

BEYOND BUDGETING APLICADO A EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA**Thiago Coelho Soares***Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL)***RESUMO:**

Este artigo tem como objetivo verificar a implantação do *Beyond Budgeting* com como uma ferramenta de gestão em um programa de cursos *latu sensu* de uma instituição de ensino a distância. Verifica-se que no cenário atual, planejar e controlar as ações das organizações geram impactos positivos no desempenho organizacional. Desta forma o *Beyond Budgeting* é uma ferramenta que pode auxiliar no planejamento. Esta pesquisa teve caráter quantitativo. A pesquisa quanto aos fins pode ser considerada descritiva. Quanto às técnicas de coleta de dados, este trabalho foi dividido em duas etapas, uma inicial que foi a pesquisa bibliográfica, e outra final que foi a pesquisa documental. Foram analisados documentos da universidade, bem como o planejamento específico elaborado para o programa de pós-graduação elaborado pelo coordenador do curso para o ano de 2011. O *Beyond Budgeting* utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial. Como resultado da pesquisa se considera adequado o uso do *Beyond Budgeting* de maneira a planejar as ações das instituições universitárias.

PALAVRAS-CHAVE: Planejamento; Orçamento; Beyond Budgeting.

ABSTRACT

This paper aims to verify the implementation of Beyond Budgeting with as a management tool in a program of courses in the broad sense of a distance learning institution. It appears that in the current scenario, plan and control the actions of organizations generate positive impacts on organizational performance. Thus the Beyond Budgeting is a tool that can assist in planning. This research was quantitative character. The research on the purposes can be considered descriptive. On the techniques of data collection, this study was divided into two stages, an initial literature search that was, and that was the end of another documentary research. We analyzed documents from the university, as well as specific planning prepared for the graduate program prepared by the course coordinator for the year 2011. The Beyond Budgeting uses means more relative and adaptive planning, performance evaluation and control. It is a management model consists of a set of principles, which are guides to business performance. As a result of the research is considered appropriate to use the Beyond Budgeting in order to plan the actions of universities.

KEY WORDS: Planning; Budgeting; Beyond Budgeting.

1. INTRODUÇÃO

Nos dias de hoje, está cada vez mais clara a necessidade de um processo orçamentário eficaz em todos os setores da indústria. Todas as organizações precisam se adaptar a um meio em que a alocação de recursos constitui um desafio cada vez mais sério, com as empresas enfrentando uma

queda nos lucros, custos cada vez maiores e pressões cada vez mais fortes para manter os preços baixos (SOARES, 2011).

Neste cenário competitivo, planejar e controlar se tornam essenciais. Para garantir a sobrevivência, as empresas necessitam implementar formas de medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Muitas empresas realizam estratégias visando apenas o relacionamento com os clientes e medem isso através do desempenho financeiro (KAPLAN; NORTON, 1997).

O modelo de gestão orçamentário aplicado a avaliação de desempenho utilizado nos dias de hoje foi desenvolvido no início dos anos 1900 para ajudar os gerentes financeiros a controlar os gastos das grandes organizações como a Dupont, General Motors, ICI e Siemens. Foi desenhado para executar a condução da produção no negócio e com o passar dos tempos enfrentou um aumento de complexidade identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região, ou tecnologia. Sua abrangência tornou-se maior, pois influencia as unidades de negócio ou divisão (BARBOSA FILHO; PARISI, 2004).

A evolução orçamentária conforme Johnson e Kaplan (1987) indicam que as práticas de gestão contábeis utilizadas atualmente foram desenvolvidas em 1925. Isto porque se preocupam como os custos de mão de obra, material, e custos fixos; orçamento de caixa, receitas, e capital; orçamento flexível, previsão de vendas, custo padrão, análise de variação, e medidas de desempenho por divisão.

Fundamentalmente, o modelo de orçamento utilizado pela maioria das empresas implica em técnicas e procedimentos contábeis e aplicados antecipadamente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas para a consecução de um resultado desejado (BARBOSA FILHO; PARISI, 2004).

A falta de alinhamento do orçamento com o planejamento estratégico, torna o processo orçamentário pouco eficiente no gerenciamento estratégico. Os orçamentos anuais apresentam bons resultados quando as condições de mercado estão estáveis, os competidores são conhecidos e as ações das pessoas são previsíveis. Nessas condições, poucos tomam decisões, os preços acabam refletindo os custos internos, a estratégia e o ciclo de vida dos produtos são longos e os clientes têm poucas opções de escolha. A centralização exagerada na definição das metas orçamentárias inviabiliza a participação e motivação dos colaboradores. O orçamento é determinado pela alta administração, assim, os orçamentos são baseados na centralização da gestão. Com isso, atrapalham as tentativas de mudança organizacional, como: gerenciamento em equipe e empowerment. Porém, o mercado sofreu alterações e tais características mencionadas anteriormente não fazem mais parte do cenário de muitas empresas. Com o ambiente de mercado dinâmico e com o trabalhador do conhecimento, o processo orçamentário centralizado perde sua eficácia, até porque consome muito tempo e dinheiro (BORNIA; LUNKES, 2007).

Conforme Maciel (2007) uma análise da relação entre intenção estratégica e desempenho passa a merecer destaque. Assim, as ferramentas são úteis para as organizações, mas necessitam de adaptação aos tempos modernos. Desta forma o objetivo do artigo é verificar a aplicação do *Beyond Budgeting* como uma ferramenta de gestão em um programa de cursos *latu sensu* de ensino a distância.

O trabalho está estruturado da seguinte forma. A Seção 2 apresenta a fundamentação teórica sobre orçamento e *Beyond Budgeting*. A Seção 3 a metodologia da pesquisa. Na seção 4 descrevem-se as práticas orçamentárias no estudo de caso e a aplicação do *Beyond Budgeting*. Seção 5, a última seção apresenta algumas conclusões.

