, 2017), vinculando, dessa forma, a abordagem experimental com

programas de ação social, de tal maneira que respondessem aos principais problemas sociais da época.

Figura 17 – Fluxo de levantamento bibliográfico



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Os pesquisadores qualitativos buscam estratégias de investigação para seus estudos, de forma que possam abarcar relações, interdependências e interações dos diversos sujeitos nas ações sociais das quais participam (MENELAU, SANTOS, CASTRO e NASCIMENTO, 2015), tendo dessa maneira, envolvido concretamente na situação, o pesquisador consegue capturar a essência do pensamento, discurso e ações, e a partir daí construir a análise e interpretação da realidade (MALLMANN, 2015), voltando-se, portanto, à descrição da situação concreta e intervenção no problema pesquisado.

A pesquisa-ação consiste em desvendar questões, tanto de cunho social, quanto de natureza técnica e conta com a colaboração de diferentes atores na resolução dos problemas identificados na situação contextualizada (FRANCO, 2016). Essa colaboração é justificada pelo fato de que os membros da organização são os que melhor conhecem o ambiente pesquisado (SANTOS *et al.*, 2017), essa interação proporciona melhorias não somente para os pesquisados, mas também, um ganho para a produção de conhecimento.

Quanto aos sujeitos da pesquisa, destacam-se aqueles com profundo conhecimento, que por meio de suas falas, saberes, opiniões e declarações influenciam o resultado da pesquisa (FLICK, 2009). No caso do presente estudo, os sujeitos da pesquisa foram os principais executivos da IES, incluindo a assessoria contábil, coordenação de registro acadêmico, supervisão de pessoal e supervisão de patrimônio visto que, por eles (sujeitos da pesquisa) perpassam todos e tudo aquilo que pode ser investigado em razão do recorte adotado no levantamento dos dados (TUZZO e BRAGA, 2016).

Adicionalmente, as informações junto aos sujeitos da pesquisa foram coletadas por meio de entrevistas, pois elas são fundamentais no mapeamento de práticas, crenças, valores de universos sociais específicos e quando realizadas de forma eficiente, permitem ao investigador recolher indícios dos modos como cada um dos sujeitos percebe e significa sua realidade (SIMÕES e SAPETA, 2018).

As entrevistas foram conduzidas de forma não estruturadas, ou seja, deixando o entrevistado construir sua própria resposta. Nessa modalidade o entrevistador é livre para desenvolver questões ao longo da entrevista e apoia-se em vários temas e em algumas perguntas previstas para serem empregadas em função das respostas obtidas do entrevistado (LIMA, 2016).

A entrevista possibilita, ainda, uma conversação face a face, de maneira metódica, proporcionando a captação imediata e corrente da informação desejada (MICHEL, 2015), além de ser considerada um excelente instrumento de investigação social.

As entrevistas foram realizadas de forma individual e registradas com o auxílio de um gravador digital e o apoio de bloco de notas. O caráter sigiloso e a referência a cada entrevistado se deu por meio de um número junto a nomenclatura "Entrevistado". Feita a entrevista, propriamente dita, foi realizada a escuta e transcrição, após este momento, as informações coletadas foram categorizadas para promover a análise dos

dados obtidos. Portanto, este instrumento foi de grande valia para mapear o processo e identificar possíveis gargalos.

A partir dos dados coletados foi proposto um modelo de gestão e execução orçamentária, cuja estrutura de validação abrange quatro fases subdivididas em treze etapas, conforme Quadro 2:

- 1) Fase de Planejamento – *Plan* (P)
- 2) Fase de Execução – *Do* (D)
- 3) Fase de Verificação – *Check* (C)
- 4) Fase de Ação – *Act* (A)

Quadro 2 - Fases e procedimentos envolvidos no processo de validação

FASE	ETAPAS		PROCEDIMENTOS E OBJETIVOS
P	(P1)	Identificar situação problema	Definir o conceito, o escopo e a amplitude do fenômeno
	(P2)	Pesquisar modelos existentes	Pesquisar e selecionar na literatura modelos existentes
	(P3)	Inventariar os componentes orçamentários	Detalhar a composição e critérios de alocação dos componentes orçamentários
	(P4)	Mapear os processos	Descrever o processo orçamentário evidenciando gargalos e oportunidades de melhorias, utilizando-se das técnicas de Business Process Management (BPM)
	(P5)	Analisar	Organizar o material coletado e identificar a causa do problema
	(P6)	Projetar Modelo	Gerar um modelo de gestão orçamentária utilizando-se das técnicas de Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD)
	(P7)	Elaborar Plano de Ação	Estabelecer um plano para fins de implementação do modelo proposta
D	(D1)	Testar	Testar e validar o modelo proposto
C	(C1)	Calibrar	Ajustar os parâmetros quando for o caso
A	(A1)	Treinar	Capacitar os envolvidos no processo
	(A2)	Padronizar	Normatizar e padronizar o processo
	(A3)	Implementar	Efetivar a implantação do modelo proposto
	(A4)	Controlar	Acompanhar o processo e ajustar os parâmetros quando for o caso

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A metodologia adotada para propor o modelo de melhoria foi baseada na aplicação o ciclo *PDCA*. O acróstico *PDCA* origina-se das palavras em inglês: “*Plan*”, “*Do*”, “*Check*” e “*Act*” e compreende quatro fases: Planejar, Executar, Verificar e Agir e que tem como objetivo melhorar os processos e os produtos de forma contínua.

O ciclo *PDCA*, também conhecido como ciclo de Shewhart, é uma metodologia

de manufatura enxuta desenvolvida na década de 1930, pelo estatístico americano Walter A. Shewhart. Porém, ficou muito mais conhecido como ciclo de Deming, pois foi William Edward Deming que, na década de 1950, desenvolveu este método, que hoje é um dos mais conhecidos e aplicados em todo o mundo (VARGAS, SOTO, GUTIÉRREZ e RAVELO, 2018).

Na fase PLANEJAR estuda-se o processo, identificando os problemas e as formas de resolvê-los. Nessa fase considera-se as necessidades e as expectativas dos clientes, tanto internos quanto externos, bem como as oportunidades de melhoria e suas formas de medição.

A seguir vem a fase EXECUTAR, onde o plano deve ser implementado, mesmo de forma experimental. O melhoramento obtido deve ser medido e os resultados registrados.

O teste será realizado por meio de uma demonstração, considerando um exercício financeiro, que, a partir da definição do problema, será construído um modelo de simulação. Nessa etapa, será utilizado o Software Excel, da Microsoft, levando-se em consideração a construção de três cenários: um realista, um otimista e um pessimista.

A análise de cenários é uma técnica amplamente utilizada ao longo da história da humanidade, especialmente no campo militar, mas também é um elemento extremamente importante no apoio à tomada de decisão no meio empresarial (MONTEIRO GOMES e SIMÕES GOMES, 2014), esse recurso é empregado no ambiente de um negócio para a construção de alternativas admissíveis, no qual consiste em analisar os efeitos de várias forças aleatórias que atuam no campo estratégico e testar alternativas específicas (KLUYVER e PEARCE II, 2010).

O uso de cenários projeta a visão sobre ambientes futuros alternativos, dos quais serão impactados pelas decisões de hoje, ou como declaram Monteiro Gomes e Simões Gomes (2014), “usar cenários é ensaiar para o futuro antes de o futuro chegar”. O produto final do planejamento por cenários não é, necessariamente, uma certeza do amanhã, mas pode sustentar os dirigentes nas melhores tomadas de decisões.

Na fase VERIFICAR os resultados das ações implementadas na etapa anterior são analisados e verificados quanto ao efeito das melhorias e se os objetivos estabelecidos foram alcançados. A validação ocorreu nessa fase. Em um ciclo de modelagem a validação é de suma importância, uma vez que o processo será aceito

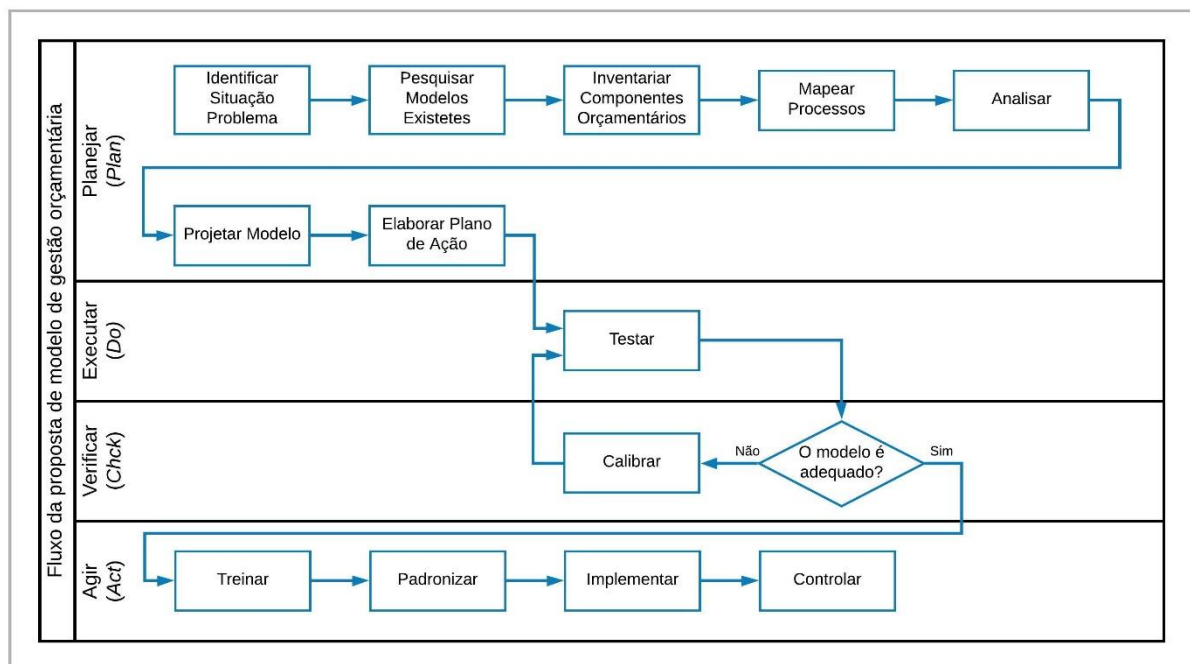
ou rejeitado e vai garantir que esteja na direção certa. Além de confrontar os dados reais com os valores do modelo proposto, um bom modelo deve servir para explicar os resultados e ter a capacidade de prever novos resultados ou relações imparciais (CAMPOS, 2014 e BASSANEZI, 2015).

A validação ocorreu em duas etapas. No primeiro momento a validação está relacionada ao processo em si, ou seja, checagem das atividades, informações e sujeitos do processo. Nesta etapa a validação foi feita pelo próprio “dono” do processo. A segunda fase diz respeito a uma visão mais sistêmica do processo, concernente às mensagens e resultados. Nesse ponto a validação foi realizada pelo “cliente” do projeto.

A última fase é AGIR, neste estágio, o plano é implementado e passa a fazer parte dos processos normais da operação. Daí em diante o ciclo é reiniciado a fim de se buscar a melhoria do processo já obtido (LUIZ CORRÊA e ALBERTO CORRÊA, 2019).

O Fluxograma da Pesquisa, Figura 18, ilustra as fases a serem percorridas na pesquisa.

Figura 18 – Fluxograma da Pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Na apresentação do modelo serão utilizados os fundamentos estabelecidos no Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), visto que é uma metodologia gerencial que serve de apoio ao planejamento e controle orçamentário e que pode ser implementado por qualquer empresa, independente do porte e perfil (VOLTZ *et al.*, 2017). Para os autores, o Orçamento Matricial é indicado para organizações que procuram acompanhar diariamente seus custos, visando a torna-lá mais competitiva em termos de preço, qualidade e serviço no momento de ofertar seus produtos.

O modelo sugerido consiste em 5 etapas distintas, que serão descritas individualmente na seção 4.6 – Proposição de modelo orçamentário, no entanto, a proposta centra-se em uma modalidade de controle das receitas e despesas com dupla responsabilidade: um responsável pelas contas da organização e o outro pela gestão do departamento.

4 RESULTADOS

Este capítulo tem o propósito de apresentar dados e analisar o contexto da execução orçamentária de uma Instituição Privada de Ensino Superior. Todavia, antes de apresentar estes dados, é importante conhecer um pouco mais sobre a conjuntura do ensino superior na região e o histórico da instituição pesquisada.

Em seguida são apresentados os componentes orçamentários, o mapeamento do processo orçamentário e a proposta de um modelo para sistematizar o processo de gestão e o controle da execução orçamentária, observando as diretrizes estratégicas do Plano de Desenvolvimento Institucional.

4.1 As instituições de ensino superior no contexto regional

Geograficamente, o Estado de Rondônia está dividido em duas mesorregiões e oito microrregiões, é o único estado brasileiro que é fruto de um acordo, o Tratado de Petrópolis. Foi por meio deste tratado que o Brasil permutou as terras do Acre em detrimento da construção da estrada de ferro Madeira-Mamoré.

O desenvolvimento econômico do Estado de Rondônia, de forma sucinta, se deu por vários ciclos econômicos. Primeiro e segundo ciclos da borracha, ciclo da exploração da cassiterita e do ouro, o ciclo agropecuário com a vinda de migrantes do Sul e Sudeste e trabalhadores do Nordeste do Brasil. E mais recentemente o ciclo das construções civis capitaneadas pelas duas grandes obras de usina hidroelétricas, Santo Antônio e Jirau na calha do rio madeira. Todo esse cenário de pujança que acompanhou o estado de Rondônia se traduz com as recentes oportunidades de emprego e renda e a perspectivas da vinda de grandes empresas para a região em especial para Porto Velho.

Por meio de consulta ao Sistema e-MEC (BRASIL – MEC, 2017), Constatou-se o apresentado no Quadro 3, que são 37 Instituições de Ensino Superior no Estado de Rondônia, sendo 19 instituições privadas sem fins lucrativos e 18 com fins lucrativos.

