

DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/1983-4535.2014v7n2p266>

## **ORÇAMENTO DE DESPESAS DE MARKETING NO SETOR DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO A PARTIR DO MODELO DE SARQUIS E IKEDA**

**MARKETING EXPENSES BUDGET IN THE COLLEGE TEACHING SECTOR: A STUDY FROM THE SARQUIS AND IKEDA MODEL**

**Aléssio Bessa Sarquis, Doutor**

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

[alessio.sarquis@unisul.br](mailto:alessio.sarquis@unisul.br)

**Paulo Cezar de Campos, Especialista**

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

[paulocezarde@gmail.com](mailto:paulocezarde@gmail.com)

**Vilmar José Zaccaron, Especialista**

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

[vjzaccaron@gmail.com](mailto:vjzaccaron@gmail.com)

**Adelcio Machado Santos, Doutor**

Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

[adelciomachado@gmail.com](mailto:adelciomachado@gmail.com)

**Alexandre Marino Costa, Doutor**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

[marino@cse.ufsc.br](mailto:marino@cse.ufsc.br)

Recebido em 20/agosto/2013

Aprovado em 13/fevereiro/2014

Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*



Esta obra está sob uma Licença Creative Commons Atribuição-Uso.

## RESUMO

O artigo aborda o processo de orçamento de despesas de marketing no setor de ensino superior, um instrumento relevante na gestão de recursos financeiros e gastos de marketing da organização. O estudo buscou analisar as características do processo de orçamento de despesas de marketing de uma instituição de ensino superior da região oeste do Estado de Santa Catarina a partir do modelo teórico proposto por Sarquis e Ikeda (2003). Trata-se de estudo empírico, exploratório, qualitativo, na forma de estudo de caso e cuja pesquisa de campo envolveu entrevistas em profundidade. Os resultados revelaram os procedimentos empregados pela instituição na elaboração do orçamento de despesas, na operacionalização das despesas de marketing, na contabilização das despesas e no controle orçamentário das despesas de marketing, assim como a existência de processo orçamentário estruturado semelhante ao modelo teórico de Sarquis e Ikeda (2003).

**Palavras-chave:** Marketing de serviços. Orçamento de marketing. Despesas de marketing. Setor de ensino superior.

## ABSTRACT

The article tackles the marketing expenses in the college teaching sector, a useful tool in the management of the financial resources and expenses of the organization. The study aimed at analyzing the characteristics of the marketing expenses budget process of a higher education institution in the west region of the State of Santa Catarina, from the theoretical model proposed by Sarquis and Ikeda (2003). It is an empirical, exploratory, qualitative study, thus a case study whose field research involved deep interviews. The results showed that procedures used by the institution in the creation of the expenses budget, in the operation system of the marketing expenses, in the accounting of the expenses and in the budgetary process structured the same way as the theoretical model from Sarquis and Ikeda (2003).

**Keywords:** Service marketing. Marketing budget. Marketing expenses. College.

## 1 INTRODUÇÃO

Conforme American Marketing Association (AMA, 2013), marketing compreende instituições, processos e atividades envolvidos na criação, comunicação, entrega e troca de ofertas que tenham valor para clientes, parceiros e sociedade em geral. Marketing tem papel relevante na coordenação das atividades da organização junto ao mercado e no relacionamento com clientes e demais *stakeholders*. Conforme Sarquis (2009), fatores relacionados às competências de marketing afetam o valor de mercado das ações das organizações junto à bolsa de valores, incluindo a reputação da marca, a posição competitiva no mercado e a capacidade de geração de receitas.

No setor de serviços, o marketing tem papel diferenciado, mais amplo e desafiador, quando comparado ao setor de bens manufaturados (GRÖNROOS, 1984; LOVELOCK, 1999; SARQUIS, 2009). Nos serviços, o marketing desempenha atividades relacionadas aos processos externo (ex: geração de promessas aos clientes), interno (comprometimento dos funcionários) e interativo da organização (manutenção da qualidade e satisfação nos momentos de execução dos serviços). Além disso, nos serviços a utilização de estratégias de marketing ficou mais necessária em decorrência da internacionalização no setor, da intensificação da concorrência, da expansão do sistema de franquias, do avanço da tecnologia de informação e do aumento das pressões por qualidade e produtividade (DIAS, 2006; SARQUIS, 2009).

Segundo Oliveira et al (2006), a gestão eficaz de marketing requer a aplicação de técnicas e ferramentas adequadas. Uma delas é a elaboração de orçamentos de marketing. No planejamento de marketing, a estimativa de despesas e investimentos possibilita a visão do impacto financeiro das estratégias de marketing sobre a organização e a posterior avaliação do desempenho dos recursos aplicados. A gestão orçamentária de marketing é essencial quando a organização dispõe de recursos financeiros limitados e quando os gastos de marketing são representativos no faturamento da organização. Conforme Lima (2008), a atividade empresarial requer a aplicação de recursos, em geral escassos, de valor econômico elevado e que requerem gestão adequada. O orçamento de despesas de marketing compreende um processo formal de planejamento e controle dos gastos e investimentos em atividades de marketing em dado período de tempo (HIEBING; COOPER, 1997).

Estudo realizado por Sarquis e Ikeda (2003) revelou, no entanto, que nas organizações o planejamento e controle orçamentário de marketing tem ocorrido de forma limitada, com

tratamento superficial e visão de curto prazo, evidenciando a necessidade de melhorias no processo. Oliveira (2005) sugeriu também a realização de mais estudos sobre o tema, em especial sobre as atividades de comunicação de marketing (propaganda, venda pessoal, promoção de vendas e publicidade). Estudo bibliométrico de Leite (2008), envolvendo dissertações e teses no período de 1995 a 2006, revelou que apenas 2,1% das dissertações de mestrado e 0,89% das teses de doutorado abordaram esse tema, quantidade insignificante em relação ao total da produção científica analisada. Sarquis e Ikeda (2003) apontaram também que diversos especialistas em marketing quase não tratam do assunto ou quando o fazem se restringem ao orçamento de despesas de vendas.