2. BEYOND BUDGETING

Segundo Lunkes (2007), o termo orçamento tem sua origem atrelada a uma bolsa de tecido chamada “fiscus” e utilizada pelos antigos romanos para coletar os impostos. O orçamento, conforme

Antony e Govindarajan (2001), é um instrumento para o planejamento e controle das operações em curto prazo. Geralmente, um orçamento operacional cobre um período de um ano e inclui as receitas e as despesas e custos previstos para esse período.

O ser humano necessita orçar desde os seus primórdios. O homem das cavernas necessitava prever a quantidade de alimentos para os longos invernos, desta forma desenvolveu práticas orçamentárias antigas. Existem vestígios de práticas orçamentárias formais mais antigas que a origem do dinheiro. Em empresas, o orçamento foi utilizado primeiramente por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Memours, nos Estados Unidos, em 1919 (ZDANOWICZ, 1989).

Como conseqüência da Revolução Industrial, os proprietários de empresas passaram a direcionar somas significantes de capital para seus processos de produção e a contrataram empregados para longos prazos, objetivando máxima eficiência dos investimentos de capital. Assim, para Johnson e Kaplan (1987) o orçamento empresarial começou a ser necessário e adotado.

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

Tavares (1991) desenvolveu um panorama comparativo do que ele chama de evolução do Planejamento Estratégico, colocando a Gestão Estratégica como uma prática que veio para resolver problemas de implementação do Planejamento Estratégico.

Segundo Tavares (1991) a década de 1950 foi o período do Planejamento Financeiro. Neste período as organizações desenvolviam orçamentos anuais baseados em receitas previstas, estimando seus gastos. No entanto, muitas organizações privadas e públicas ainda desenvolvem apenas esse tipo de planejamento, que tem por característica que os participantes do orçamento definam os gastos futuros com base no que foi gasto no passado.

Tradicionalmente, o orçamento segundo Gomes (2000), se divide em nove partes, conforme descrito: Orçamento de vendas; Orçamento de quantidades a produzir; Orçamento de matérias-primas e compras; Orçamento de mão-de-obra direta; Orçamento das despesas do edifício (despesas fixas); Orçamento dos custos indiretos de fabricação; Orçamento das despesas comerciais e administrativas; Orçamento do ativo permanente; e Orçamento de caixa.

Nos orçamentos tradicionais, se a empresa considera não adequados os cálculos planejados e apurados, deverão ser propostas modificações nos orçamentos de operações e de capital (investimento), a fim de buscar alterações que atendam aos níveis de atividades que conduzirá ao objetivo planejado, estabelecido, inicialmente, pela alta administração. O planejamento estratégico da empresa é expresso, na maioria das vezes, na forma de um orçamento detalhado, abrangente e integrado. O desenvolvimento do orçamento (budget) empresarial requer uma visão global e razoavelmente detalhada do futuro da empresa (ISHISAKI, 2003).

Souza e Lavarda (2011) apresentam que o modelo orçamentário tradicional apresenta imitações, tais como:

- O orçamento é oneroso e consome muito tempo na sua elaboração;
- Na elaboração do orçamento, subjetivismos como palpites ou hipóteses insustentáveis são levados em consideração;
- Metas inflexíveis em um cenário imprevisível tornam o modelo de orçamento tradicional uma ferramenta sem valor;
- O orçamento não mede corretamente o desempenho dos gestores, pois não leva em conta o desempenho dos concorrentes;
- Modelo orçamentário constitui uma barreira a mudanças, principalmente no que diz respeito à alocação de recursos;
- O orçamento limita a ação do gestor por estabelecer um objetivo predeterminado, indicando onde ele pode e não pode chegar;
- Na elaboração do orçamento, apenas a alta administração participa, não dando espaço para quem realmente “faz acontecer”.

Conforme Hansen, Otley e Stede (2003) o orçamento tradicional sido alvo de críticas. Pois além de estabelecer uma metodologia para a preparação, execução e controle de resultado. Todavia a contínua verificação dessas imperfeições na prática orçamentária pode significar a inviabilidade das soluções propostas e, por consequência a ineficácia da metodologia. Por esta razão novas formas orçamentárias foram e são elaboradas.

Durante as entrevistas em nossas empresas de casos percebemos uma mudança nas práticas cotidianas de orçamento e mudança no significado compartilhado comum de orçamento no discurso das pessoas. O orçamento mestre tradicional como um documento formal e processo de longa data foi fragmentado como uma coleção de várias ferramentas, tais como orçamento de custos fixos, definição de metas, o plano anual de Benchmarking, Balanced Scorecard e Gestão Baseada em Valor. Nesta prática o orçamento recém-formulado pode-se, no entanto, identificar as principais funções do orçamento, tais como planejamento, controle e avaliação (HENTTU-AHO, JÄRVINEN, 2012).

Na seqüência é apresentada uma figura para ilustrar a evolução do orçamento ao longo dos tempos.

Quadro 1. Evolução dos processos orçamentários

1900	1920	1970	1970	1980	2000
Orçamento Empresarial	Orçamento Contínuo	Orçamento Base Zero	Orçamento Flexível	Orçamento por Atividades	Beyond Budgeting
Projeção de recursos baseado nos objetivos e o controle por meio do acompanhamento pelos dados contábeis	Renovação do período concluído e acréscimo do mesmo período no futuro.	Projeção dos recursos da estaca zero com justificativa para todos os novos gastos	Projeção dos recursos para vários níveis de atividades	Projeção dos recursos nas atividades por meio de direcionadores.	Projeção dos recursos de forma descentralizada e flexível, guiado por um conjunto de princípios.

Fonte: Lunkes (2007)

Conforme Bornia e Lunkes (2007) na primeira fase do orçamento predominaram o orçamento empresarial com a projeção dos recursos baseado nos objetivos e o controle por meio do acompanhamento dos dados oriundos da contabilidade. A segunda fase orçamentária privilegiou o orçamento contínuo. Este tem como ênfase uma renovação do período concluído e acréscimo do mesmo período no futuro. A terceira fase foi o orçamento de base zero com a projeção dos recursos da estaca zero com justificativa para todos os gastos novos. A quarta etapa corresponde ao orçamento

flexível que destaca a projeção dos recursos para vários níveis de atividade. Posteriormente, surgiu o orçamento por atividades. Este processo orçamentário é uma extensão do custeio baseado por atividades. O Orçamento por atividades apresenta projeção dos recursos nas atividades por meio dos direcionadores. O processo orçamentário mais recentemente elaborado é o Além do Orçamento - beyond budgeting. Este utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho. É um modelo de gestão formado por um conjunto de princípios, os quais são guias de atuação empresarial.