Quadro 3 - Instituições de Ensino superior Privada em Rondônia

Instituição (IES)	Sigla	Município
CENTRO UNIVERSITÁRIO SÃO LUCAS	UniSL	Porto Velho
CENTRO UNIVERSITÁRIO SÃO LUCAS JI-PARANÁ	UniSL - Ji-Paraná	Ji-Paraná
FACULDADE AVEC DE VILHENA	AVEC	Vilhena
FACULDADE CATÓLICA DE RONDONIA	FCR	Porto Velho
FACULDADE DA AMAZÔNIA	FAMA	Vilhena
FACULDADE DA AMAZÔNIA DE PORTO VELHO	-	Porto Velho
FACULDADE DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS E DE TECNOLOGIA	FATEC	Porto Velho
FACULDADE DE CIÊNCIAS BIOMÉDICAS DE CACOAL	FACIMED	Cacoal
FACULDADE DE EDUCAÇÃO DE COLORADO DO OESTE	FAEC	Colorado do Oeste
FACULDADE DE EDUCAÇÃO DE JARU	UNICENTRO	Jaru
FACULDADE DE EDUCAÇÃO DE PORTO VELHO	UNIRON	Porto Velho
FACULDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE JI-PARANÁ	FAJIPA	Ji-Paraná
FACULDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE PORTO VELHO	FAEC-PVH	Porto Velho
FACULDADE DE EDUCAÇÃO E CULTURA DE VILHENA	FAEV	Vilhena
FACULDADE DE EDUCAÇÃO E MEIO AMBIENTE	FAEMA	Ariquemes
FACULDADE DE INFORMÁTICA DE OURO PRETO DO OESTE	FIURO	Ouro Preto do Oeste
FACULDADE DE PIMENTA BUENO	FAP	Pimenta Bueno
FACULDADE DE ROLIM DE MOURA	FAROL	Rolim de Moura
FACULDADE DE RONDÔNIA	FARO	Porto Velho
FACULDADE DE TECNOLOGIA SÃO MATEUS	FATESM	Porto Velho
FACULDADE INTERAMERICANA DE PORTO VELHO	UNIRON	Porto Velho
FACULDADE MARECHAL CÂNDIDO RONDON	FAMAR	Ji-Paraná
FACULDADE MARECHAL RONDON	-	Vilhena
FACULDADE METODISTA DE TEOLOGIA E CIÊNCIAS HUMANAS DA AMAZÔNIA	FATEO-PVH	Porto Velho
FACULDADE METROPOLITANA	UNNESA	Porto Velho
FACULDADE PANAMERICANA DE JI-PARANÁ	-	Ji-Paraná
FACULDADE SANTO ANDRÉ	FASA	Vilhena
FACULDADE SÃO LUCAS PORTO VELHO	FSL	Porto Velho
FACULDADE SÃO PAULO	FSP	Rolim de Moura
FACULDADE SAPIENS	SAPIENS	Porto Velho
FACULDADES INTEGRADAS APARÍCIO CARVALHO	FIMCA	Porto Velho
FACULDADES INTEGRADAS APARÍCIO CARVALHO VILHENA	FIMCAVILHENA	Vilhena
FACULDADES INTEGRADAS DE ARIQUEMES	FIAR	Ariquemes
FACULDADES INTEGRADAS DE CACOAL	UNESC	Cacoal
FACULDADE DE MACHADINHO DO OESTE	FAMAC	Machadinho D'Oeste
INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR DE CACOAL	FANORTE CACOAL	Cacoal
INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DE RONDÔNIA	IESUR	Ariquemes

Fonte: e-MEC, 2017.

Como Organização Acadêmica, duas são classificadas como Centros Universitários e as demais como Faculdade, 14 dessas instituições estão localizadas na capital Porto Velho.

Foram considerados os seguintes parâmetros de pesquisa para Consulta Avançada: buscar por Instituições de Ensino Superior; Rondônia como Unidade da Federação; na Categoria Administrativa foi selecionado os itens Privada sem fins lucrativos; Privada com fins lucrativos; e Especial; na categoria Organização Acadêmica foram selecionados os itens Faculdade; Centro Universitário; e Universidade; quanto ao Tipo de Credenciamento, foram selecionados os itens Presencial e EAD.

Porto Velho, desde que foi fundada teve como contexto uma economia pujante. Mesmo com altos e baixos não deixou de crescer com números acima dos outros Estados, claro que proporcional, a partir do processo migratório, sendo sua maior referência no processo de desenvolvimento econômico.

A capital rondoniense possui uma população de 428.527 habitantes em uma área de 34.090,95 km², resultando em uma densidade demográfica de 12,57 habitantes por quilômetro quadrado (Censo 2010 – IBGE), entretanto a população estimada é de 519.531 pessoas (IBGE, 2018).

O Produto Interno Bruto – PIB *per capita* de Porto Velho é de R\$ 28.836,46 (IBGE, 2018) isso mostra o potencial econômico do município em relação ao crescimento do Estado. Outro fator que apresenta a pujança do município é a composição econômica de Porto Velho, na qual 68,7% é formada por serviços, 4,2% na agropecuária e 27,1% em indústria (IBGE, 2018).

Essa abordagem regional aponta para uma quantidade considerável de instituições de ensino superior, que é a área de investigação desta pesquisa, e melhor retrata a importância de propor soluções para a sustentabilidade financeira das IES, não somente no contexto estadual, mas principalmente em Porto Velho. Portanto visualizando regionalmente a educação superior, a partir da vocação de cada IES, busca-se a promoção do desenvolvimento econômico sustentável nesse setor.

4.2 Breve histórico da instituição

A organização objeto deste estudo é uma instituição privada de ensino superior, criada por decreto ministerial em 1988, cujo campus está localizado na cidade de

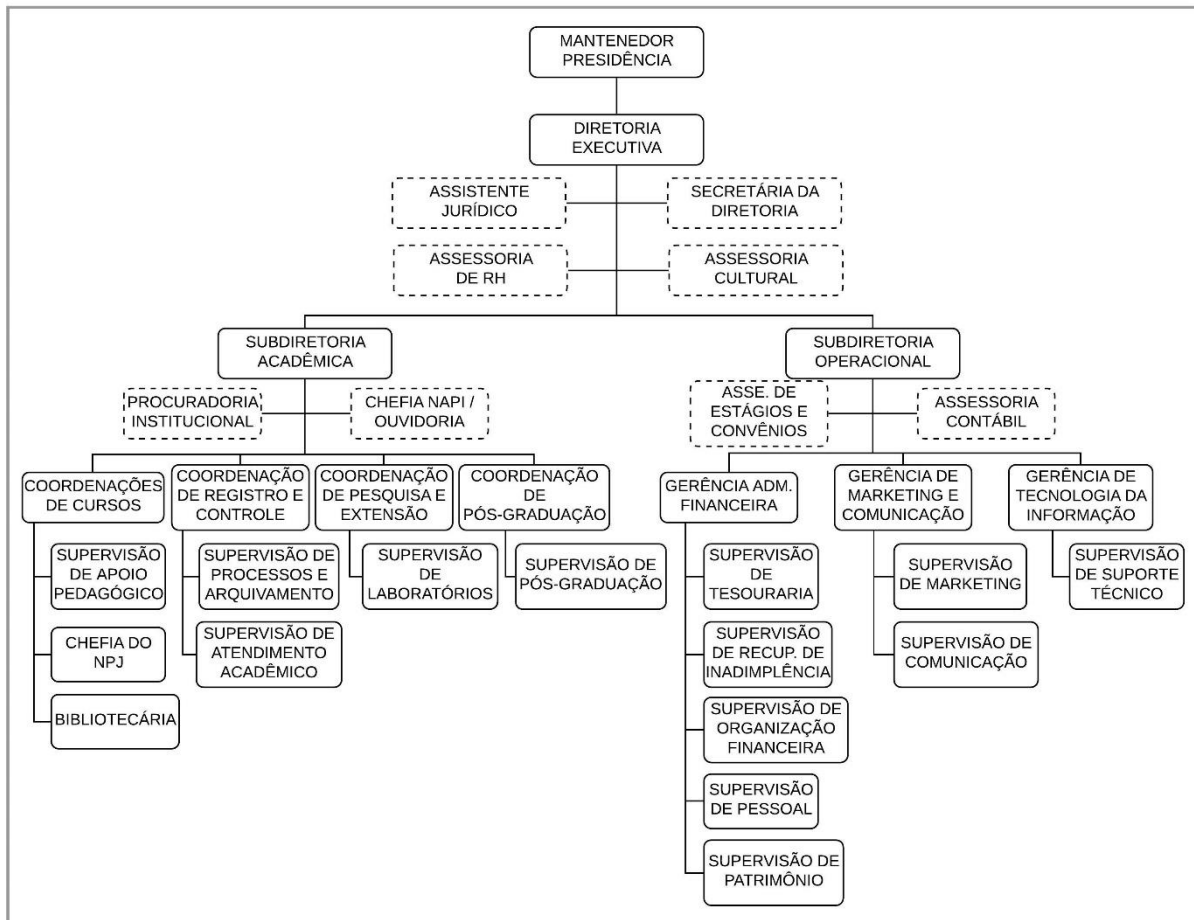
Porto Velho, Estado de Rondônia, e sua atual mantenedora é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos.

A primeira mantenedora da IES obteve, inicialmente, autorização para os cursos de Ciências Contábeis e Direito, posteriormente a IES implantou os seguintes cursos de graduação: em 2001 o curso de Administração; em 2002 os cursos de Pedagogia, com habilitações em magistério dos anos iniciais do Ensino Fundamental e em magistério das matérias pedagógicas do Ensino Médio e Engenharia Florestal; em 2004 a autorização de funcionamento do curso de Engenharia Civil; no ano de 2006, a IES propôs a implantação e obteve a autorização para funcionamento do curso de Enfermagem, que se tornou o primeiro curso na área de saúde promovido pela Instituição.

Os cursos que atualmente funcionam na IES, são: Administração, Ciências Contábeis, Direito, Engenharia Florestal e Engenharia Civil, todos no formato presencial. A IES está com um processo em andamento no MEC para habilitar o curso de Administração no ensino híbrido de educação.

Em 2008 a IES passou a ter um novo mantenedor, com essa mudança buscou-se dar uma nova dinâmica aos cursos existentes, tomar medidas administrativa no sentido de formatar uma nova estrutura organizacional, momento em que houve a necessidade de adequar o Regimento Interno à nova realidade, juntamente com a mantenedora e, assim, rever e atualizar o seu Regimento. A atual estrutura organizacional é composta por órgãos Executivos, de Assessoria e Administrativos, representada conforme a Figura 19.

Figura 19 – Organograma Institucional



Fonte: elaborado a partir do PDI – FARO (2017).

Os Órgãos Executivos, composto pela Diretoria Executiva, Subdiretoria Acadêmica e Subdiretoria Operacional, são os responsáveis diretos pela gestão da Faculdade, observada a hierarquia estabelecida neste Regimento e respeitados os respectivos níveis de competência (FARO, 2017).

Existe, ainda, os Órgãos de Assessoria: Secretaria da Diretoria, Assistência Jurídica, Assessoria de Recursos Humanos, Assessoria Cultural, Procuradoria Institucional, Núcleo de Apoio Psicopedagógico, Assessoria de Estágios e Convênios e Assessoria Contábil; e os Órgãos Administrativos: Coordenação de Cursos, Coordenação de Registro e Controle Acadêmico, Coordenação de Biblioteca, Coordenação de Pesquisa e Extensão, Coordenação de Pós-Graduação, Gerência Administrativa Financeira, Gerência de Marketing e Comunicação e Gerência de Tecnologia da Informação.

No que tange à estrutura física, o campus da IES ocupa uma área de aproximadamente 9,5 hectares, sendo 11.360 m² de área construída, onde

concentram-se as principais atividades acadêmicas da graduação e funções administrativas, distribuídos entre 6 blocos de edifícios, onde estão 17 laboratórios, 55 amplas salas de aula, sala para professores, sala de desenhos, biblioteca, salas de reuniões, auditório, área de convivência, lanchonete e estacionamentos.

Funcionando fora do campus, a IES tem o Núcleo de Práticas Jurídicas e o Núcleo de Pós-graduação. O Núcleo de Práticas Jurídicas é um órgão vinculado ao curso de direito, cuja finalidade é propiciar ao acadêmico a adequação da teoria às questões práticas, por intermédio do exercício do estágio, integrando a formação acadêmica com a responsabilidade social. As instalações atendem às necessidades da prática jurídica, com salas para atividades de negociação, mediação e arbitragem, bem como atendimento eficaz gratuito à população carente. O Núcleo de Pós-graduação oferece cerca de 16 cursos, distribuídos nas áreas do direito, educação, engenharias, negócios, saúde e *Master of Business Administration – MBA*, contempla salas de aula, laboratórios, secretaria, espaço de convivência, área verde.

Quanto à estrutura administrativa e de pessoal a IES tem um quadro de aproximadamente 236 colaboradores, sendo 124 do corpo técnico-administrativo, organizados de modo a apoiar as atividades acadêmicas e 112 do corpo docente, cuja formação acadêmica e profissional atende às exigências previstas para o adequado funcionamento da IES.

4.3 Perfil dos entrevistados

Quanto ao perfil dos entrevistados, foram analisados a idade, sexo, nível de escolaridade e área de formação, além do tempo de atuação na função e se tem experiência na mesma função em outra IES. Assim, inicialmente, foram indagados quanto ao cargo que ocupa na instituição, o tempo de atuação na função e se já desempenhou em outra IES uma função semelhante, cujos dados constam tabulados no Quadro 4.

Quadro 4 - Perfil dos entrevistados – Cargo / Função

Entrevistado	Cargo que ocupa na IES	Tempo na Função	Experiência Anterior
1	Diretor Executivo	Mais de 11 anos	Não
2	Subdiretoria Operacional	De 5 a 7 anos	Não
3	Subdiretoria Acadêmica	De 5 a 7 anos	Sim
4	Assessoria Contábil	De 5 a 7 anos	Não
5	Supervisão de Patrimônio	Menos de 1 ano	Não
6	Coordenação de Registro e Controle	De 5 a 7 anos	Não
7	Supervisão de Pessoal	De 1 a 3 anos	Não

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Em seguida foram explorados os quesitos idade, sexo, escolaridade e área de formação dos entrevistados, exposto conforme Quadro 5.

Quadro 5 - Perfil dos entrevistados - Escolaridade

Entrevistado	Idade	Sexo	Escolaridade	Área de Formação
1	Acima de 66	Masculino	Especialização	Administração
2	Entre 46 e 55 anos	Feminino	Especialização	Administração
3	Acima de 55 anos	Feminino	Mestrado	Administração
4	Entre 46 e 55 anos	Feminino	Especialização	Ciências Contábeis
5	Entre 26 e 35 anos	Masculino	Especialização	Ciências Contábeis
6	Entre 36 e 45 anos	Feminino	Especialização	Administração
7	Entre 46 e 55 anos	Masculino	Especialização	Ciências Contábeis

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A apresentação do perfil dos gestores da IES tem como propósito contribuir para a compreensão do processo orçamentário da IES investigada. Observamos, por meio da análise dos dados exibidos no Quadro 4, que o cargo ocupado pelos entrevistados viabiliza a contribuição para essa pesquisa. Ressaltamos ainda que foi entrevistado não somente o diretor executivo, principal responsável pela elaboração do orçamento, mas também gerentes e diretores, em razão de suas participações de forma indireta no sistema orçamentário.

4.4 Componentes orçamentários

Tomando como base as entrevistas realizadas e considerando o planejamento orçamentário, foi possível identificar que a IES elabora e implementa o planejamento estratégico, chamado de Plano de Desenvolvimento Institucional. Esse plano é realizado para um horizonte de cinco anos e apesar de ser uma exigência da legislação do Ministério da Educação, a organização adota essa ferramenta como instrumento de gestão.

Quanto ao planejamento de curto prazo, a IES não utiliza um plano específico, no entanto adota como prática, a implementação das atividades previstas no PDI para a consecução de seus objetivos. O planejamento de curto prazo é a própria implementação do que foi previsto no PDI, empregado em forma de plano de ação. Um dos instrumentos de planejamento de curto prazo que a IES aplica é o do orçamento empresarial, no entanto encontra-se em processo de elaboração.