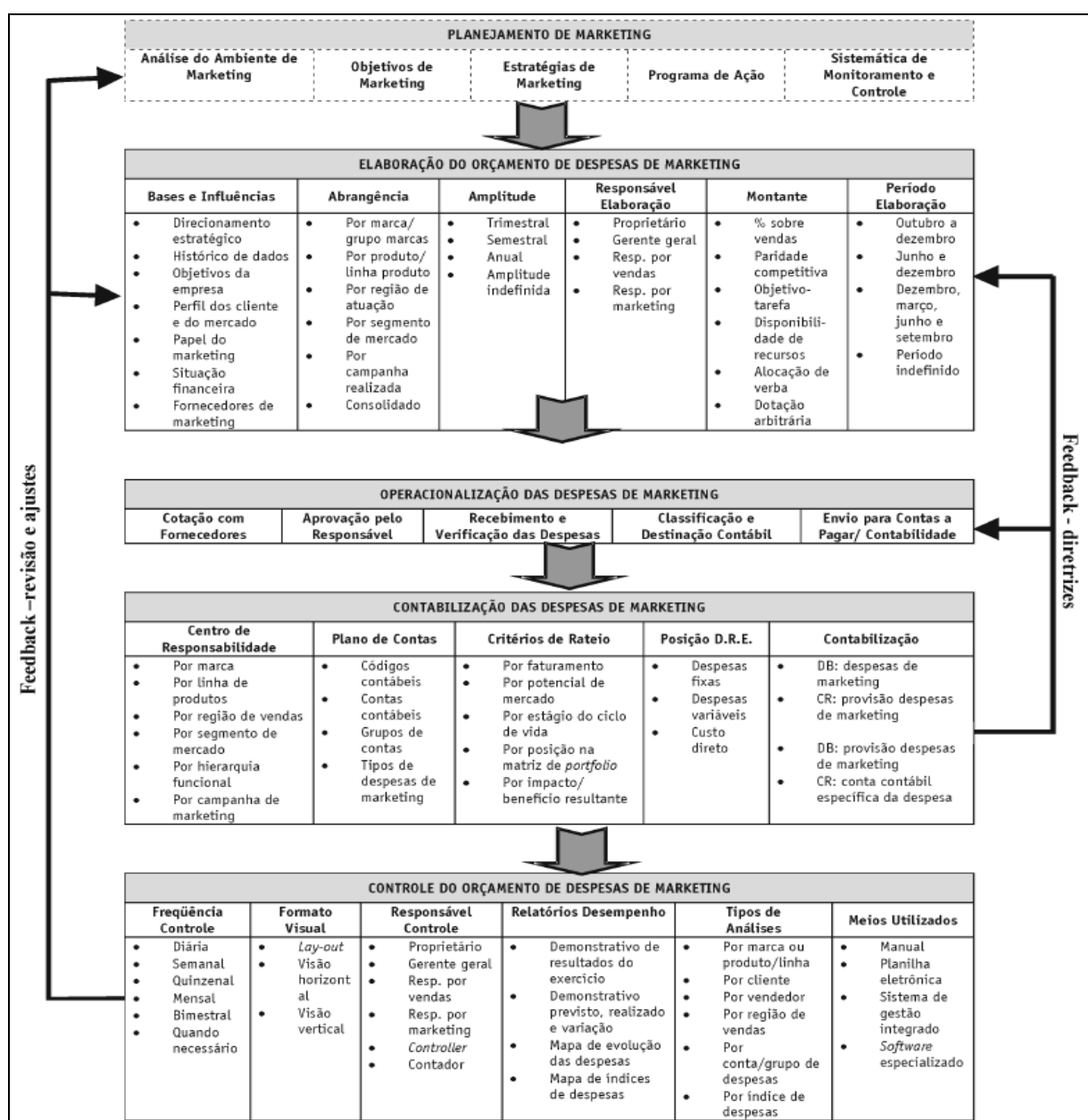
Estudo de Lima (2008) no setor de ensino superior revelou que a gestão orçamentária pelas organizações tem sido negligenciada e que o setor necessita de aprimoramento do processo de orçamentos de despesas. O estudo de Lima e Leone (2010) em instituições de ensino superior apontou que o nível de conhecimento dos gestores é apenas razoável, que há pouca experiência gerencial no tema e que estudos acadêmicos sobre o setor são necessários.

Sarquis e Ikeda (2003) examinaram vários aspectos fundamentais do processo de orçamento de marketing e sugeriram um modelo teórico de gestão do orçamento de despesas de marketing aplicável no setor de serviços. Segundo o modelo proposto, gestão de orçamentos de despesas de marketing envolve quatro etapas: elaboração do orçamento de despesas, operacionalização das despesas de marketing, contabilização das despesas e controle do orçamento das despesas de marketing.

Nesse contexto, decidiu-se pela realização do presente estudo com o seguinte problema de pesquisa: **Quais as características do processo de orçamento de despesas de marketing no setor de ensino superior a partir do modelo de Sarquis e Ikeda (2003)?** Assim, este estudo tem como objetivo geral analisar as características do processo de orçamento de despesas de marketing de uma instituição de ensino superior a partir do modelo de Sarquis e Ikeda (2003) e como objetivos específicos: a) identificar os procedimentos de elaboração do orçamento de despesas de marketing; b) levantar os procedimentos de operacionalização das despesas de marketing; c) identificar os procedimentos de contabilização das despesas de marketing; d) verificar os procedimentos de controle do orçamento de despesas de marketing. O objeto de estudo foi a PVA Ensino Superior, organização de serviços, do setor de ensino superior, com mais de 30 anos de atuação, localizada no Estado de Santa Catarina e que dispõe de orçamento de despesas de marketing.

## 2 MODELO TEÓRICO DE SARQUIS E IKEDA (2003)

Com base em levantamento bibliográfico e na experiência em gestão de empresas, Sarquis e Ikeda (2003) desenvolveram um modelo teórico de gestão do orçamento de despesas de marketing aplicável no setor de serviços. A Figura 1 contém a descrição detalhada do modelo proposto, no qual o processo de planejamento, operacionalização e controle orçamentário é dividido em quatro etapas: elaboração do orçamento de despesas, operacionalização das despesas, contabilização das despesas e controle do orçamento de despesas.



**Figura 1** Modelo de gestão de orçamentos de despesas de marketing  
Fonte: Sarquis e Ikeda (2003)

Na etapa de elaboração do orçamento de despesas contém as atividades de preparação do orçamento e incluem: fatores/bases de preparação do orçamento; abrangência do orçamento; amplitude temporal do orçamento; responsáveis pela elaboração do orçamento; método de determinação da verba de marketing e de distribuição dos recursos pelas atividades de marketing programadas; período de elaboração do orçamento.