O planejamento estratégico da organização é o primeiro passo para elaborar o orçamento. O planejamento direciona o que queremos de fato fazer e o orçamento nos diz quanto vamos gastar para realizar o planejamento. Para se ter um bom orçamento necessita-se que o planejamento esteja muito bem feito, minimizando as possibilidades de erros e falhas (CUNHA, ET AL, 2010).

Nenhum sistema de orçamento ou de planejamento pode esperar resolver todos os problemas administrativos. Nos orçamentos tradicionais, geralmente não há metas bem definidas e o envolvimento na elaboração do orçamento, restringe-se apenas a alta administração, ou seja, não há uma participação efetiva dos funcionários da empresa. Essas projeções sempre são feitas considerando-se os orçamentos dos anos anteriores e isso normalmente gera como resultado as mesmas falhas e perpetuação dos erros (SOARES, 2011).

Uma inovação da literatura contábil chamado *Beyond Budgeting* tem se mostrado uma grande promessa como um modelo de gestão de desempenho para um ambiente de negócios alterado (BOGSNES, 2008). O orçamento tradicional não é capaz de se adaptar ao cenário dinâmico que se apresentava às empresas, assim surgiu o *Beyond Budgeting* como modelo de gestão flexível, descentralizado, com a participação dos gerentes operacionais e capaz de realizar a transição da época industrial para a era da informação (CORDEIRO FILHO, 2007).

Hope e Fraser (2003) argumentam que o *Beyond Budgeting* possa resolver às três críticas principais sobre o processo tradicional de elaboração orçamentária. O primeiro é referente a sua simplicidade, baixo custo e relevância para os usuários. O segundo argumento é referente ao tratamento dos fatores de êxito da economia da informação. Os autores consideram que o crescimento sustentável é direcionado pela “estratégia inovadora” com foco na a criação de valores de longo prazo. Para isso, dentre vários elementos importantes, é preciso dispor e manter os melhores profissionais, o que exige ações para avaliar suas capacidades criadoras. Isso terá maior probabilidade de sucesso num ambiente de liberdade e autonomia. O terceiro argumento diz respeito ao encorajamento da boa governança e do comportamento ético.

O *Beyond Budgeting* é baseado em doze princípios, sendo seis focados na descentralização do poder nas empresas e os outros seis na flexibilização de processos (CAMPOS, KROM, 2006).

Os Princípios de descentralização de poder são: Governanças, Desempenho, *Empowerment*, Responsabilidade, Responsabilidade pelos Clientes, e Informação.

No item Governança devem ser esclarecidos e divulgados os princípios e valores da empresa. Os gestores fornecem princípios e limites bem identificados, reúnem as pessoas para um objetivo comum e compartilham valores. No item Desempenho cria-se um clima de alta performance com base no sucesso relativo. No princípio *Empowerment* dar-se às equipes liberdade, capacidade e autoridade para agir. No tocante a Responsabilidade, os funcionários empenham-se na busca de resultados competitivos com responsabilidade sobre o desempenho de suas divisões. Quando se refere a Responsabilidade pelos clientes, o foco está no atendimento as necessidades dos clientes, sem pressões para atingir metas, o que melhora o relacionamento a longo prazo. O sexto princípio é a Informação que deve estar disponível de forma ética e transparente para facilitar o aprendizado e encorajar o comportamento ético.

Os princípios de flexibilização de processos são: Metas, Motivação e Recompensa, Planejamento, Recursos, Coordenação, e Mensuração e Controle.

O princípio metas corresponde a fixação destas com base no *benchmark*. As equipes devem perseguir um objetivo comum a organização, buscando a excelência dentro e fora da empresa. Deve ser adotada a definição de metas práticas relacionadas com melhorias desconectadas da avaliação de desempenho e premiações. No que se refere a Motivação e Recompensa, estas devem estar alinhadas com o progresso da empresa como um todo. A empresa passa a recompensar um grande grupo relacionando o desempenho competitivo que a empresa está obtendo. No princípio de Planejamento a estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa. Quanto aos Recursos, estes devem ser liberados de acordo com a necessidade da empresa e agilmente. A utilização de sistemas de previsões dinâmicas é pode ser mais eficaz que orçamentos tradicionais. A Coordenação de todos os planos da organização deve ser feitos de forma dinâmica, por meio de mecanismos de mercado e não de ciclos anuais de planejamento. O sexto princípio é a Mensuração e Controle, onde as informações devem ser claras e concisas e as providências rápidas. Sistemas ERP permitem o gerenciamento das informações e evitam a manipulação de dados.

Ao compreender estes princípios diz-se que a gestão *Beyond Budgeting* é baseada na descentralização do poder e na flexibilização de processos. A utilização conjunta de diversas ferramentas de gestão em conjunto, tais como *Rolling forecast*, *Benchmarking*, *Balanced Scorecard*, EVA, CRM, completa o modelo *Beyond Budgeting*. O *Beyond Budgeting* gera um ambiente de trabalho auto-gerenciado e uma cultura de responsabilidade pessoal, promovendo motivação, produtividade e melhorias nos serviços prestados (CAMPOS; KROM, 2006).