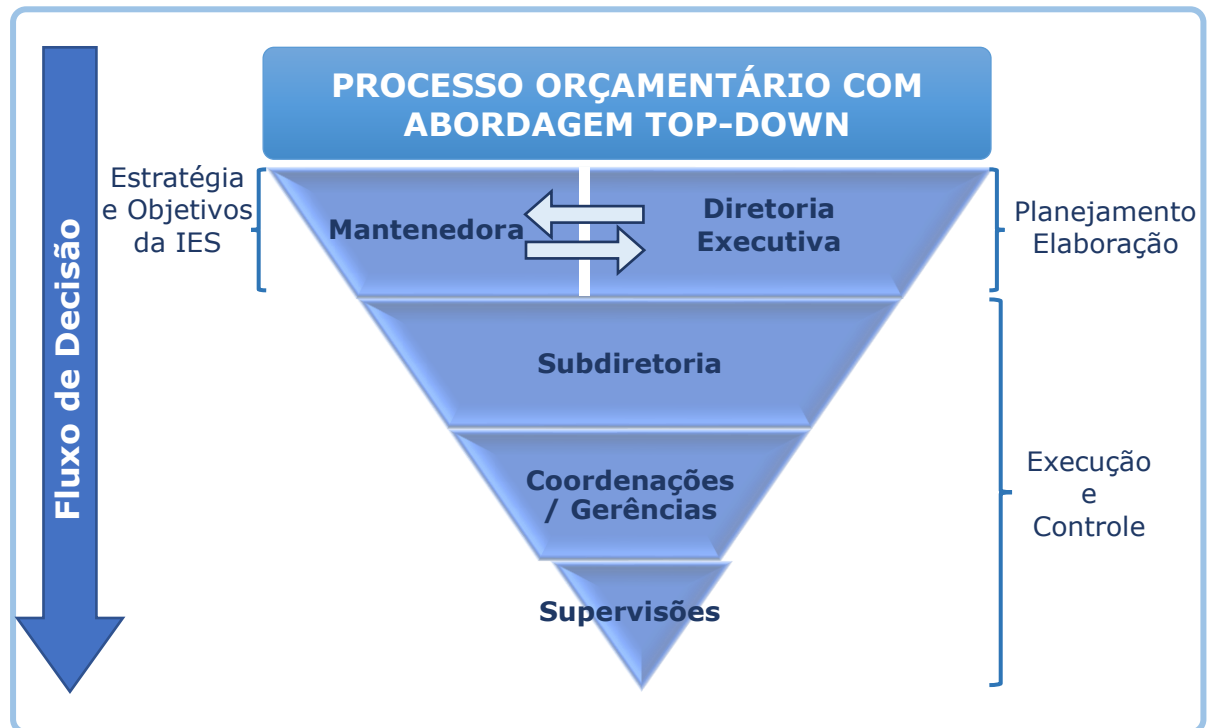
A instituição pesquisada elabora o orçamento para atender o PDI e foi preparado com base nas informações de receitas e despesas que foram realizadas nos anos anteriores. Tomando como referência as informações passadas, a assessoria contábil projetou 5% para os próximos cinco anos.

Não se pode dizer que a instituição pesquisada adota, atualmente, o orçamento empresarial como uma ferramenta gerencial, no entanto existe a ideia de concretizar essa metodologia para o dia-a-dia da organização, até porque está em processo de construção pela direção executiva.

Para o processo orçamentário a IES emprega um modelo de gestão *top-down*, no qual sugere uma orientação descendente do fluxo de informação, nesse estilo de gerenciamento as decisões, cronogramas, e orçamento são definidos pelo gerenciamento superior, cabendo à equipe a execução do plano (MARTINICH, 2016).

Em um orçamento do tipo *top-down* (de cima para baixo), as projeções são realizadas pela alta direção, restando aos departamentos subordinados apenas a tarefa de desdobrá-lo (JERONIMO, 2017a), visto que em processos dessa natureza costumam ser menos detalhados. A Figura 20 retrata a forma de gerenciamento do processo orçamentário da IES, no qual o grau de importância do poder decisório em relação aos custos e orçamento diminui à medida que desce nos níveis hierárquico.

Figura 20 – Processo Orçamentário da IES com abordagem *top-down*



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A IES passa por um processo de reestruturação na área administrativa e que atualmente a Assessoria Contábil está reorganizando o centro de custo, principalmente no que diz respeito a parametrização de sistema, definição de centros de custo e critérios de rateio das despesas.

O controle orçamentário é realizado por meio planilhas eletrônicas, apesar de existir um sistema na IES que ainda não é utilizado em virtude do estudo que está em andamento quanto a configuração e rateio das principais contas, nesse sentido, os principais componentes orçamentários controlados são as contas da Demonstração do Resultado do Exercício e são confrontados com o que foi praticado no ano anterior. O Quadro 6 ilustra os componentes orçamentários da IES.

Quadro 6 - Componentes orçamentários da IES

Conta
Cursos de graduação e pós-graduação Total
Bolsas Total
(-) Deduções da Receita Bruta Total
Outras Receitas Total
Despesas com pessoal Total
Encargos Sociais Total
Despesas de Ocupação Total
Despesas de utilidade e serviços total
Despesas gerais total
Serviço prestado PJ total
Serviço prestado PF total
Impostos, contribuições e taxas total
Despesas financeiras total
(-) Receitas financeiras total
Despesas indedutíveis total
Despesas correntes total
Despesas não operacionais total
(-) Receitas não operacionais total
Total Geral

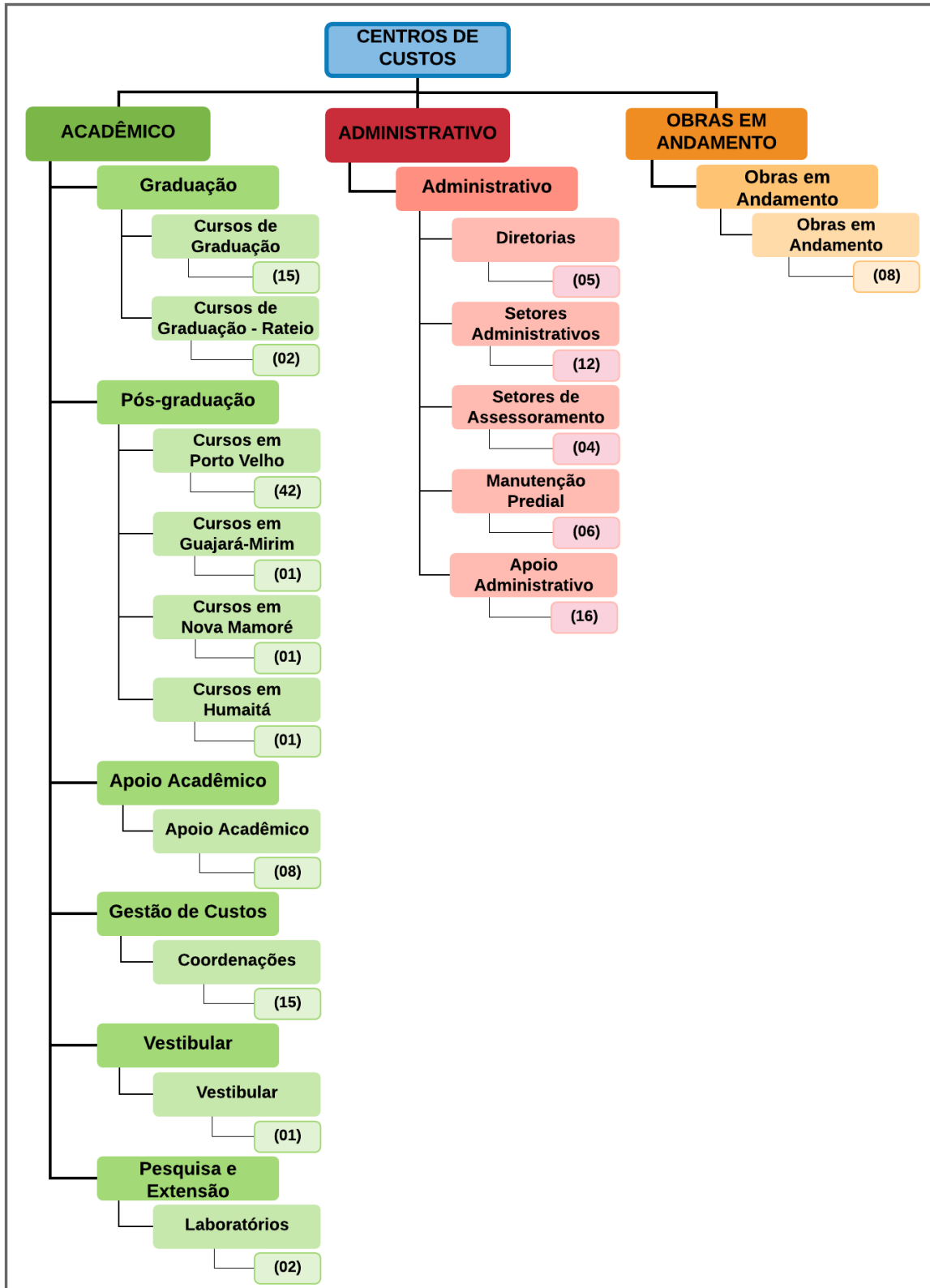
Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A IES contratou uma empresa para auditar suas contas e implementar o sistema gerencial, inicialmente está sendo desenvolvido em cada setor para depois efetivar na organização como um todo. Esta fase está quase que totalmente concluída, no entanto a gerência de Tecnologia da Informação – TI está elaborando todos os relatórios para posteriormente efetivar as funções gerenciais e estratégicas que o sistema permite.

Por meio da entrevista foi possível constar que a IES passa por um processo de reformulação, tanto na área acadêmica quanto no campo administrativo, e esse processo afeta diretamente os aspectos de planejamento estratégico, econômico e financeiro, por conseguinte, os componentes orçamentários que a organização monitora são os resultantes das demonstrações contábeis, concentrando-se a um comparativo entre o realizado no exercício corrente e o realizado do ano anterior.

Os Centros de Custos são subdivididos em quatro níveis de classificação, separados em três grandes Centros: Acadêmico, Administrativo e Obras em Andamento. Todos os gastos são alocados aos centros de custos, sendo 88 no Acadêmico; 43 no Administrativo; e 8 no Obras em Andamento, totalizando 139 Centros de Custos, retratados conforme visto na Figura 21.

Figura 21 – Centros de Custos



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

4.5 Mapeamento do processo orçamentário

O alto nível de competitividade no atual cenário tem se mostrado um aspecto crucial para que as organizações ajustem seus processos de forma a conciliá-los às necessidades de seus clientes e de outras partes envolvidas. É imprescindível o esforço das Instituições de Ensino Superior em busca pela melhoria e inovação dos processos administrativos para atender as demandas da sociedade e exercer suas funções face a comunidade em que está inserida (PEREIRA, JACOBSEN, MARTINA e LENGELER, 2017).

Fazer a gestão de uma organização requer conhecimento dos processos organizacionais, além de técnicas e ferramentas que o gestor precisa dominar. Uma gestão eficaz baseada em processos de negócios é bastante importante para qualquer organização, pois permite a modernização do modelo de negócios e seus processos gerenciais, oportunizando agregar valor e melhorar o atendimento de suas necessidades internas, bem como de seus clientes (PAINES e FREITAS, 2018).

Toda organização apresenta uma série de atividades que se correlacionam com a finalidade alcançar seus objetivos e atender as expectativas de seus clientes. Uma metodologia empregada pela ciência da Administração para conduzir esse tipo de análise é o *Business Process Modeling – BPM* ou gestão por processos, pois a abordagem aplicada é disciplinada de tal forma que seja capaz de identificar, desenhar, executar, medir, coordenar e controlar os processos de negócio, na busca de resultados que estejam alinhados com os objetivos organizacionais (ABPMP, 2013; COSTA e MOREIRA, 2018).

A gestão de processos nas organizações é uma operação mais que necessária para assegurar o alcance de seus objetivos de forma eficaz, maximizando os resultados e minimizando os recursos. Nesse caso o mapeamento dos processos surge como uma importante ferramenta de controle e acompanhamento dos processos organizacionais.

Considerando esses aspectos, se fez necessário mapear e analisar os processos existentes para propor um modelo de execução orçamentária, cujo impactos provenientes deste reflita em melhorias para a Instituição de Ensino Superior pesquisada. Para tal, foram mapeados os processos de matrícula, pagamento de pessoal, aquisição de materiais e contratação de serviços.

4.5.1 Mapeamento do Processo de Matrículas

A Coordenação de Registro e Controle Acadêmico – RCA é o setor encarregado pelos serviços de secretaria da IES, nele são realizadas todas as atividades referentes a manutenção dos registros e arquivos de documentação de todos os egressos, assim como de todos os alunos ativos na IES, além da expedição documental necessária para apoiar o desenvolvimento do processo acadêmico, dando valor legal a toda a documentação expedida com aval do Subdiretoria Acadêmica, a quem está diretamente subordinada. Para fazer a gestão da secretaria o RCA conta com um quadro de nove colaboradores, sendo uma a coordenadora do departamento.

O processo de matrícula de acadêmicos representa a principal fonte de entrada de recursos financeiros da instituição. Esse processo é semelhante, tanto para acadêmicos da graduação quanto da pós-graduação, os de graduação realizam a matrícula no RCA, já os acadêmicos de pós-graduação realizam na secretaria do próprio núcleo da pós-graduação.

O processo mapeado foi o de matrícula dos alunos de graduação, visto que este representa a principal fonte de entrada de recursos financeiros da IES. A cada semestre o acadêmico de graduação necessita refazer esse procedimento. Se o acadêmico for veterano o processo, em grande parte, é feito *online*, por meio do Portal Educacional.