Na etapa de operacionalização das despesas contém as atividades de execução das despesas de marketing e compreende a identificação, seleção e cotação de serviços/materiais junto aos fornecedores; as condições de aprovação das despesas pelo responsável; as condições de recebimento dos materiais/serviços adquiridos e de verificação de notas/faturas de pagamento; a classificação contábil das despesas de marketing e a alocação nos respectivos em centros de custos; o envio das despesas para contas a pagar e contabilidade.

Na etapa contabilização das despesas contém as atividades relacionados ao registro contábil das despesas de marketing, incluindo definições sobre centros de custos de marketing; tipos de despesas de competência de marketing e respectivas denominações no plano de contas da organização; critérios de rateio das despesas de marketing; lançamento das despesas no Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE.); regime de contabilização das despesas de marketing (se por competência e/ou provisão).

Na etapa de controle do orçamento contém os procedimentos de controle e monitoramento do orçamento de despesas de marketing e incluem: frequência de controle e monitoramento do orçamento; formato de apresentação/análise dos relatórios de acompanhamento; responsáveis pelo controle e análise do orçamento; tipos de relatórios de controle/desempenho; tipos de análises efetuadas; meios/recursos aplicados no controle orçamentário (manuais e/ou eletrônicos).

### **3 ASPECTOS METODOLÓGICOS**

O presente estudo é classificado como exploratório, qualitativo e na forma de estudo de caso único. O caráter exploratório-qualitativo do estudo se justifica por abordar um assunto revelador (orçamento de despesas de marketing), que carece de melhor entendimento e por investigar realidade complexa e multifacetada (GIL, 2007). O método estudo de caso envolve o exame de registros existentes, a observação de fatos e entrevistas semiestruturadas sobre indivíduo, grupo de indivíduos, organização ou grupo de organizações (MATTAR, 2005).

Esse método foi empregado porque o estudo busca entender em profundidade um fenômeno em contexto com inúmeras variáveis e elevada instabilidade de ocorrência (YIN, 2009).

O objeto de estudo é a PVA Educacional (nome fictício), instituição de ensino superior localizada na região oeste do Estado de Santa Catarina, com cursos de graduação e pós-graduação aprovados pelo Conselho Estadual de Educação e reconhecidos pelo MEC. Ela foi escolhida porque é organização consolidada (mais de 30 anos atuação), pertence ao setor de serviços, dispõe de orçamento de despesas de marketing e implementou recentemente um sistema informatizado (ERP TOTVS) que aprimorou a gestão orçamentária da instituição.

A coleta de dados primários foi realizada por meio de entrevistas pessoais semiestruturadas com os principais profissionais envolvidos na gestão orçamentária da instituição: contador, *controller* e direção financeira (3 entrevistados). Cada entrevista durou em média 1 hora e 15 minutos e ocorreu na sala de reuniões administrativa da instituição nos meses de dezembro/2011 e janeiro/2012. As entrevistas foram previamente preparadas com base no modelo teórico de Sarquis e Ikeda (2003) e buscou levantar procedimentos, atividades, recursos e responsáveis envolvidos no processo de orçamento de despesas de marketing da instituição. O estudo empregou amostragem não probabilística, sendo os elementos amostrais selecionados por conveniência.

O método de análise empregado foi o descritivo, com as técnicas de análise de conteúdo e categorização de dados por afinidade temática, como recomendam Bardin (2009) e Flick (2009). A categorização envolveu a fragmentação, a classificação e o agrupamento dos dados coletados em categorias, sendo as dimensões e variáveis de análise as etapas/atividades do processo orçamentário segundo o modelo Sarquis e Ikeda (2003). A análise de conteúdo envolveu o exame sistemático dos depoimentos coletados e o agrupamento dos dados em categorias, observando os critérios pertinência e produtividade.

#### **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Esta seção contém a apresentação e a análise dos resultados da pesquisa de campo. Primeiro, breve contextualização da organização objeto de estudo, depois os resultados da coleta de dados e, ao final, a análise/discussão dos resultados.

##### **4.1 CASE PVA EDUCACIONAL: CONTEXTO DA ORGANIZAÇÃO**

A PVA Educacional é uma instituição do setor de ensino superior, sem fins lucrativos, localizada na região oeste do Estado de Santa Catarina e que oferece cursos de ensino

fundamental, médio, graduação (23 cursos) e pós-graduação em diversas áreas de conhecimento. A instituição tem 1 campus com duas unidades, atende a 4,8 mil alunos e nos últimos anos realizou vários investimentos em estrutura, equipamentos e capacitação de pessoal. Ela dispõe de biblioteca universitária (36.550 títulos e 79.198 volumes) e estrutura administrativa composta por órgãos deliberativos, pró-reitorias e órgãos de apoio (secretarias e núcleos), e em 2012 empregou 275 professores e 90 funcionários administrativos.

Nos últimos 5 anos, a PVA Educacional reestruturou seus estatutos e ordenamentos, e ajustou o seu modelo de universidade comunitária. Essa reestruturação requereu mudanças na organização, incluindo a remodelação do organograma funcional e melhoria no processo orçamentário. Uma mudança significativa foi a implantação do software de gestão integrada ERP TOTVS, que contribuiu para facilitar o registro das movimentações de cadastro, financeiro e contábil da instituição (da entrada à saída do aluno) e a reorganização dos processos de gerenciamento de informações e de gestão orçamentária.

O novo sistema informatizado de gestão da instituição abrangeu o *back office* (contabilidade, folha de pagamento, controle bancário, financeiro, compras, estoque, patrimônio e tesouraria), o *front office* (gestão acadêmica) e recursos periféricos para emissão de relatórios. Esse sistema possibilitou mais agilidade e eficiência na gestão de processos e recursos da organização, contribuiu para eliminação de interfaces manuais, automatização de informações, rapidez na produção de balanços mensais e integração entre as áreas funcionais. O orçamento de despesas de marketing da PVA Educacional segue esse sistema informatizado e o novo modelo orçamentário da instituição.

#### 4.2 SISTEMÁTICA DE ORÇAMENTO DAS DESPESAS DE MARKETING

O estudo visa analisar as características do processo de orçamento de despesas de marketing da PVA Educacional a partir do modelo de Sarquis e Ikeda (2003). Assim, o coleta de dados buscou identificar as seguintes etapas/atividades do processo orçamentário: elaboração do orçamento de despesas de marketing, operacionalização das despesas, contabilização das despesas e controle do orçamento de despesas de marketing.