Quadro 2. Comparativo de elementos na gestão das empresas

Descrição	Orçamento Tradicional	<i>Beyond Budgeting</i>
Metas	As metas são fixadas anualmente	As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas contra um dado <i>benchmarking</i> , preferencialmente externo, negociado com o grupo de gerentes.
Premiações e Bonificações	Os executivos recebem desde que se enquadrem nos objetivos das metas	Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação do grupo de gestores que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”
Planos	A figura das metas fixas (contratos fixos) está relacionada aos planos	Existe a confiança de que qualquer ação possa ser exigida para atingir metas de médio prazo aceitas pelo grupo de gestão, dentro dos princípios de governança e parâmetros estratégicos da entidade.
Recursos	Os recursos cuja aceitação de disponibilidade para apoiar os orçamentos operacionais e de capital colocados à disposição.	Existe a confiança de prover os recursos quando forem necessários.
Coordenação	As atividades serão coordenadas com outros gestores de planos de acordo com plano aceito ou redirecionado por níveis superior.	Existe delegação de confiança para que o gestor coordene as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes
Controles	O desempenho deve ser monitorado mensalmente e qualquer variação significativa deve ser revisada. <i>Forecast</i> determinado trimestralmente.	Existe confiança de que o <i>forecast</i> seja baseado na alternativa mais provável, de maneira que só existirá interferência se a tendência dos indicadores ficar fora de certos parâmetros.

Fonte: Frezatti (2005, p.30).

Como principais motivos de sucesso do *Beyond Budgeting* evidenciam-se a velocidade de resposta aos problemas da organização, a inovação contínua de processos e produtos, clientes leais e rentáveis por estarem satisfeitos, excelência operacional garantida por um desempenho sustentável e satisfação dos acionistas (FREZATTI, 2005).

A elaboração do orçamento depende da atuação dos colaboradores da organização, principalmente do comprometimento de cada um. Os aspectos motivacionais interferem na implantação e utilização da ferramenta, sendo necessário que a organização identifique a presença destas características em seus funcionários antecipadamente, evitando correr riscos que possam comprometer a sua aplicação (COSTA, ET AL, 2007).

Bogsnes (2008), pioneiro sobre *Beyond Budgeting*, revela as melhores práticas a partir de casos reais onde o autor encabeçada a implementação de *Beyond Budgeting* em grandes empresas globais. Segundo o autor, organização pode maximizar um clima de desempenho, com equipes comprometidas, com um objetivo comum, as recompensas compartilhadas, e a criação de valor sustentado.

Relativas a abordagens de orçamento, foram identificadas duas tendências em nossas empresas de caso. Na primeira abordagem (*Beyond Budgeting* abordagem), o desacoplamento da fixação de metas e previsão era a questão chave, enquanto que na outra prática (o orçamento anual simplificada), a questão da dissociação permaneceu ambíguo e além disso ainda manteve várias características de orçamento tradicional (HENTTU-AHO, JÄRVINEN, 2012).

3. METODOLOGIA

Devido às singularidades deste trabalho, utilizou-se o método do estudo de caso, no qual a unidade social investigada – Programa de Pós-Graduação em Gestão Empresarial a distância - foi intencionalmente escolhida e analisada. Para Triviños (1994) o estudo de caso é uma das pesquisas mais relevantes em termos científicos e que tem por objetivo analisar profundamente uma unidade.

A pesquisa quanto aos fins pode ser considerada descritiva. É descritiva, pois descreve as informações obtidas por meio da pesquisa documental. Para Churchill (1987) pesquisa descritiva objetiva conhecer e interpretar a realidade sem nela interferir para modificá-la. A pesquisa descritiva expõe as características de determinada população ou de determinado fenômeno, mas não tem o compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Quanto às técnicas de coleta de dados, este trabalho foi dividido em duas etapas, uma inicial que foi a pesquisa bibliográfica, e outra final que foi a pesquisa documental.

Conforme Vergara (1998), a pesquisa bibliográfica é um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, meios eletrônicos e jornais, fornecendo instrumental analítico para a pesquisa. A pesquisa procurou abranger um grande número de publicações nacionais e internacionais, apesar das poucas citações sobre o assunto. Quanto às publicações nacionais, sua pesquisa foi realizada através da visita a sites de eventos nacionais e também pela busca de periódicos junto ao portal *Qualis*. Quanto aos artigos internacionais foi utilizada a base da *ebSCO* para a procura.

Yin (2001) afirma que a documentação é uma fonte estável de coleta de dados, tendo em vista que pode ser revista inúmeras vezes, além de ser exata por conter nomes, referências e detalhes como também possui uma ampla cobertura, pois abrange longos períodos de tempo e espaço. Porém, o autor ressalta que o acesso aos documentos pode ser dificultoso e caso não seja realizado uma pesquisa consistente pode tendenciar a pesquisa, por privilegiar documentos de mais fácil acessibilidade. Foram analisados documentos da universidade, bem como o planejamento específico

elaborado para o programa de pós-graduação elaborado pelo coordenador do curso para o ano de 2011.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Conforme descrito anteriormente, utilizaremos como estudo de caso para elaboração do *Beyond Budgeting* o Programa de Pós-Graduação *latu sensu* em Gestão Empresarial a distância que é composto por cinco cursos.

Os Princípios de descentralização de poder são: Governanças, Desempenho, Empowerment, Responsabilidade, Responsabilidade pelos Clientes, e Informação.

- Governança: Todos os professores que irão atuar no programa de pós-graduação em gestão empresarial da universidade passam por uma capacitação quanto a metodologia da instituição e como proceder quanto professor a distância, após uma conversa com o coordenador sobre o curso que o professor lecionará, sobre o programa e sobre a instituição. Este curso tem valor estimado em R\$350 por professor e dura dois meses entre atividades presenciais e atividades a distância.

- Desempenho: Cria-se um clima de alta performance com base no sucesso relativo, ou seja, os professores são acompanhados quantitativa e qualitativamente de forma periódica. Na instituição existe um setor responsável pelo acompanhamento docente. Assim, o professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. Existe uma avaliação de desempenho quantitativa e outra qualitativa. No tocante ao desempenho quantitativo o professor tem 1 dia para responder as perguntas dos alunos, três dias para corrigir a avaliação e 3 dias para publicar mural. Já na parte qualitativa é avaliado o *feedback* do professor quanto a avaliação, a utilização do mural e da ferramenta professor. Na resposta acerca da avaliação do aluno nos seguintes temas: cordialidade, evidência de acertos, identificação dos erros, motivação aos alunos, e promove reflexão sobre os erros. Quanto a utilização do mural é analisado se este foi utilizado de forma informativa, motivacional, e orientadora, bem como se a linguagem foi cordial, criativa e objetiva. No tocante a ferramenta professor é analisada a função motivacional e orientadora das respostas dadas aos alunos bem como se a linguagem foi cordial e objetiva.