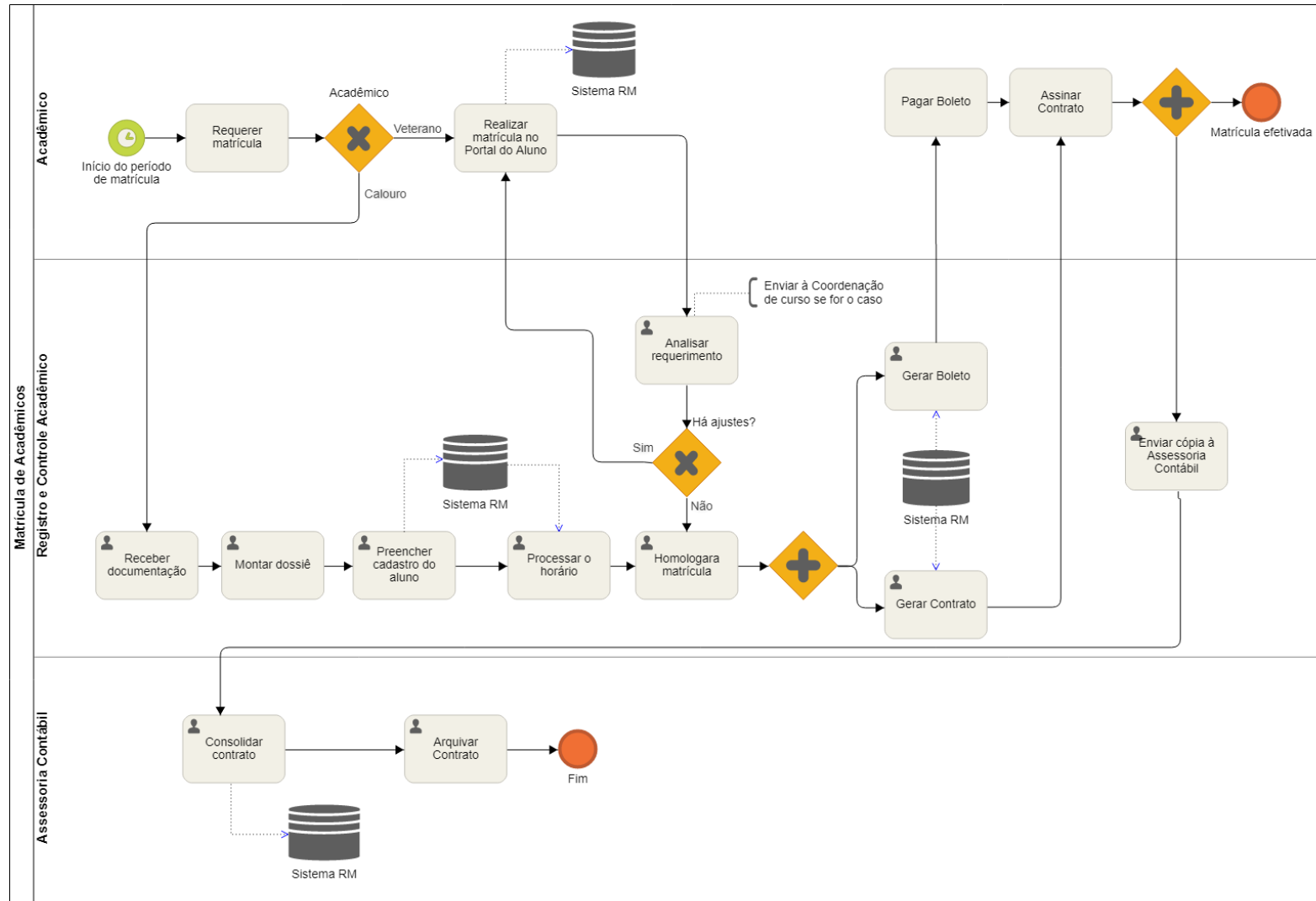
No período estabelecido para a realização de matrícula, o acadêmico deve acessar o portal e selecionar as disciplinas e horários para o semestre letivo, realizada esta etapa o RCA analisa o requerimento do aluno, se for o caso de algum tipo de ajuste pode ser enviado à coordenação de curso para melhor análise, não sendo o caso o RCA retorna o requerimento ao aluno informando os ajustes, este dá ciência e o RCA homologa a matrícula. Por meio do portal do acadêmico o aluno gera e efetua o pagamento do boleto bancário e assina o contrato. A partir da assinatura do contrato o aluno é considerado matriculado.

Logo após a assinatura do contrato, o RCA envia o processo para a Assessoria Contábil. Esse é um procedimento adotado pela Contabilidade para fins de consolidação entre o financeiro e o contrato assinado. Para fins contábeis a Assessoria Contábil só considera o acadêmico matriculado após essa validação.

Representado na Figura 22, o mapeamento do processo de matrícula de acadêmicos possibilita compreender um dos componentes orçamentários

fundamentais na gestão da IES, visto que um dos indicadores considerados para a elaboração do orçamento empresarial é a previsão de receitas.

Figura 22 – Processo de Matrículas



4.5.2 Mapeamento do Processo de Aquisição de Bens e Serviços

A Supervisão de Patrimônio está subordinada à Gerência Administrativa e Financeira e é o setor responsável pelo estabelecimento do fluxo dos materiais na IES, setor em que as funções de Compras e Almoxarifado são suas principais atribuições, representadas na Figura 23. A função Compras é encarregada pela aquisição de produtos e contratação de serviços da IES, setor em que são realizadas as cotações e ordens de compra, as negociações com os fornecedores, o recebimento e a comparação de propostas, entre outras. É o departamento incumbido pela obtenção de todo o material necessário para que a IES mantenha suas atividades acadêmicas e administrativas funcionando adequadamente.

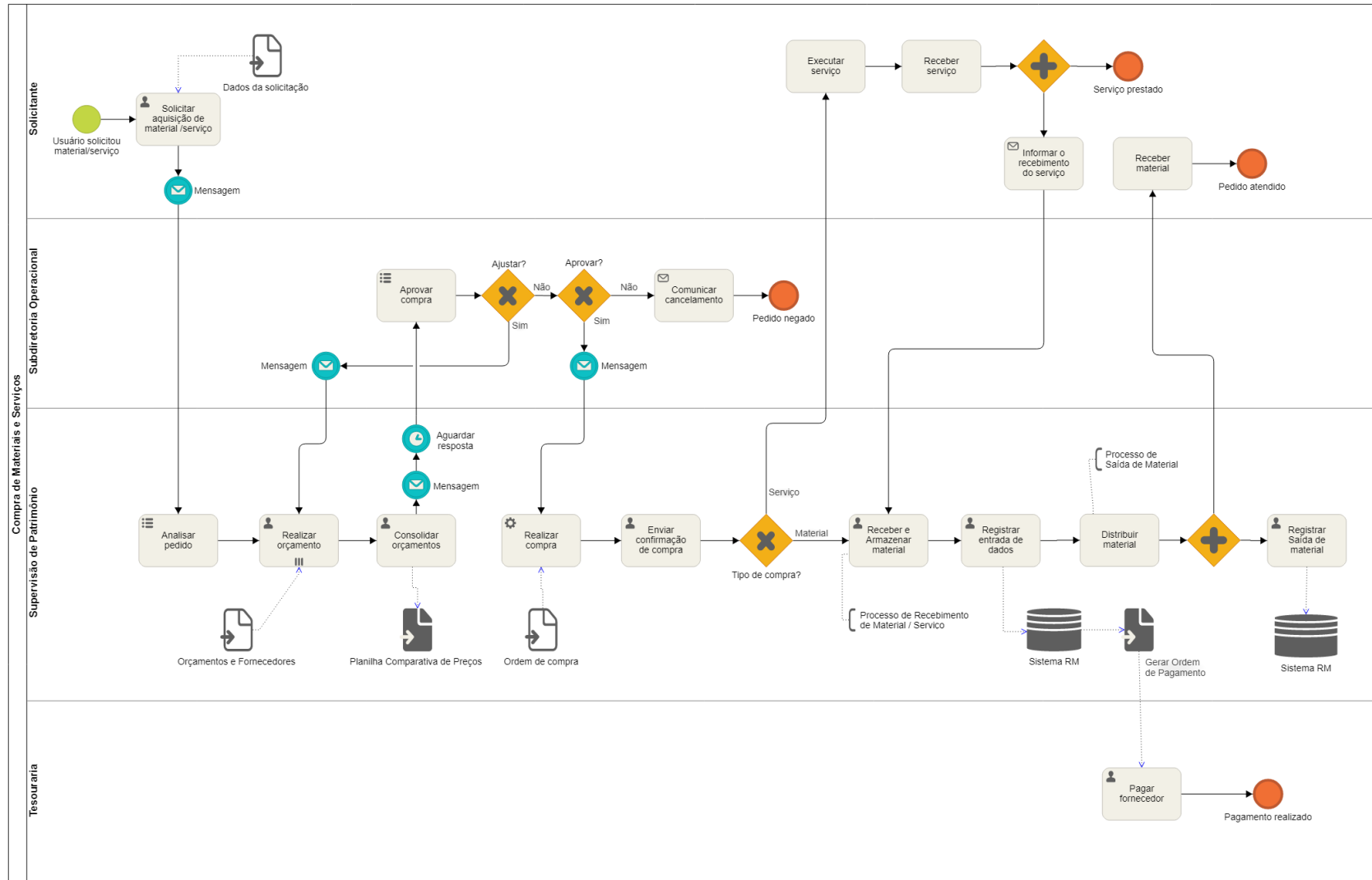
Quanto à função Almoxarifado, a Supervisão de Patrimônio operacionaliza a gestão do estoque, por meio do recebimento, armazenagem e distribuição de materiais, efetuando o correto registro de entrada e saída de materiais. Esse é um processo que demanda atenção e cuidado, pois é a partir da aquisição e contratação de serviços que a IES efetuar o correto direcionamento dos custos. Após a solicitação de um bem ou serviço, no caso de indisponibilidade em almoxarifado, a Supervisão de Patrimônio elabora uma cotação, com no mínimo três orçamentos e despacha para a Subdiretor Operacional, não sendo aprovado o pedido, é comunicado ao usuário solicitante, caso o pedido seja aprovado a Supervisão de Patrimônio providencia a compra do material ou contratação do serviço.

Após o recebimento da compra ou contratação do serviço é efetuado o registro correspondente no Sistema da IES. O registro compreende, além do preenchimento de várias informações sobre o produto, a correta alocação do bem ou serviço ao centro de custo correspondente ao pedido solicitado. O registro é efetuado tanto na entrada, quanto na saída do bem ou serviço e é executado pelo próprio Supervisor de Patrimônio, que tem formação em Contabilidade o que facilita o entendimento acerca da correta alocação no sistema de custeio.

O quadro de pessoal da Supervisão de Patrimônio é composto por 15 colaboradores, dentre esses o supervisor, que tem a competência de gerir o estoque dos bens patrimoniais e dos materiais de consumo, bem como a contratação de serviços para atender a demanda da IES.

A gestão patrimonial inclui atestar as notas fiscais dos bens entregues pelos fornecedores da IES, bem como o correto registro da alocação ao centro de custo.

Figura 23 – Processo de Aquisição de Bens e Serviços



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

4.5.3 Mapeamento do Processo de Pagamento de Pessoal

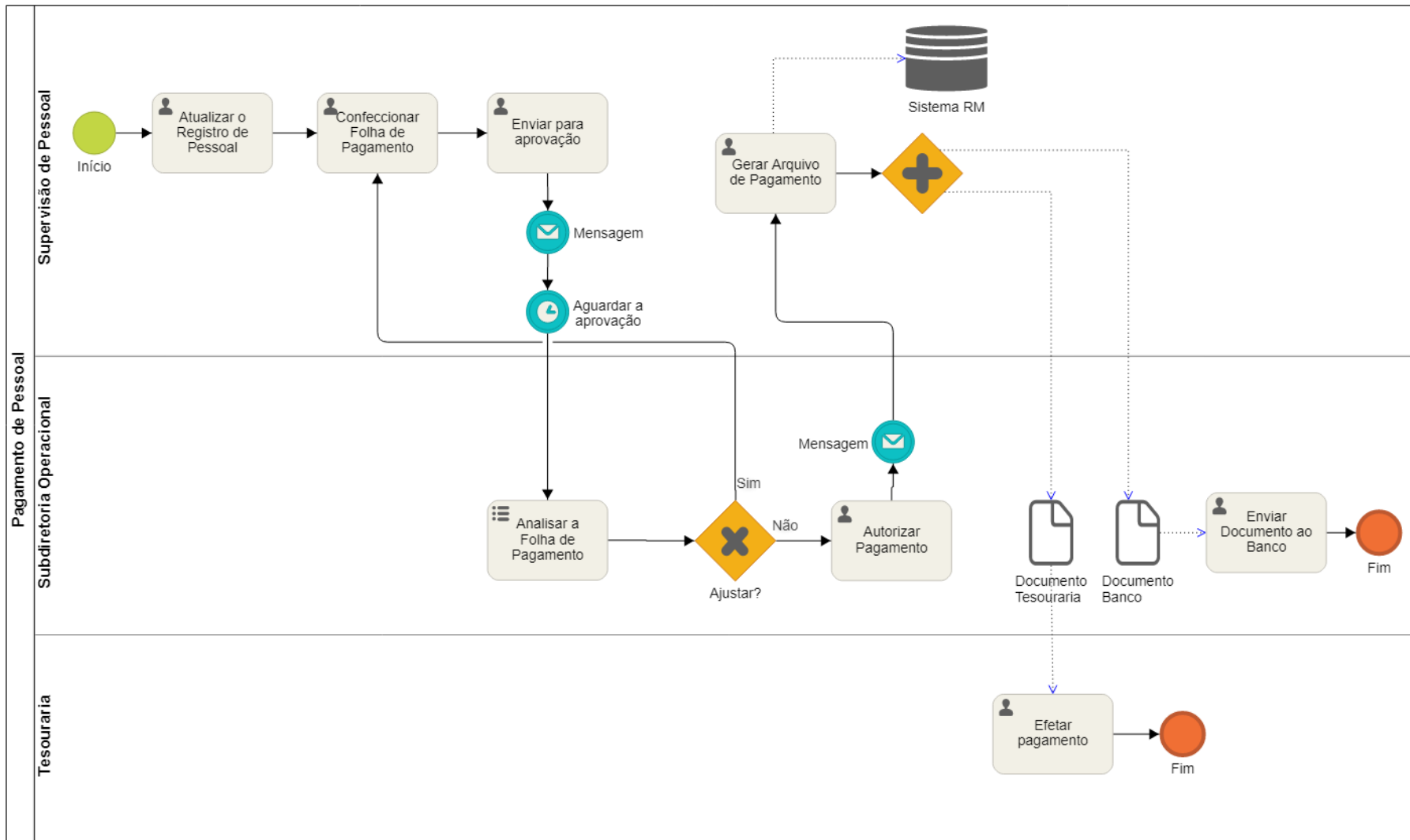
A Supervisão de Pessoal é a parte integrante da estrutura organizacional que cuida dos assuntos referentes ao corpo docente e administrativo, desde a sua contratação, registro de pessoal, pagamento de salário, transporte, alimentação, férias, 13º Salário, licença média, dentre outros e está subordinada à Gerência Administrativa e Financeira da IES. O Supervisor de Pessoal conta com três colaboradores auxiliares para realizar as tarefas e atividades específicas da seção.

A folha de pagamento constitui uma parte significativa da composição orçamentária e custeio de uma IES, mapear o Processo de Pagamento de Pessoal significa entender e documentar o fluxo de trabalho, como ele ocorre no dia a dia, sua abrangência, seus gargalos, pontos positivos e negativos.

Os fatos que envolveram a relação de trabalho são descritos e convertidos em referências numéricas, dessa forma, além da função operacional a Folha de pagamento exerce, também, a função contábil e fiscal, visto que é organizada com base em todas as ocorrências mensais do colaborador.

Para a confecção da folha de pagamento o registro de pessoal deve estar atualizado, após uma análise inicial no próprio setor, a folha de pagamento é enviada à Subdiretoria Operacional, que após examinar pode efetuar ajustes ou autorizar de imediato o pagamento. Após autorizado a Supervisão de pagamento gera os arquivos de pagamento, que podem ser de dois tipos: o arquivo destinado ao banco ou, eventualmente, arquivo destinado à Tesouraria, conforme demonstrado na Figura 24.