**Etapas 1:** Elaboração do Orçamento de Despesas. No modelo de Sarquis e Ikeda (2003), a elaboração do orçamento de despesas envolve as seguintes atividades/decisões: bases/referências de preparação do orçamento, abrangência do orçamento, amplitude



temporal, responsáveis pela elaboração, determinação da verba de marketing, alocação da verba pelas atividades de marketing, período de elaboração e meios/recursos de elaboração.

Os dados coletados revelaram que a PVA Educacional emprega como bases de referência dados históricos do orçamento anterior, objetivos do planejamento acadêmico e disponibilidade financeira da instituição. Os principais procedimentos de elaboração são: identificação dos índices de reajuste (IGPM e IPCA); projeção das receitas do período orçamentário; análise das despesas de marketing de períodos anteriores (nos itens de valor elevado, a referência inclui pelo menos 3 períodos anteriores); estimativa dos gastos para o período orçamentário (com reajustes dos valores dos contratos vigentes); apreciação e aprovação da proposta orçamentária pela direção da instituição; estabelecimento de metas de gastos e/ou de redução quando o valor aprovado é inferior ao valor proposto. O Quadro 1 contém a planilha-síntese de elaboração de orçamento anual da instituição. O sistema ERP TOTVS auxilia na disponibilização dos dados históricos (coluna Base Anterior), na elaboração das projeções de gastos (coluna Projeção) e na determinação das metas orçamentárias (coluna Almejado).

ORÇAMENTO - 2012	BASE ANTERIOR	PROJEÇÃO 2012	ALMEJADO 2012
<b>RECEITAS</b>	<b>R\$ 19.777.602,11</b>	<b>R\$ 21.645.279,33</b>	<b>R\$ 21.607.631,35</b>
Mensalidades	R\$ 18.869.126,50	R\$ 20.756.039,15	R\$ 20.756.039,15
Receitas financeiras	R\$ 404.785,07	R\$ 445.263,58	R\$ 445.263,58
Subvenções e/ou auxílios	R\$ 612.235,25	R\$ 648.969,36	R\$ 648.969,36
Receitas operacionais (eventos/alugéis)	R\$ 818.287,81	R\$ 818.287,81	R\$ 818.287,81
Receitas não operacionais	R\$ 37.647,98	R\$ 37.647,98	R\$ -
(-) Dedução de receitas	-R\$ 964.480,50	-R\$ 1.060.928,55	-R\$ 1.060.928,55
<b>DESPESAS</b>	<b>R\$ 19.903.975,73</b>	<b>R\$ 21.738.881,77</b>	<b>R\$ 21.635.633,98</b>
Mão de obra	R\$ 8.054.244,18	R\$ 8.537.498,83	R\$ 9.000.000,00
Serviços prestados por terceiros	R\$ 1.197.133,29	R\$ 1.275.186,38	R\$ 1.147.667,74
Despesas administrativas	R\$ 361.124,33	R\$ 382.791,78	R\$ 344.512,60
Despesas financeiras	R\$ 389.650,67	R\$ 413.029,71	R\$ 371.726,74
<b>Publicidade e propaganda (marketing)</b>	<b>R\$ 352.697,74</b>	<b>R\$ 365.673,63</b>	<b>R\$ 400.000,00</b>
Capacitação ou benefícios a funcionários	R\$ 147.475,69	R\$ 162.223,26	R\$ 170.000,00
Materiais e insumos	R\$ 449.781,74	R\$ 479.107,51	R\$ 431.196,76
Viagens, transportes e alimentação	R\$ 552.733,25	R\$ 588.771,45	R\$ 529.894,31
Contribuições e fundos	R\$ 677.211,18	R\$ 717.843,85	R\$ 646.059,47
Bolsas assistenciais	R\$ 4.647.297,52	R\$ 5.112.027,27	R\$ 5.112.027,27
Bolsas e descontos promocionais	R\$ 666.307,33	R\$ 732.938,06	R\$ 732.938,06
Manutenção, conservação e benfeitorias	R\$ 184.460,32	R\$ 196.487,13	R\$ 176.838,42
Contribuições e convênios	R\$ 61.946,18	R\$ 65.662,95	R\$ 59.096,66
Outras	R\$ 260.599,85	R\$ 276.235,84	R\$ 248.612,26
Devedores duvidosos ou perdas	R\$ 1.530.367,38	R\$ 1.683.404,12	R\$ 1.515.063,71
<b>INVESTIMENTOS</b>	<b>R\$ 370.945,08</b>	<b>R\$ 750.000,00</b>	<b>R\$ 750.000,00</b>
<b>RESULTADO</b>	<b>-R\$ 126.373,62</b>	<b>-R\$ 93.602,44</b>	<b>-R\$ 28.002,63</b>

**Quadro 1** Planilha de elaboração do orçamento anual da instituição

Fonte: PVA Educacional, setor de controladoria (2013).

Na PVA Educacional, o orçamento de despesas de marketing tem abrangência institucional, não por curso, campus/unidade ou área funcional, e a área de marketing tem apenas um único centro de custos. Conforme estatutos e regulamento interno, o planejamento orçamentário (e conseqüentemente o orçamento de marketing) tem amplitude anual e costuma ser elaborado no mês de novembro de cada ano.

A verba de marketing é definida a partir dos métodos objetivo-tarefa e disponibilidade de recursos. Atualmente, um objetivo-tarefa de marketing é tornar a nova marca institucional conhecida junto ao mercado regional e promover o posicionamento de marca desejado pela instituição. A disponibilidade de recursos está baseada no balancete financeiro projetado (DRE), no desempenho das receitas ao longo do exercício e no resultado do repasse de recursos provenientes da prefeitura municipal e/ou Governo do Estado de Santa Catarina.

Os responsáveis pela elaboração do orçamento são *controller* e contador da instituição, que respondem pela coleta de dados, análises/projeções e elaboração da proposta orçamentária. A proposta orçamentária é submetida à aprovação dos dirigentes da instituição (reitor, pró-reitor de ensino/administração e diretor financeiro) e a área de marketing, denominada AGEKOM, participa apenas na definição da distribuição da verba pelas atividades programadas. Essa distribuição é feita com base nas sugestões da área de marketing e não envolve critérios objetivos nem preestabelecidos. O Quadro 2 apresenta os tipos de gastos da instituição relacionados às ações/atividades de comunicação de marketing. Abaixo contém depoimentos ilustrativos sobre a elaboração deste orçamento pela instituição:

Na elaboração, buscamos na conta Publicidade e Propaganda quais os gastos decorrentes no período anterior. Depois, verificamos as despesas vinculadas a contratos de prestação de serviços que deverão permanecer no ano seguinte... e definimos os índices de correção dos valores. Ao final, elaboramos metas para o período orçado. Por exemplo, em 2011 as despesas de comunicação de marketing foram de R\$ 352.697,54; o orçado para 2012 foi de R\$ 365.673,63 e em função de investimentos aprovados a meta foi R\$ 400.000,00 (E1, controller, graduado em administração e com 10 anos na empresa).