- *Empowerment*: Dar-se liberdade aos professores, capacidade e autoridade para agir, ou seja, o professor é o responsável pelo desenvolvimento das atividades. O professor produz a avaliação presencial e a distância, tem liberdade para colocar materiais extras para leituras dos alunos, bem como propor fóruns para debates.

- Responsabilidade: O professor ao participar do programa sabe quais são os indicadores de desempenho que ele será avaliado. O professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem, desta forma empenham-se na busca de resultados competitivos com responsabilidade sobre o desempenho de suas ações.

- Responsabilidade pelos clientes: O foco dos cursos está no atendimento as necessidades dos clientes, procurando desenvolver materiais on-line de qualidade, com uma ergonomia no espaço virtual de aprendizagem. Não existe uma quantidade mínima de alunos para iniciar as turmas.

- Informação: O professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. O professor conhece quais são os indicadores e o que precisa fazer para ter um desempenho aceitável.

Os princípios de flexibilização de processos são: Metas, Motivação e Recompensa, Planejamento, Recursos, Coordenação, e Mensuração e Controle.

- Metas: as metas para o ano de 2011 foram: Ajustar o espaço virtual de aprendizagem de acordo com as sugestões viáveis dos alunos e professores nos relatórios de 2010; elaborar o material didático para as 8 disciplinas novas e que ainda não possuem material didático; realizar ajuste no material didático das 12 disciplinas que estão na metodologia antiga; capacitar os 24 professores que lecionarão as disciplinas. As metas não são fixas, mas continuamente monitoradas e negociado com o grupo de gerentes (coordenação do programa de cursos, setor de produção de material e direção financeira).

- Motivação e Recompensa: A remuneração do professor deriva da quantidade de alunos que o professor acompanha no espaço virtual de aprendizagem. A estratificação da remuneração é na seguinte ordem: 50 alunos; entre 51 e 70 alunos; entre 71 e 90 alunos; e 91 em diante. Existe a confiança do recebimento da premiação a partir da avaliação que analisa o desempenho na abordagem “daquilo que deveria ser feito”, pois o professor com bom desempenho poderá ser realçado indefinitivamente no curso.

- Planejamento: Existe confiança de que o *forecast* seja baseado na alternativa mais provável. A estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa de ofertar educação a distância com qualidade. Assim são elaborados orçamentos e avaliações de desempenho. Estas atividades são feita por um conjunto de setores, a coordenação do programa, o setor financeiro da instituição, o setor de produção de material didático e o setor de apoio aos professores.

- Recursos: Os pagamentos são realizados de acordo com a necessidade da universidade. A previsão de gastos é feita a cada semestre onde ocorre o ingresso de novos alunos e egresso de formandos.

- Coordenação: Os planos da organização são feitos por meio de mecanismos de mercado. Os dados como projeção de número de alunos, turmas, professores, novos materiais didáticos, ajustes no material didático, capacitação para professores e alunos, bem como gastos administrativos são considerados. Existe delegação de confiança para que o coordenador do programa coordena as atividades a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.

- Mensuração e Controle: Existe a mensuração contábil dos gastos e receitas da empresa, bem como uma mensuração pedagógica (descrita no item desempenho). Ao final de cada disciplina é feita uma avaliação da disciplina e do curso e disciplina, por parte dos alunos. Esta avaliação é questionário com Escala Likert e está disponível no espaço virtual. Este questionário faz parte do programa de avaliação interna da universidade.

Assim, como base nas informações descritas até então se pode elaborar o conjunto de informações orçamentárias para o ano de 2011 conforme a seguir, se baseando nos princípios do *Beyond Budgeting*.

A receita de vendas líquida orçada é de R\$ 1.019.431,20, pois a projeção é que existam 320 alunos pagando mensalidade de R\$290,00, sendo que 180 possuirá desconto de 10% por conta de algum convênio da instituição. Assim a receita bruta mensal é de R\$ 87.580,00, o que acarretará em uma receita anual de R\$ 1.050.960,00, reduzindo o valor histórico de inadimplência do programa (3%) chega-se a receita líquida de R\$ 1.019.431,20.

O quadro a seguir apresenta o orçamento de vendas desenvolvido por meio de mecanismos de mercado e das informações do planejamento para o programa para o ano de 2011.

Quadro 3. Orçamento de vendas

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
No. de Alunos Regulares	33	31	30	22	24	140
Valor da Mensalidade	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00	\$ 290,00
Receita com Alunos Reg.	\$ 9.570,00	\$ 8.990,00	\$ 8.700,00	\$ 6.380,00	\$ 6.960,00	\$ 40.600,00
No. Alunos com Desconto	43	45	28	31	33	180
Mensalidade c/ Desconto	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00	\$ 261,00
Receita Alunos Desconto	\$ 11.223,00	\$ 11.745,00	\$ 7.308,00	\$ 8.091,00	\$ 8.613,00	\$ 46.980,00
Inadimplência	\$ 623,79	\$ 622,05	\$ 480,24	\$ 434,13	\$ 467,19	\$ 2.627,40
Receita Líquida Mensal	\$ 20.169,21	\$ 20.112,95	\$ 15.527,76	\$ 14.036,87	\$ 15.105,81	\$ 84.952,60
Receita Líquida Anual	\$ 242.030,52	\$ 241.355,40	\$ 186.333,12	\$ 168.442,44	\$ 181.269,72	\$ 1.019.431,20

Fonte: Elaborado pelo autor

Os gastos diretos são orçados dentro de seis grandes grupos: Despesas com o desenvolvimento de competências/professor; Despesas salário dos professores; Despesas com o desenvolvimento de material; Despesas com adaptação de material; Despesas com coordenação de curso; Despesas com o palestra/aulas inaugural.