Figura 24 – Processo de Pagamento de Pessoal



4.6 Proposição de modelo orçamentário

Com o propósito de melhorar o processo de gestão e execução orçamentária de uma instituição privada de ensino superior, surgiu a proposta da construção de um modelo de controle orçamentário para as unidades acadêmicas que compõem uma IESP, com vistas a auxiliar os executivos no processo de gerenciamento da organização. Nesse item, será apresentada a metodologia de implantação de um modelo orçamentário, além de descrever cada etapa desse processo.

O modelo de orçamento proposto tem como base os conceitos de gestão matricial, que teve sua concepção na gestão de projetos, na década de 60, com o desenvolvimento da indústria aeroespacial e que posteriormente sua metodologia foi transferida para a administração de gastos por sua aplicabilidade com o alinhamento estratégico das organizações (JERONIMO, 2017b).

O controle matricial é um dos mais recentes conceitos de controle orçamentário. No Brasil seus princípios foram criados na década de 90, adaptando os fundamentos do orçamento base zero, momento em que foi realizado um exame detalhado dos gastos, com a definição de metas de redução específicas para cada gerência (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

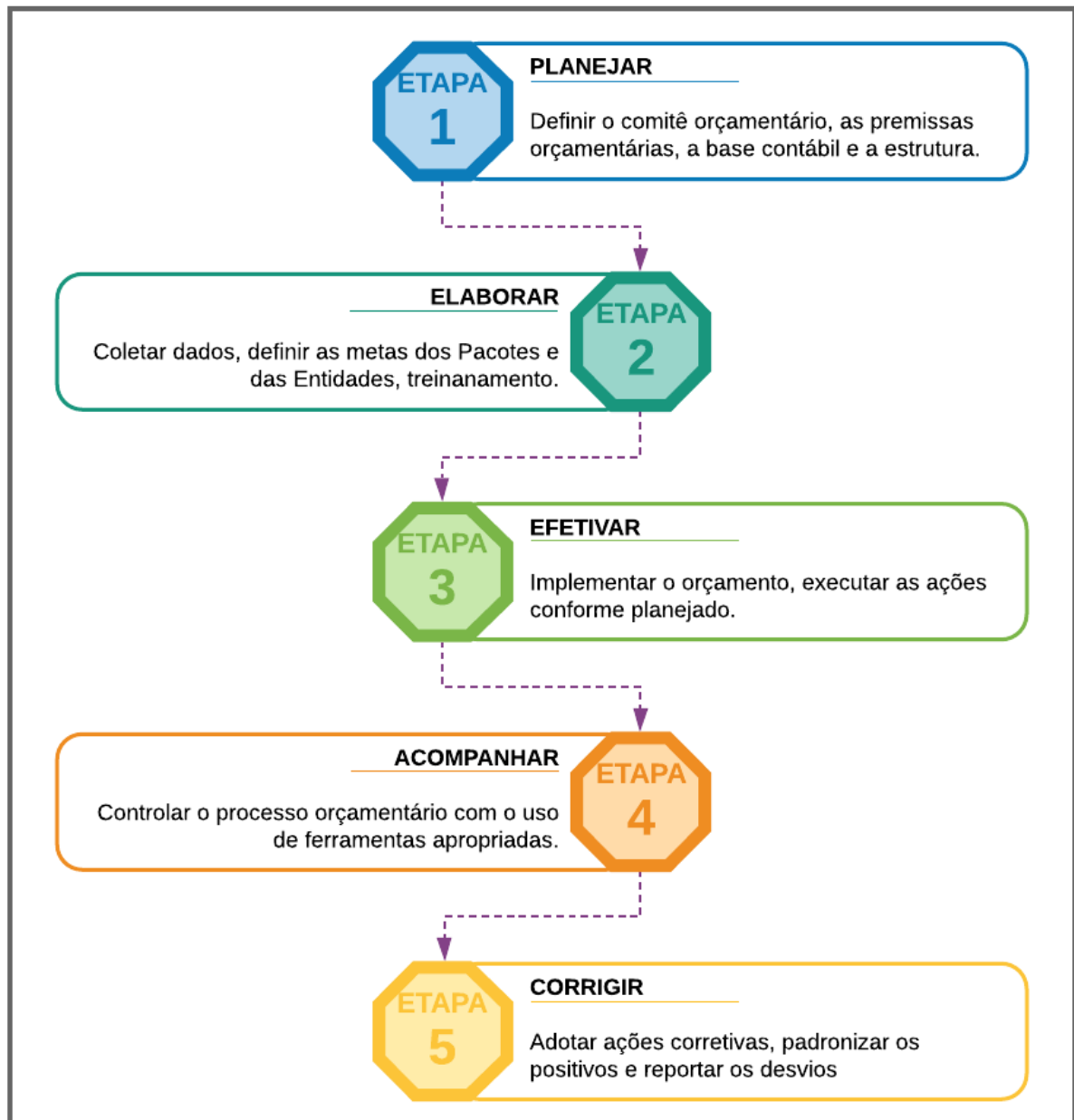
Com esse mesmo entendimento, Oliveira, Ramos, Silva e Prado (2015) asseveram que o GMD é uma metodologia que faz parte dos mais recentes conceitos de planejamento e controle orçamentário, em razão de fazer um minucioso exame detalhado de todos os gastos, contribuindo para a definição da redução de metas de cada centro de custo e comparando com as melhores práticas.

Voltz *et al.* (2017) sustentam que o modelo orçamentário matricial aprimora a alocação de recursos, no momento em que são realizadas análises detalhadas dos gastos, redução de metas específicas para cada gasto em cada departamento, sempre buscando o alinhamento com as prioridades estratégicas da empresa.

Dessa forma, com a execução do Orçamento Matricial busca-se gastar menos com a redução de valores de alguns itens e fazendo mais, melhorando os processos, o controle e acompanhamento da metodologia.

A implementação do modelo proposto consiste em 5 etapas distintas, conforme representado na Figura 25 e que serão descritas cada fase do processo.

Figura 25 - Fluxo de Implementação do Modelo Proposto



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A primeira etapa consiste na fase de planejamento do processo como um todo; na segunda etapa parte-se para a elaboração do orçamento; na fase seguinte vem a implementação do que foi planejado; na quarta etapa deve-se fazer o acompanhamento e os ajustes necessários no processo orçamentário; e na última etapa fazer as correções e melhorias para os próximos exercícios. Nos subitens a seguir passa-se a descrever cada etapa do processo.

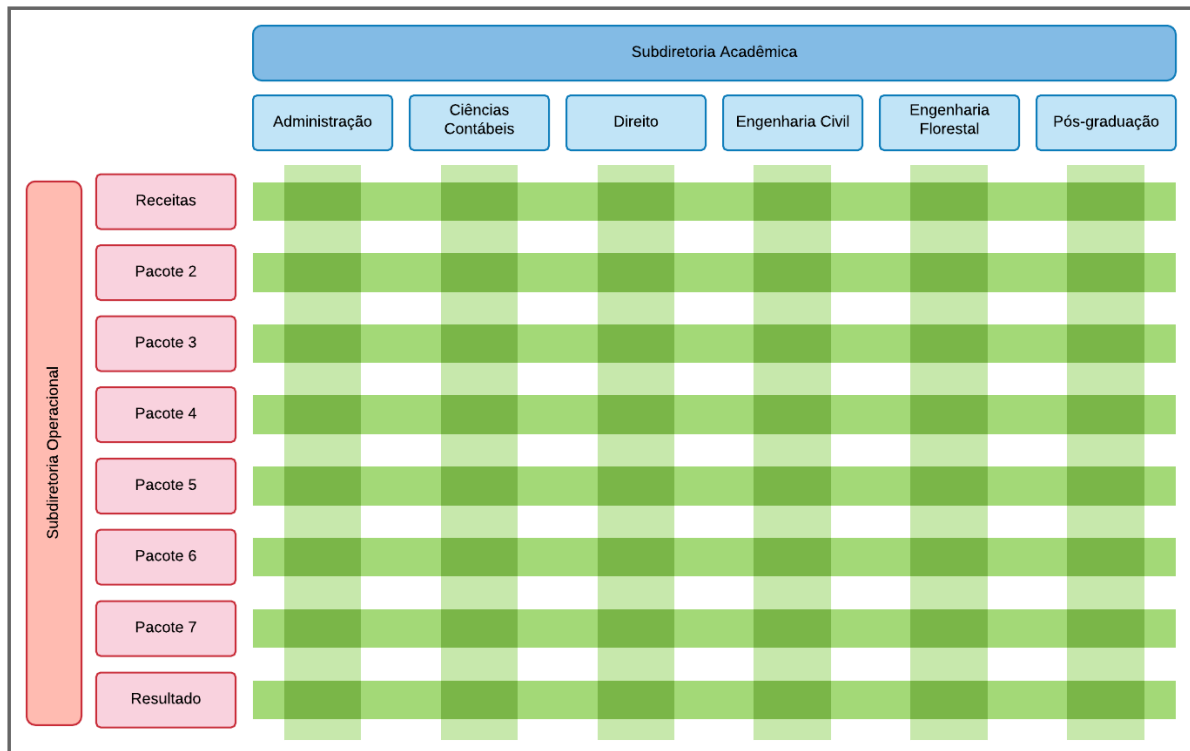
4.6.1 Etapa 1 – Planejar

Nessa Etapa, o processo de planejamento consiste em idealizar a base orçamentária em que abrange todas as atividades que precedem a execução orçamentária em si. É importante que nessa etapa a empresa dedique esforço suficiente, a fim de minimizar problemas durante a execução orçamentária para isso se faz necessário instituir um comitê orçamentário, que tem como função explicitar e orientar a introdução das metas e dos objetivos estratégicos no plano orçamentário, além de definir as premissas orçamentárias, selecionar o cenário a ser utilizado e consolidar o cronograma (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

Um ponto a ser destacado nessa fase é a análise dos dados do sistema contábil da IES, visto que a estruturação do plano de contas será empregada no modelo proposto para a definição das áreas de responsabilidade, centros de lucro e de custos, assim como suas ligações interdepartamentais.

Para o modelo proposto, a matriz ilustrada na Figura 26 representa a estruturação em centros de resultados. O modelo proposto está configurado num formato misto que além de ser estruturado no formato matricial apresenta características de controle *top-down*.

Figura 26 - Matriz dos Centros de Resultados



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O modelo proposto está fundamentado no Orçamento Matricial (OM), que também é qualificado como Gerenciamento Matricial de Despesas (GMD), por tratar-se de uma metodologia gerencial para planejamento e controle orçamentário que cada vez mais vem conquistando adeptos, principalmente por ser de fácil elaboração e por proporcionar uma análise objetiva e com uma visão cruzada de gestores (JERONIMO, 2017b).

O cerne da proposta é analisar e gerir as receitas e as despesas não mais por centros de custos isoladamente, mas por uma visão cruzada de entidades e pacotes. A metodologia GMD trata os Pacotes como sendo os grupos de receitas, despesas, custos ou investimentos da organização e as Entidades são as subdivisões da empresa, como unidades de negócios, centros de custos ou departamentos.

As linhas representam os Pacotes, que são agrupados em contas de mesma natureza e demonstram as receitas, os gastos e os resultados da IES. Para cada Pacote deve ser nomeado um gestor que tem a responsabilidade gerencial de controlar os gastos e estes são subordinados ao gestor geral do Pacote, no caso desta pesquisa, à Subdiretoria Operacional.

As colunas refletem as Entidades, que neste caso, correspondem as unidades de graduação e pós-graduação da IES, visto que constituem a atividade fim da organização educacional. O gestor de cada Entidade tem a responsabilidade gerencial de acompanhar e controlar os gastos de sua unidade e estes estão subordinados ao gestor geral da Entidade, no caso desta pesquisa, à Subdiretoria Acadêmica.

A natureza conceitual da GMD implica em uma visão horizontal e uma visão vertical, caracterizando a análise matricial. O gestor de coluna é o responsável pelo orçamento de seu departamento e responde por todas as contas contábeis de receitas e despesas de sua área. Já o gestor de linha, é o responsável por determinada conta contábil e responde por essa conta perante a empresa (PADOVEZE e TARANTO, 2009).

As contas com maior gasto devem ter um tratamento especial de análise, no entanto todas as contas devem ser detalhadas. A planilha apresentada na Figura 27 propõe um modelo de alocação dos valores de cada Pacote para as Entidades. Na primeira coluna são apresentados os pacotes. Cada pacote agrupa as contas de mesma natureza que são discriminadas na coluna "Contas", a terceira coluna destaca as "Entidades" e na quarta coluna, o percentual que foi alocado a cada entidade do valor total do pacote referenciado.

Figura 27 - Modelo de Alocação dos Pacotes às Entidades

PACOTE	CONTAS	ENTIDADES	% ALOCAÇÃO
Pacote 2		Administração	
		Ciências Contábeis	
		Direito	
		Engenharia Civil	
		Engenharia Florestal	
		Pós-graduação	

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Para cada Pacote deve ser definida suas contas e o percentual de alocação referente a cada Entidade.

4.6.2 Etapa 2 – Elaborar

A fase de elaboração, contempla a construção propriamente dita do modelo orçamentário e para tanto os dados contábeis devem ser coletados e analisados com mais profundidade, visto que cada conta deve ser desmembrada até o nível de aplicação na unidade de consumo.

Separar as contas contábeis em grupos que tenha as mesmas características e de natureza semelhante, pois são estas que comporão os Pacotes e farão parte da Matriz dos Centros de Resultado. Após uma análise criteriosa dos componentes orçamentários da IES (Quadro 6), os dados devem ser consolidados a fim de possibilitar a definição dos Pacotes e construção da Matriz dos Centros de Resultado.

Um aspecto relevante na construção da matriz, é a definição das metas para cada Pacote e Entidade e estas devem ser negociadas entre os gestores de pacotes e gestores de entidade, já que os respectivos gestores terão o encargo de controlar o orçamento da unidade sob sua gestão. Para posterior acompanhamento e controle é salutar e uma boa prática de gerenciamento que o Comitê Orçamentário defina os indicadores de desempenho para as contas dos Pacotes. Esses indicadores serão ferramentas úteis para a definição das metas globais e treinamento dos gestores.

Ainda, nessa etapa, deve ser realizado o treinamento da metodologia e a conscientização para o atingimento das metas. É imprescindível capacitar os donos dos Pacotes e Entidades, uma vez que são as pessoas que desempenham o papel fundamental para o sucesso do resultado esperado da organização. O treinamento consiste não somente na preparação dos gestores, mas também na disseminação da ferramenta para todo o corpo de colaboradores da IES, principalmente para aqueles que têm uma ligação direta com os gastos.

Concluída a etapa de elaboração e validação por parte da diretoria executiva, inicia-se a execução do orçamento matricial, que consiste na aplicação efetiva dos recursos.