A instituição tem estatuto reformulado que exige orçamento anual detalhado, centros de custos e contas contábeis bem definidos e análise periódica do desempenho do orçamento, incluindo marketing (E2, contador, graduado em contabilidade e com 15 anos na empresa).

Gastos com brindes	Gastos com publicidade fonográfica
Gastos com camisetas institucionais	Gastos com publicidade impressa
Gastos com cartazes	Gastos com publicidade na Internet
Gastos com feiras e eventos	Gastos com publicidade na televisão
Gastos com folders	Gastos com consultoria em publicidade
Gastos com propaganda em outdoor	Gastos com serviços de filmagem e fotografia
Gastos com placas de identificação	Gastos com material fotográfico
Gastos com publicidade em geral	

**Quadro 2** Tipos de gastos relacionados à comunicação de marketing  
Fonte: PVA Educacional, setor de contabilidade (2013)

**Etapa 2:** Operacionalização das Despesas. A operacionalização das despesas de marketing envolve procedimentos de: contratação de serviços/materiais com fornecedores de marketing, aprovação de despesas, recebimento/verificação de materiais e notas fiscais para pagamento, classificação contábil de despesas, alocação de despesas aos centros de custos e envio de notas fiscais para contas a pagar/contabilidade (SARQUIS; IKEDA, 2003).

Segundo os entrevistados, na operacionalização das despesas de marketing a PVA Educacional dispõe de procedimentos definidos para aquisição de materiais/serviços, recebimento, classificação e contabilização das notas fiscais de marketing. Na aquisição de serviços/materiais, o setor de marketing preenche e envia o pedido de compra ao setor de compras, que o encaminhado posteriormente ao *controller* para validação no orçamento e ao diretor financeiro para aprovação final. A contratação de agências de propaganda e consultoria em publicidade envolve processo de licitação e requer a formalização de contratos. A licitação é também obrigatória na aquisição de materiais publicitários (ex: brinde, cartaz, folder, camisetas, material fotográfico), mas dispensável na compra de espaços publicitários em TV, Outdoor, Internet ou mídia em geral.

As notas fiscais de despesas são recebidas pelo setor de compras e, depois de verificadas com o setor de marketing, enviadas ao *controller* para conferência final. A controladoria é quem faz a designação do centro de custo e a classificação da conta contábil das notas fiscais recebidas e, posteriormente, o envio ao setor Contabilidade/Contas a Pagar para pagamento e contabilização. Conforme a natureza da despesa, as notas fiscais são classificadas em uma das duas contas contábeis de marketing mencionadas adiante. Abaixo contém depoimentos ilustrativos sobre a operacionalização das despesas pela instituição:

Na instituição, o fluxo de lançamentos de despesas está bem definido, desde a chegada da nota fiscal para pagamento até a contabilização, o que facilita a conciliação das contas no final de cada do período (E2, contador, graduado em contabilidade e com 15 anos na empresa).

Hoje as despesas com propaganda e publicidade são alocadas nos centros de custos conforme sua efetiva utilização e classificadas em contas contábeis específicas que permitem a identificação dos gastos mais elevados... isso tem permitido também controle mais rigoroso e otimização dos gastos de marketing (E3, diretor financeiro, graduado em administração e com 20 anos na empresa).

**Etapa 3:** Contabilização das Despesas. A contabilização das despesas de marketing envolve as seguintes atividades/decisões: centros de custos de marketing, tipos de despesas de marketing, denominação das despesas no plano de contas contábil, critérios de rateio das despesas indiretas, lançamento das despesas no D.R.E. e regime de contabilização das despesas, se competência e/ou provisão (SARQUIS; IKEDA, 2003).

O Quadro 3 contém o extrato do plano de centros de custos da PVA Educacional e o centro de custos de marketing. A estrutura dos centros de custos da instituição está projetada para absorver as despesas das áreas administrativa, setores de apoio, extensão, pesquisa, cursos de graduação, cursos de pós-graduação e colégio de aplicação. O setor de marketing tem apenas um centro de custos, denominado Marketing/AGECOM (código 58001005) e nele são lançados todos os gastos oriundos do setor, que representam cerca de 80% do total dos gastos de marketing da instituição. Gastos com marketing de outros setores (ex: coordenação de graduação em administração e coordenação de pós-graduação) são lançados nos centros de custos dos respectivos setores. Segundo o *controller*, cada centro de custos tem estrutura de despesas projetada para atender as necessidades fiscais e gerenciais da organização.

Código	Centro de Custos	Código	Centro de Custos
55001001	Diretoria	51001001	Curso Engenharia ambiental
55001002	Compras/custos	51001012	Curso Engenharia elétrica
<b>58001005</b>	<b>Marketing/AGECOM</b>	51002001	Curso Administração
55001012	Secretaria acadêmica	51002002	Curso Direito
58001001	Coordenação aos laboratórios	51003002	Curso Educação física
58001004	Biblioteca	51003003	Curso Enfermagem
55001037	Vestibular/processo seletivo	52002001	Coordenação de pós-graduação
53003001	Coordenação de extensão	52001009	Pós em gestão empresarial
53001004	Eventos de extensão - outros	52001011	Pós em saúde pública
51002019	Projetos sociais - programa inclusão digital	55001014	Departamentos Colegio Aplicação
54001002	Prog. de apoio extensão e cultura - PAEC	51002012	Ensino infantil
55001038	Espaços cultural/esportivo - Centro Multiuso	51002013	Ensino fundamental
57003001	Coordenação projetos de pesquisa	51002014	Ensino médio
57001006	Projetos desenv. produtos e processos	51002015	Outros cursos/eventos Colégio Aplicação

**Quadro 3** Extrato do plano de centros de custos da instituição

Fonte: PVA Educacional, setor de contabilidade (2013).