O valor total de gastos diretos foi orçado em R\$ 202.187,34.

As despesas com o desenvolvimento de competências/professor correspondem a R\$8.400, pois serão capacitados dentro da metodologia EaD da universidade 24 professores com um valor de R\$350 cada.

Despesas com salário dos professores corresponderá a R\$ 103.112,53, pois serão 52 turmas de 30 horas com valor da hora a ser pago de R\$44,00. Como o pagamento será feito na folha de pagamento do funcionário ainda serão acrescidos décimo terceiro e férias proporcionais além dos encargos sociais.

As despesas com o desenvolvimento de material corresponderá a R\$ 18.560,00, pois serão desenvolvidos oito novos materiais com valor a ser pago de R\$2.320,00.

Despesas com adaptação de material estão orçadas em R\$ 9.240,00, pois serão ajustados 12 materiais a um custo de R\$770 cada.

Despesas com coordenação de curso corresponderão a R\$ 53.324,80, pois são alocadas 1.456 horas anuais de coordenação com valor da hora de R\$24,38, acrescidos de décimo terceiro, férias e encargos sociais.

As despesas com o palestra/aulas inaugural totalizarão R\$ 9.550,00 sendo Duas palestras R\$4.000, duas hospedagens R\$480; dois jantares R\$500; 4 passagens de avião R\$4.250 e transporte municipal para o palestrante R\$320.

O quadro 3 apresenta o orçamento de gastos diretos desenvolvido por meio das informações do planejamento para o programa para o ano de 2011.

Quadro 4. Orçamento de gastos diretos

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
Número de turmas	13	12	10	8,5	8,5	52
Número de professores	6	6	5	3,5	3,5	24
Número de materiais novos	1	2	2	1,5	1,5	8
Número de materiais adaptados	3	2	2	2,5	2,5	12
Capacitação por professor	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00	\$350,00
Capacitação dos professores	\$2.100,00	\$2.100,00	\$1.750,00	\$1.225,00	\$1.225,00	\$8.400,00
Salário por turma	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00	\$1.320,00
Salário total	\$17.160,00	\$15.840,00	\$13.200,00	\$11.220,00	\$11.220,00	\$68.640,00
Décimo terceiro/férias proporcional	\$1.906,67	\$1.760,00	\$1.466,67	\$1.246,67	\$1.246,67	\$7.626,67
Encargos	\$6.711,47	\$6.195,20	\$5.162,67	\$4.388,27	\$4.388,27	\$26.845,87
Custo total com professores	\$25.778,13	\$23.795,20	\$19.829,33	\$16.854,93	\$16.854,93	\$103.112,53
Valor de produção de material	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00	\$2.320,00
Valor total de produção de material	\$2.320,00	\$4.640,00	\$4.640,00	\$3.480,00	\$3.480,00	\$18.560,00
Valor de adaptação de material	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00	\$770,00
Valor total de adaptação de material	\$2.310,00	\$1.540,00	\$1.540,00	\$1.925,00	\$1.925,00	\$9.240,00
Coordenação	\$13.331,20	\$12.305,72	\$10.254,77	\$8.716,55	\$8.716,55	\$53.324,80
Palestra	\$2.387,50	\$2.203,85	\$1.836,54	\$1.561,06	\$1.561,06	\$9.550,00
Gastos Diretos Totais	\$48.226,83	\$46.584,77	\$39.850,64	\$33.762,54	\$33.762,54	\$202.187,33

Fonte: Elaborado pelo autor

Os gastos administrativos podem ser agrupados em seis categorias: Investimento em TI; Investimento no suporte aos alunos; Investimento no treinamento de alunos; Investimento no suporte ao professor; Gasto com setor de desenvolvimento de material/acompanhamento pedagógico; e Rateio de demais gastos fixos.

O investimento em TI está orçado em R\$52.356,55. Na universidade existe um setor que auxilia no suporte ao sistema de aprendizagem, suporte operacional da rede e investimento na rede. O valor rateado pela universidade e identificado ao programa é de R\$52.356,55.

O investimento no suporte aos alunos em R\$31.544,12. Na universidade existem dois setores de apoio aos alunos, um acadêmico e outro motivacional. Um setor é responsável pelo suporte financeiro, de matrícula, etc. outro de acesso ao espaço virtual, aviso aos alunos, contato telefônico, etc. O valor rateado pela universidade e identificado ao programa é de R\$31.544,12.

O investimento no treinamento de alunos está orçado em R\$6.400. Cada um dos 320 alunos do programa antes de iniciar o curso participa de uma atividade de conhecimento da metodologia e espaço que ele utilizará durante o curso. O custo por aluno desta atividade é de R\$20,00, totalizando R\$6.400.

O investimento no suporte ao professor está orçado em R\$25.233,00. Na universidade existe um setor responsável pelo monitoramento da atividade do professor e pela avaliação de desempenho deste. O valor rateado pela universidade e identificado ao programa é de R\$ 25.233,00.

Os gastos com setor de desenvolvimento de material ficou estipulado em R\$12.122,34. Este setor serve de apoio durante a produção do material desenvolvido pelos professores. . O valor rateado pela universidade e identificado ao programa é de R\$ 12.122,34.

Todos os demais gastos fixos da instituição estão orçados em Rateio de demais gastos fixos: \$27.897,56.

O quadro a seguir apresenta o orçamento de gastos administrativos, detalhado para cada um dos cinco cursos, desenvolvido por meio das informações do planejamento para o programa para o ano de 2011. O rateio dos valores para os cursos foi feito pelo critério de número de alunos.