4.6.3 Etapa 3 – Efetivar

Essa etapa corresponde a implementação propriamente dita do orçamento matricial, para tanto Padoveze e Taranto (2009) atestam que esse modelo se baseia em cinco fundamentos:

a) controle cruzado das despesas e das receitas, onde todos os gastos são acompanhados por duas pessoas, ou seja, um gestor de linha que o é responsável pelo total dos gastos da sua linha e o gestor da coluna que responde por todos os gastos do seu setor;

b) dupla responsabilidade na prestação de contas proporcionando maior controle dos gastos;

c) possibilidade de conflitos devido a existência de dois responsáveis pela prestação de contas, daí a necessidade de negociação entre ambos;

d) aplicabilidade personalizada devido à natureza e ao valor, alguns gastos já são controlados por setores específicos por isso não é necessário que esses gastos sejam inclusos no orçamento matricial; e

e) cultura orçamentária aberta às mudanças, visto que a implantação do GMD deva haver uma preparação adequada dos funcionários e chefias para que haja sucesso no orçamento e que ele permaneça ao longo do tempo.

No processo de implantação do orçamento matricial, as dificuldades são naturais, como em qualquer introdução de nova metodologia. Nesse contexto, Dalpaz e Trentin (2014) destacam que o quadro de pessoal é o elemento-chave para que a

implantação de um gerenciamento matricial alcance os objetivos propostos, posto que o sucesso do sistema é dependente daqueles que o alimentam e o fazem funcionar.

As ações efetivas de execução orçamentária são realizadas com o auxílio de um sistema computacional integrado responsável pela contabilização de todas as transações que ocorrem na IES, facilitando o processo de execução, acompanhamento e revisão do orçamento.

4.6.4 Etapa 4 – Acompanhar

Concomitantemente a execução do orçamento, ele deve ser regularmente analisado para averiguar se o realizado está em conformidade com o planejado, para tal, devem ser definidas ferramentas de comparação de resultados, para que as ações corretivas sejam tomadas e possibilite a melhoria contínua do processo e dos resultados por meio da avaliação de desempenho.

Acompanhar o processo orçamentário é um relevante procedimento de controle para em casos de possíveis distorções orçamentárias os ajustes devam ser corrigidos prontamente, para tanto é essencial o emprego de ferramentas gerenciais de acompanhamento e controle orçamentário.

As empresas que adotam o conceito de gerenciamento matricial devem incorporar a cultura do controle no processo orçamentário e quando surgir casos de variações orçamentárias, Padoveze (2010) defende que os desvios sejam justificados de forma dupla, isto é, tanto pelos gestores de entidade, quanto pelos gestores de pacote. Nesse caso cada gestor de um centro de custo ou receita justifica a sua parte, e o gestor responsável pelo total dos gastos ou receitas, concordando ou não com as justificativas individuais, faz sua análise e justificativa do conjunto do item orçamentado.

Fortalecendo o entendimento de justificativa dupla, para casos de diferença entre o orçado e o realizado, Palombo, Malagutti e Silva (2017) consideram que o processo de acompanhamento consiste em monitorar o orçamento matricial, com o objetivo de identificar as variações entre o planejamento aprovado e a realidade da empresa e nos casos possíveis de distorções orçamentárias devem ser justificados pelos gestores de entidade e posteriormente aprovadas pelos gestores de pacote.

O acompanhamento e controle do orçamento é realizado pelo processo de comparação entre o que foi inicialmente planejado e o que realmente ocorreu em um

determinado momento, e é materializado por meio de relato documental das variações, causas, efeitos e oportunidades de melhorias.

Um dos fundamentos da metodologia GMD consiste no acompanhamento duplo, para tanto a Figura 28 destaca um modelo de planilha para o acompanhamento dos pacotes e a Figura 29 um modelo de planilha para o acompanhamento das entidades.

Figura 28 - Matriz de Acompanhamento de Pacotes

Período:				
PACOTE / CONTA	META	REALIZADO	DESVIO	STATUS

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Trata-se de uma planilha de acompanhamento dos pacotes (Figura 28) e de acompanhamento das entidades (Figura 29) onde são inseridas as metas de cada pacote/entidade, os gastos no período que foram efetivamente realizados e seu desvio em termos percentuais. Na coluna “Status” é importante destacar, visualmente, a representação do desvio, que a critério do comitê orçamentário pode ser definido por cores (vermelho, amarelo e verde); setas ou ícones que possam melhor ilustrar a situação orçamentária daquele pacote/entidade. É uma boa prática que a atualização dessa matriz seja mensal, posto que distorções acima do planejado possa provocar ações corretivas, bem como ações preventivas para os meses subsequentes impedindo, assim, o acúmulo de desvio da meta.

Figura 29 - Matriz de Acompanhamento de Entidades

Período:				
ENTIDADES	META	REALIZADO	DESVIO	STATUS
Administração				
Ciências Contábeis				
Direito				
Engenharia Civil				
Engenharia Florestal				
Pós-graduação				

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O ponto chave para o acompanhamento do processo orçamentário é identificar se as metas foram alcançadas, e se não foram deve-se fazer um diagnóstico desses desvios. Quando foge do padrão planejado é necessário explorar suas causas e propor novas ações para auxiliar na retomada do plano traçado.

4.6.5 Etapa 5 – Corrigir

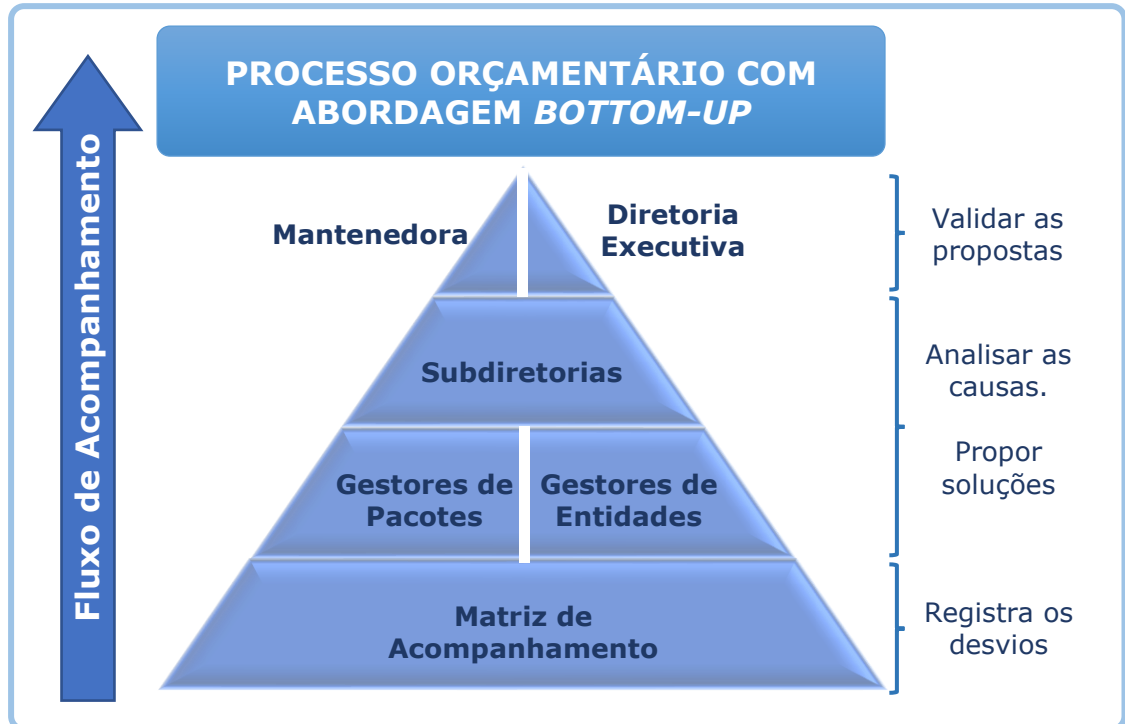
Essa etapa garante o efetivo arremate da implantação da metodologia GMD, no entanto é imperativo que seja bem conduzida, pois todo processo deve ser melhorado continuamente e será nessa fase que as ações corretivas serão empreendidas.

No processo orçamentário com abordagem *bottom-up*, onde o acompanhamento se dá de baixo para cima, após o preenchimento da Matriz de Acompanhamento, tanto por parte do gestor de pacote quanto pelo gestor de entidade, e identificado significantes desvios da meta estabelecida, seus respectivos responsáveis devem justificar e analisar a causa raiz do desvio, para, em reuniões de liderança traçar planos de ação no sentido de conter uma tendência de afastamento da meta e propor ações corretivas.

A Figura 30 detalha a dinâmica de como se dá o fluxo do processo orçamentário com abordagem *bottom-up*. Registrados os desvios na Matriz de Acompanhamento, os gestores devem justificar, analisar as causas e propor soluções para estancar as

inconformidades. Posteriormente o plano de ação deve ser validado pela diretoria executiva.

Figura 30 – Processo Orçamentário com abordagem *bottom-up*



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

O foco dessa fase, além de desenvolver o senso de pertencimento e colaboração entre todos da companhia, propicia o fortalecimento e a capacidade da organização de melhorar seus processos continuamente por meio de ações corretivas e disseminação das boas práticas.

Vale salientar que não somente nessa fase, mas em todas as etapas os planos de ação devem ser fartamente documentados para fins de registro histórico e para que todos os envolvidos possam ter o mesmo entendimento do que está sendo executado e, ainda, para os assentamentos das lições aprendidas.

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral desta pesquisa foi propor um modelo de gestão e execução orçamentária para uma Instituição Privada de Ensino Superior a fim de aprimorar e nivelar sua gestão orçamentária com o seu Plano de Desenvolvimento Institucional.

Após mapear e analisar seu processo de planejamento estratégico, foi possível identificar os principais aspectos da elaboração orçamentária e confrontar com os componentes orçamentários inventariados da instituição, de modo que permitam uma análise mais fiel dos vínculos entre os diferentes tipos de resultados, benefícios e óbices.

Quanto ao primeiro objetivo, inventariar os componentes orçamentários da Instituição, conclui-se que a IES pesquisada não dispõe de um processo orçamentário efetivamente implantado, visto que está passando por um processo de reestruturação na área administrativa, no entanto o centro de custo encontra-se atualizado, principalmente a parametrização de sistema, definição de centros de custo e critérios de rateio das despesas.

Relativo ao controle e acompanhamento dos componentes orçamentários, a instituição faz o uso de planilhas eletrônicas para realizar esse procedimento, embora exista um sistema computacional na IES e os principais componentes orçamentários controlados, são as contas da Demonstração do Resultado do Exercício, que são confrontados com o que foi praticado no ano anterior.

No que concerne ao segundo objetivo, mapear o processo de gestão e execução orçamentária, conclui-se que os principais processos da IES, aqueles que representam as fontes imprescindíveis de entrada e saída de recursos financeiros, devem estar em sintonia com o propósito do planejamento orçamentário acrescentando-se que os indicadores da investigação assinalam que os gestores diretos dos processos de matrícula, aquisição de bens e serviços e de pagamento de pessoal, podem contribuir efetivamente com a proposta elaborada nessa pesquisa, visto que o Gerenciamento Matricial de Despesas requer expertises de cada departamento.

Além de ser uma ferramenta de gestão ágil e moderna, o GMD tende a ser mais eficiente que em processos tradicionais devido à combinação cruzada de visões entre o gestor da entidade, que observa os detalhes e particularidades de sua operação, e o dono do pacote, que tem uma visão geral, permitindo comparações entre os diversos departamentos e oportunizar melhorias na organização como um

todo (JERONIMO, 2017b).

Um outro aspecto que merece destaque diz respeito à técnica empregada para mapear o processo de gestão da IES, que foi a notação *Business Process Modeling and Notation (BPMN)*, que é uma metodologia desenvolvida com o objetivo específico de criar um padrão, uma linguagem comum para modelagem de processos de negócios, que em vista disso possibilitou identificar gargalos e identificando oportunidades de aprimoramento, ensejando no modelo proposto.

Com relação ao terceiro objetivo, sistematizar o processo de gestão e o controle da execução orçamentária, observando as diretrizes estratégicas do Plano de Desenvolvimento Institucional, conclui-se que na IES pesquisada o processo orçamentário ainda é operacionalizado numa vertente mais tradicionalista, centralizada, numa visão *top-down*, além disso, os resultados da pesquisa indicam que o retardo na implementação do processo orçamentário, impacta na tomada de decisão quando relacionados a esse tema. Constatando-se, ainda, que a participação dos gestores departamentais na construção desse processo não é efetiva.

Existem diferentes maneiras de gerenciar uma organização e não existe uma solução única para todas, contudo, deve-se levar em consideração, dentre outros aspectos, as características e particularidades de cada entidade. No caso do presente estudo a sugestão nem é de cima para baixo (*Top-down*), nem de baixo para cima (*Bottom-Up*), no entanto, um combinação dos dois pode resultar em um excelente trabalho de equipe e promover excelentes resultados, na medida em que uma abordagem de gerenciamento de baixo para cima, a equipe do projeto fornece significativa contribuição para a funcionalidade, cronograma e orçamento e, por outro lado, o executivo está lá para comunicar e ajudar a resolver problemas quando necessário, mas deixa a equipe descobrir como resolver qualquer problema (MARTINICH, 2016).

As oportunidades de melhoria são constantes nas organizações, cabendo a cada uma delas aproveitar da melhor maneira o surgimento de novas ideias. Para alcançar a máxima eficiência nas suas atividades, as empresas têm inúmeras formas de melhorar os seus processos, todavia, a alta administração deverá dar o primeiro passo, buscando formas de oportunizar o aperfeiçoamento.

Portanto, o estudo fornece instrumentos de gestão favoráveis ao planejamento, acompanhamento e controle orçamentário, levando em conta a relevância desse processo dentro da organização para a tomada de decisão e agilidade de suas

atividades.

Assim sendo, comprova-se que os objetivos apresentados neste estudo foram atendidos, sugerindo um modelo de gestão e execução orçamentária para uma Instituição Privada de Ensino Superior (IPES), além de atestar que é possível e viável otimizar e alinhar estrategicamente a Gestão Orçamentária de uma IPES com o seu Plano de Desenvolvimento Institucional, a fim de manter a sustentabilidade financeira da organização.

Para estudos futuros, sugere-se investigações mais aprofundadas relacionadas as práticas de alocação orçamentárias adotadas por essas IES. Uma alternativa seria a análise do processo orçamentário de instituições de ensino superior, sob o prisma do efetivo emprego desse instrumento de controle gerencial e os resultados gerados com a aplicação dessa metodologia.

6 CONTRIBUIÇÕES

Este capítulo discute as principais contribuições promovidas pela pesquisa, quanto aos impactos acadêmicos, econômicos e sociais, destacando, ainda, os óbices encontrados e as contribuições levantadas em relação ao estado da arte.

6.1 Acadêmicas

Academicamente o estudo pode contribuir sobremaneira para a área de gestão orçamentária, gestão de custos e gestão estratégica a partir do momento que, de forma ampla, favorece para melhor entender como agem as instituições privadas de ensino superior no sentido de manterem-se financeiramente sustentáveis perante o concorrido mercado em que atuam. Contudo, o presente estudo pode cooperar não somente para o meio acadêmico, à medida que se produz um mapeamento dos conteúdos e vertentes de pesquisas na área de orçamento empresarial, mas também, traz a aplicação prática da matéria para o meio organizacional e disseminação do conhecimento.

Ao longo da realização desta pesquisa, constatou-se a carência de estudos sobre matriz orçamentária de Instituições Privadas de Ensino Superior, isto ocorre porque as notícias divulgadas ao público pelas empresas privadas, em geral, são as previstas em legislação. As de natureza gerencial são informações de cunho estratégicos para o crescimento da empresa, portanto, não são difundidas e conseqüentemente um alto grau de dificuldade em obter dados para a pesquisa.