O Quadro 4 contém o extrato parcial do plano contábil de contas de despesas da instituição. As duas contas contábeis de despesas de marketing são: Publicidade e Propaganda (código 4.0.1.01.01028) e Patrocínio, Doações e Brindes (4.0.1.01.01038). Nessas contas são registrados todos os gastos de marketing da organização, tais como gastos com brindes, camisetas institucionais, cartazes, feiras/eventos, folders, propaganda em outdoor, placas de identificação e publicidade em geral.

CÓDIGO	DENOMINACAO	CÓDIGO	DENOMINACAO
4.0.1.01.01001	MAO DE OBRA DIRETA (SALARIOS)	<b>4.0.1.01.0103: PATROCINIO/DOACOES/BRINDES</b>	
4.0.1.01.01002	ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS	4.0.1.01.01041	DESPESAS BANCARIAS
4.0.1.01.01006	DESPESAS COM TELEFONE	4.0.1.01.01060	MATERIAL HIGIENE-LIMPEZA E ALIMENTAÇÃO
4.0.1.01.01007	DESPESAS COM LUZ	4.0.1.01.01061	MANUTENCAO GERAL
4.0.1.01.01008	DESPESAS COM AGUA	4.0.1.01.01062	COMB, OLEOS, LUBRIF. P/VEICULOS
4.0.1.01.01016	SERVICOS DE TERCEIROS	4.0.1.01.01063	MATERIAL PARA MANUTENCAO / BENFEITORIA
4.0.1.01.01017	DESPESAS COM REPROGRAFIA	4.0.1.01.01064	MANUT.E CONSERV. DE VEICULOS
4.0.1.01.01018	DESPESAS VIAGEM/HOSPED/RESSARCIMENTOS	4.0.1.01.01066	DESPESAS COM ALIMENTACAO
4.0.1.01.01021	REVISTAS, JORNAIS E PERIODICOS	4.0.1.01.01067	DESPESAS EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS
4.0.1.01.01023	MATERIAL DE EXPEDIENTE	4.0.1.01.01082	SERVICOS DE LIMPEZA E CONSERVACAO
<b>4.0.1.01.0102: PUBLICIDADE E PROPAGANDA</b>		4.0.1.01.01084	SERVICOS DE LOCACAO DE EQUIP INFORMATICA
4.0.1.01.01031	FRETES E CARRETOS	4.0.1.01.01088	SERVICOS DE CONSULTORIA
4.0.1.01.01033	CORRESPONDENCIAS E PORTES - EBCT	4.0.1.01.01089	SERVICOS TERCEIRIZADOS DE COBRANCA
4.0.1.01.01035	SEGUROS	4.0.1.01.01090	DESPESAS COM AÇÕES JUDICIAIS

**Quadro 4** Extrato parcial do plano contábil de contas de despesas da instituição  
Fonte: PVA Educacional, setor de contabilidade (2013).

Na apuração do resultado do período, no âmbito da DRE, as despesas de marketing são lançadas como despesas administrativas, na seção Despesas Operacionais Fixas. Segundo depoimento do contador, todas as despesas de marketing são contabilizadas com base no regime de competências, sendo os efeitos financeiros das despesas reconhecidos no período de ocorrência, independentemente da data de recebimento ou pagamento. No caso das despesas indiretas ou daquelas que precisam ser rateadas entre diferentes setores (ou centros de custos), o principal critério de rateio utilizado é a quantidade de alunos matriculados por curso (seja colégio de aplicação, graduação ou pós-graduação). Na alocação dessas despesas, a instituição procura utilizar critérios previamente acordados e evitar distorções nos centros de custos, como mostra os depoimentos abaixo:

A organização tem centros de custos estruturados e separados em ensino, pesquisa e extensão... há distribuição dos custos indiretos através de critérios de rateios discutidos estrategicamente... e critérios de rateios coerentes para as despesas de marketing (E1, controller, graduado em administração e com 10 anos na empresa). Cada centro de custos tem sua estrutura de despesas... justamente para que o processo de contabilização atenda as questões fiscais e necessidades gerenciais. Existem critérios de rateio já definidos para distribuição das despesas indiretas ou que não se encontram em conta específica; porém, sempre primamos por critérios que não distorçam as informações dos centros de custos (E2, contador, graduado em contabilidade e com 15 anos na empresa).

**Etapa 4:** Controle do Orçamento de Despesas. No orçamento de marketing, o controle das despesas envolve as seguintes atividades/decisões: frequência de controle do orçamento, tipos de análises efetuadas, tipos de relatório de desempenho, formato de apresentação dos relatórios, responsáveis pelo controle e meios/recursos usados no controle do orçamento (SARQUIS; IKEDA, 2003).

Segundo os entrevistados, a PVA Educacional dispõe de procedimentos definidos para controle e acompanhamento do orçamento de despesas de marketing. O controle das despesas de marketing ocorre com frequência mensal (entre os dias 10 e 15 de cada mês) e visa identificar a evolução dos gastos, os desvios em relação aos valores orçados, a necessidade de ações corretivas e, nos casos de investimento, assegurar que os valores orçados sejam efetivamente aplicados. Os principais procedimentos de controle são: fechamento do balancete mensal (D.R.E.); emissão de relatórios de controle; análise do desempenho das contas contábeis e centros de custos; identificação de despesas e diferenças relevantes (orçado *versus* realizado); apreciação dos resultados pela direção da instituição; elaboração de ações de controle e/ou redução de gastos, quando necessário. No fechamento do balancete, a instituição costuma fazer também a conciliação de contas, o lançamento no ERP TOTVS de movimentações contábeis pendentes e a verificação de inconsistências.

Na análise dos resultados, a instituição faz a avaliação das despesas do período das duas contas contábeis de marketing (Publicidade e Propaganda; Patrocínio, Doações e Brindes), incluindo os gastos com contratos de publicidade, propaganda, promoção de eventos e outras atividades. Nessa avaliação ocorre a verificação da evolução mensal das despesas ao longo do período (análise horizontal) e da participação de cada item de despesa em relação à conta contábil (grupo de despesas), ao total do centro de custos (Marketing/AGECOM) e ao total de gastos da instituição (análise vertical).