Quadro 5. Orçamento de gastos administrativos

	Curso 1	Curso 2	Curso 3	Curso 4	Curso 5	Programa
Alunos	76	76	58	53	57	320
Valor do Treinamento	20	20	20	20	20	20
Treinamento de Alunos	\$1.520,00	\$1.520,00	\$1.160,00	\$1.060,00	\$1.140,00	\$6.400,00
Investimento em TI	\$12.434,68	\$12.434,68	\$9.489,62	\$8.671,55	\$9.326,01	\$52.356,55
Suporte aos Alunos	\$7.491,73	\$7.491,73	\$5.717,37	\$5.224,49	\$5.618,80	\$31.544,12
Suporte ao Professor	\$5.992,84	\$5.992,84	\$4.573,48	\$4.179,22	\$4.494,63	\$25.233,00
Desenvolvimento de Material	\$2.879,06	\$2.879,06	\$2.197,17	\$2.007,76	\$2.159,29	\$12.122,34
Demais Gastos Fixos	\$6.625,67	\$6.625,67	\$5.056,43	\$4.620,53	\$4.969,25	\$27.897,56
Gastos Administrativos Totais	\$36.943,97	\$36.943,97	\$28.194,08	\$25.763,56	\$27.707,98	\$155.553,57

Fonte: Elaborado pelo autor

Assim, resumidamente as informações orçamentárias são as seguintes:

- Receita Operacional Líquida: \$ 1.019.431,20
- Total de Gastos Diretos: \$ 202.187,34
 - Despesas com o desenvolvimento de competências/professor: \$8.400
 - Despesas salário dos professores: \$103.112,53
 - Despesas com o desenvolvimento de material: \$18.560,00
 - Despesas com adaptação de material: \$9.240,00
 - Despesas com coordenação de curso: \$53.324,80
 - Despesas com o palestra/aulas inaugural: \$9.550,00
- Total de Gastos Administrativos: \$155.553,37
 - Investimento em TI: \$52.356,55
 - Investimento no suporte aos alunos: \$31.544,12
 - Investimento no treinamento de alunos: \$6.400
 - Investimento no suporte ao professor: \$25.233,00
 - Gasto com setor de desenvolvimento de material: \$12.122,34
 - Rateio de demais gastos fixos: \$27.897,56

4.1. Discussão dos resultados

Souza e Lavarda (2011, p.1) afirmam em seu trabalho “Pôde-se concluir que para os gestores a opção pelo *Beyond Budgeting* não traria grandes mudanças para as instituições, visto que grande parte dos benefícios propostos pela nova ferramenta já são aplicados nas instituições com o uso do modelo orçamentário tradicional, ou seja, as críticas a esse modelo não se aplicam às IES enfocadas.”

Os resultados apresentados neste estudo de caso confrontam o que foi apresentado pelos autores Souza e Lavarda (2011). Isto porque a utilização do *Beyond Budgeting* permitiu resolver três principais críticas que são normalmente apontadas ao processo tradicional de elaboração dos orçamentos: 1) Metas inflexíveis, 2) Modelo orçamentário constitui uma barreira a mudanças,

principalmente no que diz respeito à alocação de recursos e 3) Na elaboração do orçamento, apenas a alta administração participa, não dando espaço para quem realmente “faz acontecer”.

Que vantagens obtidas na utilização do *Beyond Budgeting*, para o caso específico da educação à distância:

1) As metas são mais flexíveis: as metas não são fixas, mas continuamente monitoradas e negociado com o grupo de gerentes (coordenação do programa de cursos, setor de produção de material e direção financeira);

2) Menor resistência a mudanças: o professor recebe *feedback* sobre o seu desempenho no espaço virtual de aprendizagem. Existe uma avaliação de desempenho quantitativa e outra qualitativa, assim está apto para mudança;

3) Mais participativa: os planos da organização são feitos por meio de mecanismos de mercado. Os dados como projeção de número de alunos, turmas, professores, novos materiais didáticos, ajustes no material didático, capacitação para professores e alunos, bem como gastos administrativos são considerados. Existe delegação de confiança para que o coordenador do programa coordene as atividades, junto aos professores e direção de campus, a partir de acordos periódicos e exigências de clientes.

O cálculo das receitas e dos custos para os diferentes cursos de educação à distância, efetuados pelo *Beyond Budgeting*, são mais fiáveis dos que os que seriam utilizados pelo método tradicional, isto porque existe confiança de que o *forecast* é baseado na alternativa mais provável. A estratégia deve estar constantemente alinhada com os processos da empresa de ofertar educação a distância com qualidade. Assim são elaborados orçamentos e avaliações de desempenho. Estas atividades são feita por um conjunto de setores, a coordenação do programa, o setor financeiro da instituição, o setor de produção de material didático e o setor de apoio aos professores.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo consistia em verificar a implantação do *Beyond Budgeting* com como uma ferramenta de gestão em um programa de cursos *latu sensu* de uma instituição de ensino a distância. Após o exposto na análise dos dados considera-se que o objetivo do artigo foi alcançado.

Quanto à natureza do orçamento como uma prática institucionalizada, o corpo antes da literatura aborda duas questões principais: como os processos orçamentais das organizações refletem o ambiente institucional de fora, bem como a natureza das rotinas orçamentárias como prática altamente institucionalizada (HENTTU-AHO, JÄRVINEN, 2012). A adoção do *Beyond Budgeting* permitiu que a instituição observasse o ambiente externo, ou seja, tendo o seu planejamento orçamentário baseado na concorrência ou a satisfação dos clientes.

Beyond Budgeting corresponde a descentralização do poder e na flexibilização de processos na elaboração do orçamento. A elaboração do *Beyond Budgeting* apresentados nesta pesquisa seguiu os princípios de descentralização de poder que foram: governanças, desempenho, *empowerment*, responsabilidade, responsabilidade pelos clientes, e informação. Os princípios de flexibilização de processos foram: metas, motivação e recompensa, planejamento, recursos, coordenação, e mensuração e controle.