6.2 Econômicas

A repercussão econômica suscitada pelo modelo proposto no desenvolvimento da pesquisa é de que as Instituições Privada de Ensino Superior possam otimizar seus processos por meio do alinhamento estratégico entre a gestão orçamentária e o Plano de Desenvolvimento Institucional oportunizando a sustentabilidade financeira das IES.

Em termos de contribuição gerencial, o estudo mostrou resultados e possibilidades de que poderá beneficiar outras instituições no segmento educacional, proporcionando um modelo de planejamento orçamentário, por meio de tecnologias aplicadas para a gestão orçamentária que possibilitarão a integração entre o

planejamento estratégico e a execução orçamentária das organizações.

6.3 Sociais

Uma instituição de ensino superior provoca grandes transformações na comunidade a qual está inserida, conseqüentemente, os impactos sociais advindos da presente pesquisa apontam para o desenvolvimento de um modelo de orçamento custeio que atenda às necessidades institucionais de organizações de ensino privado, acarretando oportunidades de aperfeiçoamento dos mecanismos de planejamento e execução orçamentária associados ao plano de desenvolvimento institucional, posto que há uma carência de estudos sobre matriz orçamentária de Instituições Privadas de Ensino Superior.

Um ponto de destaque refere-se à contribuição para o aspecto da sustentabilidade financeira das IES, que em casos de inviabilidade econômico-financeira podem comprometer em termos de avaliação institucional no credenciamento dessas instituições privadas de Educação Superior, afetando, conseqüentemente a sociedade local.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Arnaldo Rosa de. **Planejamento estratégico: formulação, implementação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas. 2016.

APARECIDO CREPALDI, Silvio; SIMÕES CREPALDI, Guilherme. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2018.

ARAÚJO, Francisca Juliana de Andrade; CABRAL, Augusto César de Aquino; SANTOS, Sandra Maria dos; PESSOA, Maria Naiula Monteiro. **Gestão Estratégica em Instituições Privadas de Ensino Superior**. Revista GUAL. Florianópolis: v. 11. n. 1, p. 71-91, janeiro, 2018.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS DE ENSINO SUPERIOR. **Números do Ensino Superior Privado no Brasil 2017: ano base 2016**. Lidyane Lilian Lima, organizadora. Brasília: ABMES Editora. 2018.

ASSOCIATION BUSINESS PROCESS MANAGEMENT PROFESSIONALS – ABPMP. **Associação Internacional de Profissionais de BPM**. 2013. BPM CBOK – Guia para o gerenciamento de processos de negócio. Brasil, 2013.

ATKINSON, Anthony; KAPLAN, Robert; MATSUMURA, Ella Mae; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia**. tradução Ailton Bomfim Brandão; revisão técnica Rubens Famá. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARNEY, Jay B.; HESTERLY, William S. **Administração estratégica e vantagem competitiva: conceitos e casos**. Tradução Regina Macedo. Revisão técnica Adalberto Fischmann. 5. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil. 2017.

BASSANEZI, Rodney Carlos. **Modelagem matemática: teoria e prática**. São Paulo: Contexto. 2015.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração**. 2 ed. Porto Alegre: AMGH, 2012.

BEYOND BUDGETING ROUND TABLE – BBRT. **What is Beyond Budgeting?** Disponível em: <https://bbrt.org/what-is-beyond-budgeting/>. Acesso em: 15 out. 2018.

BORNIA, Antônio Cezar; LUNKES, Rogério João. **Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário**. Contabilidade Vista & Revista, v. 18, n. 4, p. 37-59, out./dez. 2007.

BRASIL. **Decreto Nº 9.235, de 15 de dezembro de 2017**, Dispõe sobre o exercício das funções de regulação, supervisão e avaliação das instituições de educação superior e dos cursos superiores de graduação e de pós-graduação no sistema federal de ensino. 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Decreto/D9235.htm.

Acesso em: 16 fev. 2019.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **Sistema Cidades@**; Panorama da cidade de Porto Velho/RO. 2018 Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ro/porto-velho/panorama>. Acesso em: 23 abr. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.861, de 14 de abr. de 2004. **Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES**. Institui o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES e dá outras providências. Brasília, DF, abr. 2004a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/10.861.htm. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Ministério da Educação – MEC. **Cadastro Nacional de Cursos e Instituições de Educação Superior – Cadastro e-MEC**. 2017. Disponível em: <http://emec.mec.gov.br/>. Acesso em: 17 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Educação – MEC. **Formulário do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI**. [s. d.]. Disponível em: http://www2.mec.gov.br/sapiens/Form_PDI.htm. Acesso em: 13 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Educação – MEC. **Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) – Diretrizes para Elaboração**. Brasília, DF, dez. 2004b.

BRASIL. Ministério da Educação – MEC. Secretaria de Educação Superior. **A coleta de dados das IFES para Alocação de Recursos Orçamentários**. Brasília, DF, nov., 2006.

BRASIL. Ministério da Educação – MEC. Secretaria de Educação Superior. **Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI: diretrizes para elaboração**. Brasília, DF. 2002.

CAMPOS, André L. N. **Modelagem de processos com BPMN**. 2 ed. Rio de Janeiro: Brasport. 2014.

CASARTELLI, Alam de Oliveira; RODRIGUES, Alziro César de M.; BITTENCOURT, Hélio Radke; GARIBOTTI, Vicente. **Inteligência estratégica em instituições de ensino superior**. Perspectivas em Ciência da Informação, v.15, n.2, p.183-197, maio./ago. 2010.

CHANG, Alvin; CHAO, Chih-Yang. **Budget Allocation for Information Logistics in Taiwanese University**; Journal of Modern Accounting and Auditing, Vol. 12, No. 6, 344-353, June 2016.

CHENHALL, Robert H.; MOERS, Frank. **The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control**. Accounting, Organizations and Society; Volume 47, nov. 2015, Pages 1-13. 2015.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

COLOMBO, Sônia Simões... [et al.]. **Gestão educacional: uma nova visão**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

COSTA, Alexandre Marino; MORITZ, Gilberto de Oliveira; MACHADO, Filipe Menezes Vasconcellos. **Contribuições do Orçamento Base Zero (OBZ) no Planejamento e Controle de Resultados em Organizações Empresariais**. Revista Contemporânea de Contabilidade, núm. 8, julho-dezembro, 2007, pp. 85-98. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2007.

COSTA, Maria Teresa Pires; MOREIRA, Elzeni Alves. **Gestão e mapeamento de processos nas instituições públicas: um estudo de caso em uma universidade federal**; Revista GUAL, Florianópolis, v. 11, n. 1, p. 162-183, jan. 2018.

CRUZ, Tadeu. **Manual de Planejamento Estratégico: ferramentas para desenvolver, executar e aplicar**. São Paulo: Atlas. 2017.

DALPAZ, Jaqueline; TRENTIN, Grazielle Ninbla Scussiato. **O orçamento matricial: controle gerencial de gastos fixos**. Unoesc & Ciência - ACSA, Joaçaba, v. 5, n. 1, p. 87-94, jan./jun. 2014.

DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**; tradução de Emmanuel Rottenberg; 3 ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1976.

EKHOLM, Bo-Göran, WALLIN, Jan. **The impact of uncertainty and strategy on the perceived usefulness of fixed and flexible budgets**. Journal of Business Finance & Accounting, 38(1) & (2), 145–164, January/March; 2011.

FACULDADE DE RONDÔNIA – FARO. Subdiretoria Acadêmica. **Plano de Desenvolvimento Institucional 2017 – 221**. Porto Velho: 2017.

FERNANDES, Andre Lezan; GARCIAS, Carlos Mello; RASOTO, Vanessa Ishikawa; CARVALHO, Hilda Alberton de; LIMA, Isaura Alberton de. **Planejamento: um estudo do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI da Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR)**. Revista FAE, Curitiba, v. 22, n. 1, p. 115 - 136, jan./jun. 2019.

FERNANDES, Rogério Mário. **Orçamento Empresarial: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador**. Belo Horizonte: Editora UFMG. 2005

FLICK, Uwe. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FRANCISCO, Thiago Henrique Almino; RAMOS, Alexandre Moraes; OTANI, Nilo; HELOU, Ângela Regina Heinzen Amin; MICHELS, Expedito. **O impacto da estrutura legal do PDI no processo de planejamento estratégico de instituições do Sistema AMPESC**. Revista Gestão Universitária na América Latina. Florianópolis, Edição especial 2011, p.133-162. 2011

FRANCO, Marco Antonio Melo. **Pesquisa-ação e a formação do professor em serviço**. Journal of Research in Special Educational Needs. Volume 16. Number s1. 2016.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIMENEZ, Levi; OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Pesquisa ação: a implantação de Orçamento Base Zero (OBZ) em uma prestadora de serviços de locação de equipamentos para movimentação de carga**. Revista Científica Hermes n. 8, p.3-22, jan.- jun., 2013.

GONÇALVES, Carlos Alberto; GONÇALVES FILHO, Cid; REIS NETO, Mário Teixeira. **Estratégia empresarial: o desafio das organizações**. São Paulo: Saraiva. 2006.

GRIBOSKI, Claudia Maffini; PEIXOTO, Maria do Carmo de Lacerda; HORA, Paola Matos da; **Avaliação externa, autoavaliação e o PDI**. Avaliação, Campinas; Sorocaba, SP, v. 23, n. 1, p. 178-197, mar. 2018.

GUEDES, Eleanara Pereira; SCHERER, Flávia Luciane. **O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI): UM ESTUDO DE CASO NA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**. Perspectivas em Gestão & Conhecimento, João Pessoa, v. 5, n. 2, p. 240-253, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://periodicos.ufpb.br/ojs2/index.php/pgc>. Acesso em: 24. 09. 2019. ISSN: 2236-417X.

HARRISON, Helena; BIRKS, Melanie; FRANKLIN, Richard; MILLS, Jane. **Case Study Research: Foundations and Methodological Orientations**. Forum Qualitative Sozialforschung / Forum: Qualitative Social Research. Vol. 18. Nº 1. Art. 19. January 2017. Disponível em: <http://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:0114-fqs1701195>. Acesso em: 14. 02. 2019

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Censo da Educação Superior 2016 - Notas Estatística**. Brasília: Inep, 2017a. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/artigo/-/asset_publisher/B4AQV9zFY7Bv/content/mec-e-inep-divulgam-dados-do-censo-da-educacao-superior-2016/21206>. Acesso em: 25. 05. 2018.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA – INEP. **Sinopse Estatística da Educação Superior 2016**. Brasília. INEP. 2017b. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/web/guest/sinopses-estatisticas-da-educacao-superior>. Acesso em: 25. 05. 2018.

IRELAND, R. Duane; HOSKISSON, Robert E.; HITT, Michael A. **Administração estratégica**. Tradução Foco Traduções. Revisão Técnica Paulo Roberto Gião e Moacir de Miranda Oliveira Junior. São Paulo: Cengage Learning. 2014.

JERONIMO, Louremir Reinaldo. **A diferença entre elaborar um orçamento Bottom-up e Top-down.** 24 jul. 2017a. Disponível em: <https://orcamentoempresarial.com/2017/07/24/a-diferenca-entre-elaborar-um-orcamento-bottom-up-e-top-down/>. Acesso em: 20 ago. 2019.

JERONIMO, Louremir Reinaldo. **Melhorando o planejamento e controle de gastos com o Orçamento Matricial.** 23 out. 2017b. Disponível em: <https://orcamentoempresarial.com/2017/10/23/melhorando-o-planejamento-e-controle-de-gastos-com-o-orcamento-matricial/>. Acesso em: 15 out. 2018.

JERONIMO, Louremir Reinaldo. **No ciclo orçamentário, o que significa Budget, Forecast e Rolling Forecast?** 14 ago. 2017c. Disponível em: <https://orcamentoempresarial.com/2017/08/14/no-ciclo-orcamentario-o-que-significa-budget-forecast-e-rolling-forecast/>. Acesso em: 06 out. 2018.

JERONIMO, Louremir Reinaldo. **Orçamento Estático: Por que é um dos mais utilizados?** 18 dez. 2017d. Disponível em: <https://orcamentoempresarial.com/2017/12/18/orcamento-estatico-por-que-e-um-dos-mais-utilizados/>. Acesso em: 06 out. 2018.

JERONIMO, Louremir Reinaldo. **Os dez tipos de processos e orçamentos empresariais** 29 jan. 2018. Disponível em: <https://orcamentoempresarial.com/2018/01/29/os-dez-tipos-de-processos-e-orcamentos-empresariais/>. Acesso em: 06 out. 2018.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios.** Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus. 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **The balanced scorecard: measures that drive performance.** Harvard Business Review, Jan./Fev. 1992, Vol. 70, Issue 1, p. 71-80. 1992.

KLUYVER, Corlenis A. de; PEARCE II, John A. **Estratégia: uma visão executiva.** 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

LEITE, Rita Mara; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo; SILVA, Helena de Fátima Nunes; BUFREM, Leilah Santiago. **Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006.** Revista Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo, v. 19 - n. 47 - p. 56 – 72; 2008.

LIBBY, T., & LINDSAY, R. M. 2010. **Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice.** *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75. doi: 10.1016/j.mar. 2010.

LIMA, Márcia. (Org. Alexandre Abdal, Maria Carolina Vasconcelos Oliveira, Daniela Ribas Ghezzi e Jaime Santos Júnior). **Métodos de pesquisa em ciências sociais: Bloco Qualitativo.** Sesc São Paulo/CEBRAP. São Paulo: 2016.

- LUIZ CORRÊA, Henrique; ALBERTO CORRÊA, Carlos. **Administração de produção e operações: manufatura e serviços: uma abordagem estratégica**. 4. ed. [2. Reimpr.]. São Paulo: Atlas, 2019.
- LUNKES, Rogério João. **Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial**. 2003. 214 f. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção – Florianópolis: 2003.
- LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MACHADO, Luís Eduardo. **Gestão estratégica para instituições de ensino superior privadas**. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2008.
- MALLMANN, Elena Maria. **Pesquisa-ação educacional: preocupação temática, análise e interpretação crítico-reflexiva**. Cadernos de Pesquisa. v.45. n.155. p. 76-98. jan./mar. 2015.
- MARTINICH, Leslie P. **Excellent Execution: Balancing Top-Down and Bottom-Up Management**. IEEE Engineering Management Review, Vol. 44, No. 2, Second Quarter, June 2016.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MENELAU, Sueli; SANTOS, Patrick Michel Finazzi; CASTRO, Breno Giovanni Adaid; NASCIMENTO, Thiago Gomes. **Realizar pesquisa sem ação ou pesquisa-ação na área de Administração? Uma reflexão metodológica**. Revista de Administração, São Paulo, v.50, n.1, p.40-55, jan./fev./mar. 2015.
- MERCHEDE, Alberto; MOREIRA, Francisco Otávio. **Custos e formação de preços para instituições de ensino: tributos e análise de investimentos**. São Paulo: Atlas, 2011.
- MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais: um guia prático para acompanhamento da disciplina e elaboração de trabalhos monográficos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MINTZBERG, Henry; LAMPEL, Joseph; QUINN, James Brian; GHOSHAL, Sumantra. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 4. ed. Porto Alegre: Artmed; 2007.
- MONTEIRO GOMES, Luiz Flavio Autran; SIMÕES GOMES, Carlos Francisco. **Tomada de decisão gerencial: enfoque multicritério**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- MOREIRA, José Carlos. **Orçamento empresarial: manual de elaboração**. 5 ed. ed. São Paulo: Atlas: 2013.