Na análise do orçamento, a PVA Educacional utiliza diferentes relatórios de desempenho. Segundo o *controller*, os principais relatórios são: Demonstrativo Orçado *versus* Realizado (por conta de despesa), Mapa de Evolução Mensal das Despesas, Relatório de Acompanhamento do D.R.E. e Mapa de Movimentações (por centro de custos). O Quadro 5 contém o modelo do Demonstrativo Orçado *versus* Realizado por conta de despesa utilizado pela instituição. Esse relatório contém as colunas Valor Previsto, Valor Realizado e Var. %. A coluna Valor Previsto apresenta os valores do orçamento aprovado e a coluna Valor Realizado os valores dos gastos incorridos no período. A coluna Var. % apresenta a diferença entre os

valores previsto e realizado por conta e pelo total de despesas. O sistema informatizado (ERP TOTVS) permite a extração dos dados necessários, a emissão de relatórios dos valores mensais e acumulados ao longo do ano, e a atualização de metas e valores orçados.

Código	Conta despesa	Previsto 2012	Realizado 2012	Var. %
6020101001	Mão de obra			
6020101002	Serviços prestados por terceiros			
6020101003	Despesas administrativas			
6020101004	Despesas financeiras			
<b>6020101005</b>	<b>Publicidade e propaganda (marketing)</b>			
6020101006	Materiais e insumos			
6020101007	Viagens, transportes e alimentação			
6020101008	Manutenção, conservação e benfeitorias			
6020101009	Contribuições e convênios			
6020101010	Investimentos e imobilizações			
6020101011	Outras			
6020101012	Contribuições e fundos			
6020101013	Capacitação ou benefícios a funcionários			
6020101014	Bolsas e descontos promocionais			
6020101015	Bolsas assistenciais			
6020101016	Devedores duvidosos ou perdas			
<b>Total de despesas</b>				

**Quadro 5** Modelo de demonstrativo orçado e realizado por conta de despesas  
Fonte: PVA Educacional, setor de controladoria (2013).

A área de controladoria da PVA Educacional é responsável pelo controle orçamentário da instituição e das despesas de marketing, e não existem procedimentos de controle pela área de marketing. Cabe ao *controller* apresentar mensalmente à direção da instituição as informações sobre a situação do orçamento de despesas e receitas, coletar informações adicionais necessárias junto às áreas funcionais e promover ações de controle e/ou redução de gastos, quando necessário. Abaixo contém depoimentos ilustrativos sobre o controle orçamentário da instituição:

...nós contamos com muitos tipos de relatórios gerenciais que são gerados a cada período e permitem dar direção a instituição nas decisões que envolvem dinheiro, desembolso... assim, podemos melhorar os resultados através da análise de indicadores que o sistema nos fornece (E2, contador, graduado em contabilidade e com 15 anos na empresa).

Geramos relatórios de análise dos resultados que comparam orçado e realizado... são importantes para a tomada de decisões e, sem dúvida, nos ajudam a definir o volume de investimentos da instituição e os gastos de vários tipos de despesas, como nos investimentos em publicidade, capacitação e infraestrutura (E3, diretor financeiro, graduado em administração e com 20 anos na empresa).

#### 4.3 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados deste estudo contêm informações sobre o processo de orçamento de despesas de marketing no ramo de instituições de ensino superior e revelaram que a PVA

Educacional tem processo orçamentário estruturado e semelhante ao modelo teórico proposto por Sarquis e Ikeda (2003). Na instituição, os procedimentos de planejamento, operacionalização e controle do orçamento de despesas de marketing apresentam aplicação (parcial ou total) de 96% atividades/decisões propostas pelo modelo teórico referenciado.

Na etapa Elaboração do Orçamento, a instituição aplica plenamente cinco das oito atividades/decisões propostas no modelo teórico (62,5% delas). Ela usa bases/referências na elaboração do orçamento, estabelece a verba de marketing, emprega meio/recursos de elaboração adequados e tem definido a amplitude temporal e o período de execução do orçamento. No entanto, não aloca adequadamente a verba de marketing pelas atividades programadas, tem orçamento com abrangência reduzida (apenas institucional) e a equipe de marketing quase não participa da elaboração do orçamento de despesas da área.

Na etapa Operacionalização das Despesas, a PVA Educacional aplica plenamente cinco das sete atividades/decisões propostas no modelo teórico (71,4% delas). Ela tem procedimentos definidos para contratação de serviços/materiais, verificação de notas fiscais para pagamento, classificação contábil das despesas, alocação de despesas nos centros de custos e envio de notas fiscais para contas a pagar e contabilidade. No entanto, mesmo tendo sido autorizadas no planejamento orçamentário, as despesas de marketing não são aprovadas pela equipe de marketing (mas pelo *controller* e diretor financeiro) e a área quase não participa da contratação e verificação de materiais/serviços adquiridos pelo setor de compras.

Na etapa Contabilização das Despesas, a instituição aplica plenamente quatro das seis atividades/decisões propostas no modelo teórico (66,7% delas). Ela tem definido um centro de custos de marketing, critérios de rateio das despesas indiretas ou que necessitam de alocação entre diferentes setores, regime de contabilização das despesas e posição de lançamento dos gastos no demonstrativo de resultados. No entanto, na relação de tipos de despesas contém apenas os gastos com propaganda/publicidade (e não categorizadas por tipos de mídia ou natureza da atividade) e no plano contábil consta apenas 2 contas de despesas de marketing, o que tende a dificultar a avaliação do desempenho da área, a compreensão do histórico de gastos/acontecimentos e a gestão do orçamento de despesas.

Na etapa Controle do Orçamento, a PVA Educacional aplica plenamente quatro das seis atividades/decisões propostas no modelo teórico (66,7% delas). Ela tem definido a frequência de controle do orçamento, os tipos de relatórios de acompanhamento, o formato de apresentação dos relatórios e emprega meios/recursos adequados no controle do orçamento.



No entanto, não existem procedimentos de controle pela área de marketing (mas pela controladoria), a análise do orçamento ocorre apenas no âmbito das contas contábeis e a equipe de marketing não participa da avaliação do seu orçamento de despesas.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo abordou o processo de orçamento de marketing no setor de ensino superior e analisou as características do processo de orçamento de despesas na instituição PVA Educacional a partir do modelo teórico proposto por Sarquis e Ikeda (2003). Especificamente, o estudo buscou identificar os procedimentos empregados nas etapas de elaboração do orçamento de despesas, operacionalização das despesas de marketing, contabilização das despesas e controle do orçamento de despesas de marketing.