Os programas de educação à distância possuem uma reputação de serem mais efetivos quando se trata de custos, do que os sistemas tradicionais de ensino. Mas diversos estudos têm mostrado que se torna realidade apenas em casos onde as matrículas conseguem alcançar níveis elevados quando comparados aos gastos e às taxas de conclusão. Desta forma o *Beyond Budgeting* é uma ferramenta

que pode ajudar no planejamento. Isto porque as vantagens obtidas na utilização do *Beyond Budgeting*, para o caso específico da educação à distância são três: as metas são mais flexíveis; menor resistência a mudanças; e mais participativa.

A elaboração do orçamento depende da atuação dos colaboradores da organização, principalmente do comprometimento. Os aspectos motivacionais interferem na implantação e utilização do orçamento. O tema apresenta alguma relevância no âmbito da contabilidade de gestão, na medida em que poderá contribuir para que as organizações, nomeadamente do sector da educação, repensem a forma de gerir, num mundo cada vez mais complexo e competitivo. O *Beyond Budgeting* poderá ser um modelo de gestão inovador que poderá aportar vantagem competitiva para as organizações.

Espera-se que os resultados deste artigo sirvam como ponto inicial para o desenvolvimento de outras pesquisas. E, por fim, acredita-se que, com o aprofundamento dos estudos, será possível retroalimentar o processo de desenvolvimento científico.

REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. (2001): *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- BARBOSA FILHO; PARISI, A. (2004): Proposta do modelo beyond budgeting: Modelo coerente de gestão, sem ênfase em orçamentos. *VII SEMEAD*, São Paulo.
- BOGSNES, B. (2008): *Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential*. New Jersey: John Wiley and Sons.
- BORNIA, A.C.; LUNKES, R.J. (2007): Uma Contribuição à Melhoria do Processo Orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*. Vol. 18, nº 4, p.37-59 out/dez.
- CAMPOS; J.C. de; KROM, V. (2006): Beyond budgeting: Uma alternativa de gestão financeira além dos orçamentos. *VI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, Universidade do Vale do Paraíba*.
- CHURCHILL, G.A. (1987): *Marketing research: Methodological foundations*. Chicago: The Dryden Press.
- CORDEIRO FILHO, J.B. (2007): Orçamento como ferramenta de gestão: Do orçamento tradicional ao Advanced Budgeting. XIV Congresso Brasileiro de Custos. João Pessoa, 2007. *Anais ... CD-ROM*.
- COSTA, A.M.; MORITZ, G. de O.; MACHADO, F.M.V. (2007): Contribuições do orçamento base zero (OBZ) no planejamento e controle dos resultados em organizações empresariais. *Revista Contemporânea de Contabilidade*. Vol. 1, nº 8, p. 85-98, jul/dez, 2007.
- CUNHA, A.S. da; SOARES, T.C.; LIMA, C.R.M. de (2010): Orçamento base zero: Um estudo nas universidades catarinenses. *RPCA*, Vol. 4, nº 2, p. 48-59, mai./ago, 2010.
- FREZATTI, F. (2005): Beyond budgeting: Inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial? *RAE - revista de administração de empresas*, Vol. 45, nº 2, abr/jun, 2005.
- GOMES, R.C.V. (2000): *O orçamento base-zero como técnica de planejamento financeiro*. Curso de MBA-financeiras e contabilidade, Universidade de Taubaté.
- HANSEN, S.C.; OTLEY, D.T.; STEDE, W.A.V.D. (2003): Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, Vol. 15, p. 95-116.
- HENTTU-AHO, T.; JÄRVINEN, J. (2012): A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*. 17 nov. 2012.
- HOPE, J.; FRASER, R. (2003): *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
- ISHISAKI, N. (2003): *A utilização do orçamento empresarial: Um Estudo em Empresas da Região do Vale do Paraíba*. 203f. Dissertação (Mestrado em Administração de Empresas)- Universidade de Taubaté, 2003.

- JOHNSON, T.H.; KAPLAN, R.S. (1987): *Relevance lost*. Boston: *Harvard Business School Press*.
- KAPLAN, R.S.; NORTON D.P. (1997): *A Estratégia em Ação: Balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus.
- LEITE, R.M.; CHEROBIM, A.P.M.Z.; SILVA, H. de F.M.; BUFREM, L.S. (2008): Orçamento empresarial: Levantamento da produção Científica no período de 1995 a 2006. *R. Cont. Fin.* Vol. 19, nº 47, p. 56-72, maio/agosto, 2008.
- LUNKES, R.J. (2007): *Manual de orçamento*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- MACIEL, C.O. (2007): Condições para a formação da intenção estratégica: Isolando seus efeitos na variação do desempenho de pequenas empresas. *Perspec. Contemp.*, Campo Mourão, Vol. 2, nº 2, p. 120-143, jan./jun. 2007.
- SOARES, T.C. (2011): Custeio baseado em atividades e orçamento baseado em Atividades em um caso industrial. *Revista Gestão Industrial*, Vol. 07, nº 03, p. 90-102.
- SOUZA, R.P.S. de; LAVARDA, C.E.F. (2011): Avaliação do Beyond Budgeting como Ferramenta de Planejamento e Controle na Visão dos Gestores de IES. *Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, Vol. 9, nº 2, jul/dez 2011.
- TAVARES, M.C. (1991): *Planejamento estratégico: A opção entre sucesso e fracasso empresarial*. São Paulo: Harbra.
- TRIVIÑOS, A.N.S. (1994): *Introdução à pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas.
- VERGARA, S.C. (1998): *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. São Paulo: Atlas.
- YIN, R. (2001): *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.
- ZDANOVICZ, J.E. (1989): *Orçamento Operacional: Uma Abordagem Prática*. 3ª ed. Porto Alegre, Sagra.



Thiago Coelho Soares

Possui graduação em Administração pela Universidade do Sul de Santa Catarina (2004) e mestrado em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (2006). Doutorando em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina. Atualmente é professor da Universidade do Sul de Santa Catarina - Unisul e Coordenador do Programa em Especialização em Gestão Empresarial, Ead. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Administração de Empresas, atuando principalmente nos seguintes temas: custos empresariais, finanças corporativas e orçamento empresarial.