MUCCI, Daniel Magalhães; FREZATTI, Fabio; DIENG, Mamadou. **As Múltiplas Funções do Orçamento Empresarial**; RAC, Rio de Janeiro, v. 20, n. 3, art. 2, pp. 283-304, Maio/Jun. 2016

OLIVEIRA, Carlos Eduardo de; RAMOS, Francieli Daiane; SILVA, Davy Antonio da; PRADO, Thiago Alberto dos Reis. **Um estudo acerca do planejamento orçamentário e gerenciamento matricial de despesas (gmd) em empresa industrial do ramo alimentício**. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión – RIGC. Vol. XIII, nº 25, Enero-Junio 2015.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 33. ed. São Paulo: Atlas. 2015.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 11 ed. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PALOMBO, Marcelo Fabiano de Souza; MALAGUTTI, Thiago Francisco; SILVA, Diego Fernandes. **Proposta de um roteiro para a implantação do orçamento matricial objetivando ciclos contínuos de redução de custos e despesas**. Revista Linguagem Acadêmica, Batatais, v. 7, n. 3, p. 23-43, jan./jun. 2017.

PAINES, André de Toledo; FREITAS, Cláilton Ataídes de. **Mensuração de custos no setor público via mapeamento de processos: Um estudo de caso em uma Instituição Federal de Ensino Superior**. XXV Congresso Brasileiro de Custos – Vitória, ES, Brasil, 12 a 14 de novembro de 2018.

PASSEROTTI, Denis Camargo. **O orçamento como instrumento de intervenção no domínio econômico**; São Paulo: Blucher; 2017.

PEREIRA, Fernando Lauro; JACOBSEN, Alessandra de Linhares; MARTINA, Jean Everson; LENGLER, Fernando Ramos. **A importância da inovação na gestão de processos administrativos da Universidade Pública, por meio da implementação da Tecnologia de Certificação Digital**. Revista da UNIFEBE, ISSN 2177-742X, Brusque, v. 1, n. 21, mai/ago. 2017. Disponível em: <<https://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/view/384/462> >. Acesso em: 07/08/2019.

PEREIRA, Maurício Fernandes. **Planejamento estratégico: teorias, modelos e processos**. 1. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

PEREIRA QUEIROZ, Fernanda Cristina Barbosa; VIEGAS QUEIROZ, Jamerson; HÉKIS, Hélio Roberto. **GESTÃO ESTRATÉGICA E FINANCEIRA DAS**

INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO. Iberoamerican Journal of Industrial Engineering, Florianópolis, v. 3, n. 1, p. 98-117, julho, 2011.

PORTER, Michael Eugene. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência.** Tradução de Elizabeth Maria de Pinto Braga. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 9ª Reimpressão. 2004.

PORTER, Michael Eugene. **What is strategy?** Harvard Business Review, november-dezember. 61-78. 1996.

REIS, Cisne Zélia Teixeira; OLIVEIRA, Adriel Rodrigues de; SILVEIRA, Suely de Fátima Ramos; CUNHA, Nina Rosa da Silveira. **Modelo orçamentário das universidades federais: fatores motivadores e inibidores de sua institucionalização.** Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria, vol. 10, núm. 6, 2017, pp. 1081-1100. Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2017.

RÉKA, Cardoso Ildikó; ŞTEFAN, Pete; DANIEL, Cardoso Vasile; **Traditional budgeting versus beyond budgeting: a literature review.** Annals of Faculty of Economics and Business Administration, Babeş-Bolyai University; vol. 1(1), pages 573-581, July; Cluj-Napoca, Romania; 2014.

RONDÔNIA. Portal do Governo do estado de Rondônia. **Rondônia um Estado atípico.** Imprensa Oficial. [201-?]. Disponível em: <http://www.rondonia.ro.gov.br/diof/sobre/historia/>; Acesso em: 02 jul. 2019.

SANT'ANA, Tomás Dias (Coordenação Geral) *et al.* **Documento de referência para elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI).** 3ª Reunião Ordinária do Fórum Nacional de Pró-Reitores de Planejamento e Administração (FORPLAD). 24 a 26 ago. 2016. Disponível em: <http://www.forplad.andifes.org.br/?q=node/374>. Acesso em: 14 nov. 2018.

SANTOS, Alexandre Rodrigues; MOURA, Heber José de. **O Orçamento e o desempenho nas Universidades Federais entre 2005 a 2014.** Revista FSA, Teresina, v. 14, n. 3, art. 1, p. 03-27, mai./jun. Brasil. 2017.

SANTOS, José Glauber Cavalcante dos; CALÍOPE, Thalita Silva; BARROS NETO, José de Paula. **Tem ação nessa pesquisa? Um levantamento da pesquisa-ação como estratégia de pesquisa qualitativa.** Revista de Gestão. n. 24. p. 336–347. 2017.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; MARTINS, Marco Antônio. **Fundamentos de orçamento empresarial.** São Paulo: Atlas, 2008.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle;** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SARMENTO, Dirléia Fanfa; CASAGRANDE, Cledes Antonio. **A Construção do Projeto Político Pedagógico: Contribuições da Pesquisa-Ação Colaborativa.**

Arquivos Analíticos de Políticas Educativas Vol. 23, No. 65. 12 de Julho 2015.

SERRA, Fernando Antonio Ribeiro; FERREIRA, Manuel Aníbal Silva Portugal Vasconcelos. **Comentário editorial cuidados a tomar nos artigos com pesquisa qualitativa**. Revista Ibero-Americana de Estratégia – RIAE. Vol. 15, N.4. out./dez. 2016.

SILVEIRA, Stefano José Caetano. **UMA ANÁLISE DO ORÇAMENTO OPERACIONAL**; Revista da Universidade Vale do Rio Verde, Três Corações, v. 13, n. 1, p. 557-570, 2015.

SIMÕES, Ângela Sofia Lopes; SAPETA, Ana Paula Gonçalves Antunes. **Entrevista e Observação. Instrumentos Científicos em Investigação Qualitativa**. Investigación Cualitativa. Vol 3. Nº 1. 2018. ISSN 2473-4985

SPANHOLI, Juliane de Castilhos; MODEL, Silvana Cristina da Silva; **Alinhamento entre posicionamento estratégico e práticas de gestão de custos: um estudo em IES privadas gaúchas**; XXIV Congresso Brasileiro de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 15 a 17 de novembro de 2017.

STADLER, Adriano (Org.); MUNHOZ, Antonio Siemsen; GUERREIRO, Karen Menger da Silva; FERREIRA, Paula Renata. **Gestão de processos com suporte em tecnologia da informação**. Curitiba: InterSaber, 2013.

TAKAHASHI, Adriana Roseli Wünsch (organizadora). **Pesquisa qualitativa em administração: fundamentos, métodos e usos no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2013.

TUZZO, Simone Antoniacci; BRAGA, Claudomilson Fernandes. **O PROCESSO DE TRIANGULAÇÃO DA PESQUISA QUALITATIVA: O METAFENÔMENO COMO GÊNESE**. Revista Pesquisa Qualitativa. São Paulo (SP), v. 4, n.5, p. 140-158, ago. 2016.

VALLE, Rogerio; OLIVEIRA, Saulo Barbará de (Organizadores). **Análise e modelagem de processos de negócio: foco na notação BPMN (Business Process Modeling Notation)**; 1. ed.; 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2013.

VARGAS, Arturo Realyvásquez; SOTO, Karina Cecilia Arredondo; GUTIÉRREZ, Teresa Carrillo; RAVELO, Gustavo. **Applying the Plan-Do-Check-Act (PDCA) Cycle to Reduce the Defects in the Manufacturing Industry. A Case Study**. Applied Sciences. Vol. 8, nov. 2018.

VOLTZ, Marcos Fabrício; SCHMIDT, Paulo; DOS SANTOS, José Luiz. **Orçamento base zero e orçamento matricial: vantagens e desvantagens de sua utilização**. Caderno de Administração - v. 25, n. 1. 2017.

WELSCH, Glenn Albert; **Orçamento Empresarial**; tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente; 4 ed. 22. Reimpressão. São Paulo: Atlas, 2011.

YAZAN, Bedrettin. **Three approaches to case study methods in education: Yin, Merriam, and Stake**. The Qualitative Report, Vol. 20. Nº 2. 134-152. 2015.

Disponível em: <http://www.nova.edu/ssss/QR/QR20/2/yazan1.pdf>.

Acesso em: 14 mar. 2018.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Trad. Cristhian Matheus Herrera. 5. ed. Porto Alegre.: Bookman. 2015.

ZANETTE, Marcos Suel. **Pesquisa qualitativa no contexto da Educação no Brasil**. Educar em Revista, Curitiba, Brasil, n. 65, p. 149-166, jul./set. 2017.

ZDANOWICZ, José Eduardo; **Orçamento Operacional: uma abordagem prática**. 2 ed. Porto Alegre: Sagra, 1984.

APÊNDICE



Termo de Consentimento Livre e Esclarecido

Título de Pesquisa: SISTEMA ORÇAMENTO CUSTEIO EM UMA INSTITUIÇÃO PRIVADA DE ENSINO SUPERIOR

1) Introdução

Você está sendo convidado (a) a participar da pesquisa “SISTEMA ORÇAMENTO CUSTEIO EM UMA INSTITUIÇÃO PRIVADA DE ENSINO SUPERIOR”. Se decidir participar dela, é importante que leia estas informações sobre o estudo e o seu papel nesta pesquisa. Você foi selecionado(a) em virtude de possuir características de interesse para a composição da amostra da pesquisa. Sua participação não é obrigatória. A qualquer momento você pode desistir de participar e retirar seu consentimento. Sua recusa não trará nenhum prejuízo em sua relação com o pesquisador ou com a organização. É preciso entender a natureza e os riscos da sua participação e dar o seu consentimento livre e esclarecido por escrito.

2) Objetivo

O objetivo desta pesquisa consiste em propor um modelo de gestão e execução orçamentária para Instituições Privadas de Ensino Superior.

3) Procedimentos do Estudo

Se concordar em participar deste estudo, você será solicitado (a) a responder questões e perguntas colocadas pelos pesquisadores. A entrevista será gravada e posteriormente, transcrita. Posteriormente, as informações serão analisadas pelo pesquisador. A identificação dos respondentes e da organização será sempre preservada.

4) Riscos e desconfortos

Você poderá ter receio de alguma informação fornecida ao pesquisador seja negativamente interpretada, e que por isso sua posição seja ameaçada. De forma alguma o pesquisador possibilitará a identificação dos respondentes/organização, nem repassará informações obtidas durante a entrevista de forma aleatória. Nosso objetivo não é julgar você ou suas opiniões, nem tão pouco a organização, mas tão somente analisar técnica e academicamente a questão descrita no objetivo desta pesquisa. Dificuldades são inerentes a esse processo e serão tratadas como tal, sempre com o objetivo de contribuir positivamente para seu aprimoramento.

5) Benefícios

Sua participação na pesquisa é fundamental, dadas as suas características e conhecimento sobre o assunto. Ao responder às questões colocadas por esta pesquisa, você poderá aproveitar para refletir sobre esse processo, seu amadurecimento, as dificuldades já enfrentadas e superadas e aquelas que ainda constituem um desafio. Adicionalmente, você estará contribuindo para que a universidade avance a pesquisa nessa área, ainda tão incipiente na Região Norte do Brasil e, principalmente, no PIM.

6) Custos/Reembolso

Você não terá nenhum gasto com a sua participação no estudo, sendo sua contribuição fundamental ao andamento deste estudo.

7) Caráter Confidencial dos Registros

Você não será identificado (a) nem tão pouco a organização quando o material de seu registro for utilizado, seja para propósitos de publicação científica ou educativa. Ao assinar este consentimento informado, você autoriza a utilização das respostas do questionário e/ou entrevista para a construção de uma análise global sobre os Relacionamentos com Fornecedores Locais, sobre a qual você foi entrevistado (a). Após a transcrição das entrevistas, essas serão mantidas sob a guarda do

pesquisador, e que não permitirá, em hipótese alguma a identificação dos entrevistados. Em caso de transcrição de partes da fala do (a) entrevistado (a), estes serão referidos por E1, E2.. ou codificação semelhante, para impedir sua identificação.

8) Participação

A coleta de dados dessa pesquisa será sempre realizada pelo pesquisador responsável, que solicitará aos entrevistados um horário para realização da entrevista. Sua participação nesta pesquisa consistirá em responder as questões que lhe forem dirigidas, sendo-lhe totalmente facultado se recusar a responder aquelas que não desejar ou sobre as quais não dispuser de informações.

É importante que você esteja consciente de que a participação neste estudo de pesquisa é completamente voluntária e de que você pode recusar-se a participar ou sair do estudo a qualquer momento sem quaisquer penalidades. Em caso de você decidir retirar-se do estudo, deverá notificar ao pesquisador que o esteja atendendo. A recusa em participar ou a saída do estudo não influenciará suas relações particulares com nossa instituição.

9) Para obter informações adicionais

Você receberá uma cópia deste termo onde consta o telefone e o endereço do pesquisador principal¹, podendo tirar suas dúvidas sobre o projeto e sua participação, agora ou a qualquer momento.

10) Declaração de consentimento

Li as informações contidas neste documento antes de assinar este termo de consentimento. Declaro que tive tempo suficiente para ler e entender as informações acima. Declaro também que toda linguagem técnica utilizada na descrição deste estudo de pesquisa foi satisfatoriamente explicada e que recebi respostas para todas as minhas dúvidas. Confirmando também que recebi uma cópia deste formulário de consentimento. Compreendo que sou livre para me retirar do estudo em qualquer momento, sem perda de benefícios ou qualquer outra penalidade. Dou meu consentimento de livre e espontânea vontade e sem reservas para participar como entrevistado deste estudo.

Nome do (a) participante (em letra de forma)

Assinatura do participante

Data

Atesto que expliquei cuidadosamente a natureza e o objeto deste estudo, os possíveis riscos e benefícios da participação no mesmo, junto ao participante. Acredito que o participante recebeu todas as informações necessárias, que foram fornecidas em linguagem adequada e compreensível e que ele (a) compreendeu essa explicação.

Assinatura do (a) pesquisador (a)

Data

¹ **Professor Orientador da Pesquisa:** Prof. Dr. Armando Araújo de Souza Júnior do Departamento de Administração da Faculdade de Estudos Sociais da Universidade Federal do Amazonas – UFAM. Universidade Federal do Amazonas – UFAM - Avenida General Rodrigo Octávio, No 3000 – Faculdade de Estudos Sociais – FES, 1º piso, sala 25. Telefone (92) 99166-3238. Email: armando-jr07@bol.com.br