Na etapa Elaboração do Orçamento, os resultados revelaram que a PVA Educacional emprega as bases de referência dados históricos, objetivos do planejamento acadêmico e disponibilidade financeira; que o orçamento de despesas de marketing tem abrangência institucional, amplitude anual e costuma ser elaborado no mês de novembro de cada ano; que os responsáveis pelo orçamento, *controller* e contador, utilizam na elaboração recursos do sistema informatizado ERP TOTVS; que a definição da verba de marketing ocorre a partir de objetivo-tarefa e disponibilidade de recursos, e que a sua distribuição pelas atividades/ações ocorre em função das recomendações subjetivas da equipe de marketing.

Na etapa Operacionalização das Despesas, os procedimentos da PVA Educacional estabelecem que a aquisição de materiais/serviços de marketing é executada pelo setor de compra, validada pelo *controller* e aprovada pelo diretor financeiro, e envolve geralmente a realização de processos de licitação e contratos de serviços. O setor de compras executa também o recebimento e a verificação das notas fiscais emitidas, enquanto o setor de controladoria realiza a designação do centro de custos e a classificação de contas contábeis das despesas de marketing. O pagamento aos fornecedores e a contabilização das despesas são executados pelo setor de contas a pagar/contabilidade da instituição.

Na etapa Contabilização das Despesas, os dados coletados revelaram que o setor de marketing tem apenas um centro de custos e que os gastos de marketing oriundos de outros setores são lançados nos centros de custos dos respectivos setores. Na PVA Educacional, embora existam diversos tipos de despesas de marketing, há apenas duas contas contábeis de marketing, sendo as despesas de marketing contabilizadas pelo regime de competência e

rateadas com base na quantidade de alunos, quando necessário. Na apuração dos resultados, os gastos de marketing são lançados como despesas operacionais fixas.

Na etapa Controle do Orçamento, o acompanhamento orçamentário é executado mensalmente pela área de controladoria, que responde pelo controle orçamentário da instituição. O controle envolve a verificação da evolução mensal das despesas de marketing e da participação de cada item de despesa em relação à conta contábil, ao total do centro de custos de marketing e ao total de gastos da instituição. O sistema informatizado ERP TOTVS é utilizado na obtenção dos relatórios de controle necessários e na eventual atualização dos valores orçamentários.

Apesar dos cuidados metodológicos empregados, o presente estudo tem limitações a serem consideradas. Os resultados não são conclusivos e o objeto de estudo pode não representar o setor/ramo de atividade estudado. O problema de pesquisa pode envolver variáveis não contempladas, pois o estudo se concentrou no modelo Sarquis e Ikeda (2003). A amostra do estudo é reduzida e, por restrições de acesso, foi possível obter informações apenas da área de finanças/controladoria (seleção por conveniência). Os resultados produzidos são interpretativos e podem conter falhas dos pesquisadores na análise dos dados coletados.

Este estudo contribuiu para ampliar o entendimento acadêmico sobre a aplicação de orçamentos de despesas de marketing, um tema ainda pouco estudado e que carece aprofundamento (OLIVEIRA, 2005; LEITE, 2008). Os resultados corroboraram para melhorar a compreensão sobre a prática de orçamento de marketing no ensino superior, um setor que requer estudos acadêmicos e que necessita aprimorar o processo de gestão orçamentária (LIMA, 2008; LIMA, LEONE, 2010). Este trabalho contribuiu também para verificar a possibilidade de aplicação do modelo teórico de Sarquis e Ikeda (2003) em organizações de serviços, especificamente no setor de ensino superior.

Estudos acadêmicos sobre orçamento de marketing são ainda necessários. Pesquisas sobre a prática de orçamento de despesas de marketing devem ser realizadas em outras instituições de ensino superior e análises comparativas podem ser realizadas com os resultados do presente estudo. Estudos quantitativos (*survey*) podem auxiliar no dimensionamento das características do processo de gestão do orçamento de marketing no setor de ensino superior. Estudos envolvendo a aplicação do modelo Sarquis e Ikeda (2003) em organizações de serviços de diferentes tamanhos e ramos de atividade pode contribuir para testar a aplicabilidade e/ou verificar possibilidades de aprimoramento do modelo teórico.

Estudos longitudinais possibilitariam a avaliação do impacto da gestão orçamentária de marketing sobre o desempenho mercadológico das organizações.

## REFERÊNCIAS

AMERICAN MARKETING ASSOCIATION. **Definition of marketing**. 2007. Disponível em:

<<http://www.marketingpower.com/Community/ARC/Pages/Additional/Definition/default.aspx>>. Acesso em: 28 jun. 2013.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2009.

DIAS, R. A. Transformações dos serviços de intermediação no setor de turismo: o caso das agências de viagens de Belo Horizonte. 2006. 84 f. Dissertação (Mestrado em Turismo e Meio Ambiente) - Centro Universitário UNA, Belo Horizonte, 2006.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2007.

GRÖNROOS, C. A service quality model and its marketing implications. **European Journal of Marketing**, v. 18, n. 4, p.36-44, 1984.

HIEBING, R. G.; COOPER S. W. **The successful marketing plan: a disciplined and comprehensive approach**. Illinois: NTC Business Books, 1997

LEITE, R. M. et al. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 47, p. 56-72, 2008.

LIMA, A. M. P. L. **O conhecimento de planejamento e orçamento na visão dos gestores: um estudo nas instituições particulares de ensino superior em Natal-RN**. 2008. 78 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Potiguar, Natal, 2008.

\_\_\_\_\_.; LEONE, R. J. G. A visão de planejamento e orçamento: um estudo com os gestores de instituições particulares de ensino superior em Natal-RN. **Revista de Economia e Administração**, v. 9, n. 1. p.122-150, 2010.

LOVELOCK, C. H. Developing marketing strategies for transnational service operations, **Journal of Services Marketing**, v. 13, n. 4/5, p. 278-295, 1999.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas. 2005.

OLIVEIRA, D. R. et al. Plano de Marketing: o caso prático de uma escola de idiomas de pequeno porte no Sul de Minas Gerais. In: **SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP**, 9., 2006.

OLIVEIRA, P. A. Comunicação de marketing: um estudo no Shopping Avenida Center em Maringá. **Maringá Management**, v. 2, n.2, p.35-44, 2005.

SARQUIS, A. B. **Estratégias de marketing para serviços**: como as organizações de serviços devem estabelecer e implementar estratégias de marketing. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_.; IKEDA, A. A. Orçamento de despesas de marketing: uma proposição de modelo aplicável à pequena empresa. **Revista Alcance**, v. 9, n. 1, p. 63-112, 2003.

YIN, K. **Case study research**: design and methods. California: Sage Publications, 2009.